

O Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Norma Geral Antielisiva

Marcel Desmonts da Silva Filho

RESUMO: O presente artigo objetiva o exame do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional enquanto norma geral antielisiva, o qual atribui amplos poderes à autoridade administrativa para descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Inserido em nosso ordenamento pátrio através da Lei Complementar nº 104/2001, referido parágrafo tem gerado celeuma na doutrina e insegurança jurídica aos contribuintes, pelo que será analisada sua aplicação, eficácia e validade sob a ótica dos princípios e regras de nosso ordenamento jurídico. Esse estudo será realizado considerando a importância social e econômica do tema para o desenvolvimento da sociedade e do Direito, sob a ótica da justiça fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento Tributário; Parágrafo único do art. 116 do CTN; Elisão Fiscal.

1 INTRODUÇÃO

A análise das opções negociais visando o melhor cenário tributário se mostra cada vez mais presente no cotidiano dos indivíduos e das empresas, assim, o tema planejamento tributário tem mostrado grande relevância nas discussões do Direito Tributário.

No Brasil, é de suma importância o estudo tributário em todos os atos e negócios jurídicos realizados tendo em vista a complexidade da legislação tributária no Brasil. Em 2003, foi realizada pesquisa pelo *World Economic Fórum* a respeito da eficiência do sistema tributário em 102 países, na qual o sistema tributário brasileiro foi eleito o penúltimo país.

Esse resultado não é grande surpresa para aqueles que estão habituados a se dedicar aos estudos tributários. Isso porque a leitura dos dispositivos legais e de

eventuais atos normativos expedidos pela própria Administração Pública, em inúmeras vezes, gera dúvidas de interpretação que levam o contribuinte até mesmo à ilicitude.

Cabe ao intérprete da área zelar pela correta interpretação das normas, isto pois, caso o custo tributário de uma operação não seja devidamente analisado, as consequências para o contribuinte podem ser sérias, como o recolhimento indevido, a maior ou a menor de determinado tributo, bem como seus reflexos econômicos.

Adiante, com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, o artigo 116 do Código Tributário Nacional teve seu conteúdo modificado, no qual foi incluído o dispositivo do parágrafo único.

Em tese, este dispositivo permitiria ao Fisco desconsiderar os atos e negócios jurídicos que tivessem a finalidade de diminuir a carga tributária ou mesmo destituir o fato gerador do tributo.

Com isso, a autoridade administrativa adquiriu a liberdade para punir abusos do contribuinte, que em algumas situações podem atingir a ilegalidade e em outras pode significar somente uma melhora econômica dentro das margens legais não delimitadas corretamente.

Contudo, ainda não está definida na doutrina e na jurisprudência a verdadeira intenção desse dispositivo.

Salienta-se que a Administração Pública tem se precavido com as normas denominadas antielisivas que tem sido publicadas e proferido decisões em que desconstitui atos dentro da margem legal, porém que não possuem o chamado “propósito negocial”.

Portanto, a partir de uma análise teleológica e prática dos conceitos jurídicos, o presente estudo se dedica a buscar os alicerces de uma interpretação dos dispositivos legais à luz dos Princípios que regem o ordenamento, bem como frente à busca pela justiça fiscal.

2 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Por meio da Lei Complementar nº 104/2001, com o intuito de funcionar

como norma anti-elisão, foi inserido o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional - CTN, que dispõe:

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.

Esse dispositivo ficou conhecido pela doutrina como “norma antielisiva” ou “norma antiabuso”. As interpretações deste dispositivo são diversas, havendo, quanto a ele, duas grandes discussões: i) sua aplicação e eficácia e ii) sua abrangência.

2.1 Eficácia Limitada

A primeira discussão refere-se à possibilidade de aplicação do dispositivo na ausência da edição de lei ordinária. Há quem entenda que o referido parágrafo tem eficácia limitada, ou seja, não poderia ser aplicado enquanto não houvesse a necessária regulamentação. No entanto, há também quem defenda que sua eficácia é contida, ou seja, aplica-se plenamente até que lei superveniente o limite.

O Projeto de Lei Complementar nº 77 de 1999, posteriormente convertido na Lei Complementar nº 116/01, demonstrada a intenção de criar uma norma antielisiva por meio do referido dispositivo. Isso porque, a Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar mostra de forma evidenciada a intenção do legislador em tentar reproduzir a figura alemã do abuso de forma jurídica:

VI - A inclusão do parágrafo único 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 da elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.

Entretanto, ao passar pelo Congresso Nacional, o projeto foi modificado para a publicação da Lei Complementar nº 104, resultando em um contexto diverso daquele proposto anteriormente. Assim, o Congresso Nacional já deixava claro que sua

intenção não era incluir o abuso de forma jurídica ou de direito no ordenamento jurídico brasileiro.

Não satisfeitos com essa derrota no Congresso Nacional, o Governo trouxe a Medida Provisória nº 66/01 que propunha, em seus artigos 13 a 19, a regulamentação da chamada “Norma Geral Anti-Elisão”. Esse ato normativo dispunha que os atos ou jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente.

Além disso, a Medida Provisória, chamada “minirreforma tributária” determinava que a aplicação da norma não se dava aos negócios jurídicos nos quais fosse verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. E ainda, a norma tratava expressamente a respeito do abuso de forma, como um requisito para a desconsideração do negócio jurídico, que representasse a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Entretanto, na conversão da Medida Provisória na Lei nº 10.637/02, as disposições legais que tratavam da regulamentação da desconsideração dos atos e negócios jurídicos com a finalidade de dissimulação do fato gerador foram excluídas da legislação brasileira, pois não foram convertidas com a lei.

De tal forma, é possível verificar que as duas vezes em que o Congresso Nacional foi provocado pelo Governo brasileiro no sentido de introduzir norma contra o abuso de forma jurídica, ambas foram rejeitadas.

Ainda assim, tramita atualmente no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 133/07, ao qual estão apensados os Projetos de Lei nº 536/07, 133/07 e 888/07. Esses projetos de lei visam, em suma, regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN no âmbito tributário e, indo além, também no âmbito trabalhista. O Projeto nº 133/07 está atualmente aguardando parecer do relator na Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público (CTASP).

2.2 Abrangência da Norma

A segunda discussão acerca do parágrafo único do art. 116 do CTN trata da

extensão do dispositivo, havendo, de um lado, quem defenda sua abrangência apenas para os casos de simulação e, de outro, quem leia no dispositivo um permissivo para que o Fisco desconsidere qualquer estrutura jurídica que, como alternativa a outra que alcance o mesmo resultado econômico, implique redução da carga tributária.

Marco Aurélio Greco defende que o dispositivo sequer era necessário no CTN, pois a previsão da vedação à fraude à lei e ao abuso de direito decorreria do próprio princípio da legalidade¹:

Em suma, a meu ver, a aplicação das figuras de abuso de direito e da fraude à lei em matéria tributária, no ordenamento positivo brasileiro, pode ocorrer independente de lei expressa que as autorize, pois elas são decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento. Ainda que fosse indispensável uma lei autorizando a aplicação de tais categorias, este requisito estaria atendido pelo parágrafo único do artigo 116 aqui comentado.

Ainda nas palavras de Greco, cabe destacar seu entendimento mediante as questões que se indaga:

À vista disso, pode surgir a pergunta quanto ao efetivo alcance do dispositivo: seria inócuo, pois repetiria o que o Fisco já poderia fazer? Teria introduzido algum ingrediente novo no contexto da aplicação da legislação tributária? Entendo que introduz, via legislativa, ingredientes novos e relevantes.²

Assim, deve-se ressaltar que também é discutível a necessidade de uma “norma anti-elisão”, como o parágrafo único do artigo 116 do CTN, para que se possam desconsiderar os efeitos fiscais de determinadas estruturas jurídico-negociais. Com efeito, há autores que entendem que o próprio Direito Privado já forneceria subsídios (simulação, fraude à lei, abuso do direito) para que os negócios jurídicos abusivos fossem desconsiderados.

Para Cristiano Carvalho, o parágrafo único do artigo 116 foi inserido no

¹ GRECO, Marco Aurélio, “Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN”, in Rocha, Valdir de Oliveira, *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 199.

² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª Edição, São Paulo: Dialética, 2011, p. 553

ordenamento jurídico com o escopo de evitar a elisão tributária, contudo, ressalva que o legislador foi extremamente infeliz ao mencionar a dissimulação da ocorrência de fato gerador, por exemplo, como ocorrência do evento ensejador do tributo, pois assim, já estaria tratando da evasão fiscal.

Para o autor, a elisão se diferencia da evasão sendo, a primeira, uma forma de evitar ou minorar a carga tributária incidente sobre o contribuinte, por meio de operações lícitas, utilizadas principalmente para esse fim. A segunda então é uma forma de ocultar do fisco a ocorrência do fato gerado por meio de operações fraudulentas. De tal modo, a chamada “norma anti-elisiva” em nada teria inovado no ordenamento jurídico, pois apenas repetiu o que o sistema tributário sempre permitiu: o pode-dever do fiscal desconsiderar atos e negócios jurídicos que tenham tido por fim a sonegação de tributos, atividade ilícita punível pelo ordenamento jurídico.³

A análise feita mostra que o alcance do dispositivo não é de alterar o perfil que legalidade e tipicidade têm (seja ele qual for), nem de autorizar a aplicação da analogia na definição do fato gerador e, menos ainda, introduzir a interpretação econômica no sistema tributário (se já não fizer parte dele).

Com efeito, Marco Aurélio Greco defende que em uma primeira leitura do dispositivo e considerando os comentários anteriores, se o pressuposto de aplicação da norma é a existência de um fato “A” disfarçado de “B”, é natural concluir que o parágrafo único estaria se referindo à clássica hipótese da *simulação* nas suas diversas modalidades; categoria geralmente vista como aquele em que há uma duplicidade de vontades discrepantes (real e aparente).

Portanto, desse ângulo, o dispositivo estaria apenas repetindo o que já decorreria do sistema jurídico. Nada de novo traria, pois a possibilidade de desconsiderar operações simuladas já decorria do ordenamento positivo anterior.⁴

Contudo, o dispositivo não parece estar restrito às hipóteses de simulação ou mesmo representar a vedação a este instituto. O uso do termo “dissimular” no lugar de “simular” possui grande relevância na interpretação do normativo.

³ CARVALHO, Cristiano. in “Planejamento Tributário”, Peixoto, Marcelo Magalhães, coordenador. Quartier Latin: São Paulo, 2004, pp. 65.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª Edição, São Paulo: Dialética, 2011, p. 553

O estudioso Douglas Yamashita cita que essa parte da doutrina “defende, com base na interpretação do verbo *dissimular* constante do parágrafo em questão, que esse parágrafo consiste em uma norma não apenas anti-simulação, mas também anti-elisão, ou seja, de combate ao abuso do direito e à fraude à lei, sendo *constitucional* a norma antielisão.” O autor esclarece que para essa corrente, os atos ou negócios que possuem o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária também poderiam ser atos não simulados, pois poderiam ter sido efetivamente declarados como desejados e executados. Para Yamashita⁵, a chamada “norma anti-elisiva” teria positivado a noção de abuso de direito ou algo semelhante.

Nesse diapasão, os ensinamentos de João Dácio Rolim:

*A norma geral antielisiva positivada no parágrafo único do artigo 116 do CTN aproxima-se da modalidade da intenção negocial do sentido de ser considerado dissimulado o ato do contribuinte e, portanto, inoponível ao fisco, se for praticada com a intenção elisiva exclusiva. Em função do princípio da proporcionalidade. Ou esta norma aparentemente geral deve ser aplicada somente a casos excepcionais em função de outros princípios que justifiquem um afastamento do direito privado, tal como ocorre com os preços de transferência, ou deve ser restrita a casos de simulação, uma vez que, o próprio conceito consagrado no Direito Privado de dissimulação e o de simulação relativa. A positivação dessa norma geral como intenção negocial afasta também a aplicação de normas específicas fechadas, em havendo propósito comercial não exclusivamente elisivo do contribuinte na prática de determinados atos. Por exemplo, na incorporação de uma empresa com prejuízos fiscais, em não havendo a intenção exclusiva do contribuinte de compensar o prejuízo da empresa incorporada, a norma proibitiva da compensação prevista em lei ordinária será inaplicável.*⁶

Por sua vez , o professor Sacha Calmon Navarro expõe sua opinião de maneira diferente. Para ele, o parágrafo único do art. 116 permite que autoridade

⁵ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Limites à luz ao abuso de direito e da Fraude à Lei*. Ed. Lex, São Paulo, 2005 pp. 142 - 150

⁶ ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. Editora Dialética. São Paulo:2001. pp 357.

administrativa desconsidere atos e negócios jurídicos dissimulatórios, portanto fraudulentos, que visam a ocultar a ocorrência do fato gerador, isto é, as reais relações negociais constituídas, ou seu objeto, ou certas determinações de seu conteúdo, as quais são relevantes e por ele pressupostas. E ainda, defende que o artigo 116 não consagra cláusula genérica antielisiva, e também altera os critérios de interpretação para autorizar o abandono da forma, conceitos e institutos de direito privado em favor da chamada “interpretação econômica”.⁷

Diante de interpretação diversa, o ilustre professor Ricardo Lobo Torres defende que o dispositivo não teria trazido nada de novo para o ordenamento jurídico, uma vez que o tema já haveria sido tratado no art. 149, VII do CTN.⁸

Ao tratar do tema, Cesar A. Guimarães Pereira expõe sua opinião dizendo que a edição dessa norma não agrega nada de diferente daquilo já trazido pelo art. 149, VII do CTN. Mas, estabelece condicionantes que reduzem, em lugar de ampliar a competência da Administração Tributária, pois, submete a desconsideração dos atos simulados a processo específico, que deverá ainda ser objeto de regulação legal. Nas palavras de Pereira⁹:

A nova regra derroga o art. 149, VII, do CTN, no que diz respeito à desconsideração dos atos ou negócios simulados. Ainda que, com base na regra anterior, já fosse possível a desconsideração de tais atos, a edição da nova disciplina torna inaplicável o regime derogado.

O dispositivo introduzido baseia o reconhecimento da conduta elisiva sobre o conceito de ato ou negócio praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Isso corresponde precisamente à noção de simulação, tal como construída no direito privado (...). O dispositivo dirige-se apenas a atos ou negócios. Não atinge, portanto, meras condutas materiais, mas apenas as qualificáveis como atos ou negócios jurídicos. Esses atos ou negócios correspondem aos atos simulados que podem

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ª Edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2006

⁹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001 in “*O Planejamento tributário e a lei complementar 104*”, coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001 p.42.

ocultar a ocorrência de outro ato ou negócio (ato dissimulado), na simulação relativa, ou ocultar a inexistência de qualquer ato ou negócio real, a simulação absoluta. De qualquer modo, o critério adotado pelo dispositivo é o de se identificar a conduta elisiva com a prática da simulação.

Do mesmo modo, é a opinião de Paulo de Barros Carvalho:

O ordenamento brasileiro, ao meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos simulados, a exemplo do disposto no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão à Heleno Tôrres ao asseverar que a referida lateração tão-só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados. A que se cuidar, todavia, para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito, chegando a ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal. Neste último caso, as partes celebram negócio que, não obstante importe a redução ou eliminação da carga tributária, é legal, e, portanto, válida, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.¹⁰

Com a devida *vênia*, esse entendimento é passível de questionamentos em relação à sua abrangência como simulação. Ainda não restou claro na legislação qual foi a real intenção do legislador ao inserir esse dispositivo no ordenamento jurídico brasileiro. Desse modo, não se pode afirmar que o termo “dissimulação” refere-se à simulação do Direito Civil e do art. 149, VII do CTN. E ainda, não parece ter sentido o legislador ter inserido esse artigo no ordenamento jurídico com o único escopo de

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª Edição. São Paulo: Saraiva.2009. pp. 309-310.

repetir algo já existente no Direito Positivo.

Por fim, merece destaque o entendimento do professor José Eduardo Soares de Melo:

O parágrafo único do art. 116 do CTN (LC 104) deve ter restrita eficácia aos casos em que se constata vícios nos atos ou negócios jurídicos praticados (fraude, dolo, simulação), existindo desconformidade entre os elementos aparentes do fato gerador (documentos, notas fiscais) e aqueles que tenham sido efetivamente realizados.

*É injurídica a desconformidade dos atos e negócios realizados com pleno amparo legal, em que se objetiva a lícita economia tributária¹¹.
(...)*

A simples leitura da LC 104 evidencia que não se cogita de abstrair-se a legitimidade dos autênticos atos ou negócios jurídicos, mas apenas desconformá-los no caso de os mesmos ocultarem (dissimularem) os verdadeiros procedimentos dos contribuintes.

O advento da LC 104 não elimina e nem cerceia o planejamento tributário, que continua constituindo um direito de pessoas naturais e jurídicas de ordenarem suas atividades e negócios profissionais, pautados pelo princípio da autonomia da vontade e de conformidade com os institutos, conceitos e formas previstos pelo legislador.

Desse modo, a brilhante opinião de Soares de Melo reflete o atual cenário do Direito Tributário brasileiro. Assim, considera que o novo dispositivo não pode eliminar o planejamento tributário, apenas desconformar os atos jurídicos que ocultarem os verdadeiros procedimentos do contribuinte.

2.2.1 Dissimulação

Em continuidade, o ilustre professor Hugo de Brito Machado questiona “o que seria, *dissimular*?” Essa questão gera considerável polêmica em relação à

¹¹ MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE, “Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário”, in Rocha, Valdir de Oliveira, *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 175 - 179

abrangência da norma “anti-abuso”. Hugo de Brito defende que o termo dissimulação disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN refere-se sempre a ato ilícito. Não se pode confundir a aplicação desse dispositivo com a situação em que o contribuinte opta por negócio jurídico, em vez de outro, para reduzir tributo. O fisco nada pode fazer contra o ato que não trate de prática abusiva ou anômala, vez que, nesse caso, estaria no campo da licitude¹².

Nos termos do Direito Privado, Maria Helena Diniz define o termo dissimulado como *fingido, oculto, disfarçado ou encoberto*. Nas definições do Direito Tributário, o termo significa *ocultação de rendimentos pelo contribuinte com a intenção de sonegar*.¹³

Ainda com relação as definições do Direito Tributário, De Plácido e Silva conceitua a dissimulação da seguinte forma¹⁴:

É mais próprio à terminologia do Direito Fiscal, para indicar a ocultação de mercadorias, escondidas para sonegação do imposto. A dissimulação de rendimentos vem a significar a falsidade da declaração, onde se mencionam as rendas, que estão sujeitas ao pagamento do imposto próprio.

Em verdade, a inserção do termo “dissimular” no ordenamento tributário foi infeliz, uma vez que induziu muitos estudiosos do Direito Tributário a tentar relacionar o esse termo com a “simulação”. Além disso, o ato simulado não pode ser relacionado com a “desconsideração”, pois a simulação acarreta nulidade ao negócio, e a desconsideração pressupõe a existência de uma situação que seria válida e eficaz.

Ricardo Mariz de Oliveira conceitua a dissimulação da seguinte forma:

Em outros dizeres, “dissimulação” e “simulação” são sinônimos até o ponto em que ambas representam falsidades da realidade, mas tem aplicações distintas e significados próprios. Realmente, veja-se como exemplo. Simula-se felicidade quando não se está feliz, o que é um

¹² MACHADO, Hugo de Brito. pagina 439 do livro “planejamento tributário”

¹³ Diniz, Maria Helena, Dicionário Jurídico, Saraiva, São Paulo, 1998, vol. 2, pag. 201

¹⁴ De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, Forense, Rio de Janeiro, 1987, vol. I pp. 103

sentimento falso, mas não esconde necessariamente outro sentimento real, nem mesmo a infelicidade, pois o sujeito pode não estar feliz e também não estar infeliz. Ele simplesmente está em um estado neutro ou intermediário de não felicidade e não infelicidade, mas, não estando feliz, seu gesto apenas simula algo no mundo exterior, isto é, uma felicidade que não existe no seu mundo interior. Por outro lado, dissimula-se a infelicidade (que existe) através de um gesto de aparente felicidade, seja um gesto de mera ocultação da infelicidade que existe. Portanto, simular significa aparentar algo que não existe e dissimular significa esconder algo que existe. Simular tem um componente positivo no ato externo, de pura e simplesmente criar aparência, ao passo, que dissimular tem um componente negativo no ato externo e de esconder o interior real. (...) Com efeito, o termo “dissimular”, empregado na acepção certa segundo a linguagem comum, e no seu sentido técnico segundo o direito privado, revela que o dispositivo trata de levantar o véu do disfarce do disfarce para descobrir a verdade, ou, mais especificamente, de desconsiderar o ato dissimulatório para encontrar o verdadeiro fato gerador, tal como previsto na respectiva descrição legal. (...) Portanto, este novo parágrafo visa tão apenas, mas exatamente, resguardar que este sistema atue livre dos atos de dissimulação dos fatos que a lei ordinária acorde com o sistema, define como geradores de obrigação tributária. (...) Aliás, para ser uma ‘norma antielisão’, esse dispositivo deveria ser uma norma que se intrometesse na própria formação e na ocorrência essencial do fato gerador, por exemplo, dizendo que a estrutura jurídica adotada seria irrelevante para a ocorrência da obrigação tributária, por interessar apenas o conteúdo econômico dos atos. Tal regra – sem aqui debater a validade perante as competências tributárias prescritas na Constituição – daria prevalência ao econômico sobre o jurídico, ainda que este fosse real e não verdadeiro.¹⁵

Na visão de Marco Aurélio Greco, dissimular pode até, no vernáculo, ser sinônimo de simular, porém, as definições, para língua portuguesa, da palavra

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Reinterpretando a norma antielisão do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional*. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 76. Editora Dialética. São Paulo: Janeiro/2002. pp. 85

dissimular possui acepções muito mais amplas do que a simulação. Greco defende que o ordenamento positivo brasileiro utiliza o verbo “dissimular” em sentido que não equivale a “simulação”. E ainda, o CTN contempla a figura da simulação em outros dispositivos, o que pode significar que a “dissimulação” remete a hipótese diferente daquela já disposta no ordenamento.¹⁶ Em suas palavras, ao tratar da abrangência do dispositivo em questão, Greco indica:

O conceito de “dissimular” circunscreve parcela da realidade definida a partir de um referencial (engano, mascaramento), enquanto fraude à lei, abuso de direito ou negócio indireto em si circunscrevem parcelas da realidade a partir de outros referenciais. Em função disto, os conjuntos de casos abrangidos podem ou não coincidir. Ou seja, haverá situações que poderão configurar fraude à lei, abuso de direito ou negócio jurídico indireto que também atenderão aos requisitos de incidência do parágrafo único do artigo 116; e haverá hipóteses em que não teremos essa coincidência. Seus âmbitos de aplicação correspondem a círculos secantes e não círculos concêntricos.¹⁷

2.2.2 Referencial: “Fato Gerador”

De acordo como art. 113 e 114 do CTN, a obrigação tributária, principal ou acessória, surge com o *fato gerador*, sendo este a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Por sua vez, o artigo 142 dispõe sobre o lançamento tributário, o qual consiste no “*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”.

O caput do artigo 116 dispõe que o fato gerador pode apresentar duas naturezas: (i) situação de fato; ou (ii) situação jurídica:

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

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª Edição, São Paulo: Dialética, 2011, pp. 553-554

¹⁷ Op. Cit. pp. 555

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.

De tal modo, para que seja possível a desconsideração da personalidade jurídica disposta no parágrafo único do artigo supracitado, é necessário (i) que exista definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e (ii) que o ato ocorra materialmente, ainda que de forma dissimulada.(marco Aurélio, pagina 549). Nesse diapasão, desenvolve Greco:

(...) o parágrafo único do artigo 116 prestigia a legalidade e a tipicidade, pois elas cercam a qualificação dos fatos da vida para dar-lhes a natureza de fato gerador de tributo.

A norma em questão não autoriza a exigência sem lei de tributo em relação a hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos eu a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!

Seu único objetivo é autorizar que seja afastada a “máscara” (a dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido (este é o termo utilizado pela norma do CTN = “dissimular a ocorrência”).

Se não ocorreu o fato gerador (legalmente previsto e faticamente verificável) não se materializou a hipótese de incidência do parágrafo único do artigo 116 e os atos ou negócios praticados pelo contribuinte não poderão ser desconsiderados pela autoridade administrativa.

Note-se a inserção sistemática do dispositivo. Trata-se de parágrafo único introduzido a artigo que regula a ocorrência do fato gerador do tributo. Esta ocorrência se verifica, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias para que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios e , no caso de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Se, e apenas se, a situação de fato ou de direito descrita na lei tiver ocorrido efetivamente, é que o dispositivo terá aplicação, pois, neste caso, terá havido fato gerador, incidido a lei tributária, ainda que tal

ocorrência esteja disfarçada, mascarada, oculta, dissimulada etc. Em suma, legalidade e tipicidade (como “substantivos”) permanecem íntegras e, na medida em que o parágrafo único se reporta a fato gerador ocorrido, será indispensável que a situação de fato ou de direito atenda, materialmente, aos requisitos do caput do próprio artigo 116, do qual a norma que autoriza a desconsideração é parágrafo.¹⁸

Quando o legislador determinou duas naturezas diferentes para o fato gerador (situação de fato ou jurídica), possuía como intenção diferenciar os fatos submetidos a prévia qualificação jurídica (contrato de doação, contrato de compra e venda, etc) de fatos não submetidos a prévia qualificação jurídica (aquisição de disponibilidade econômica de renda, por exemplo). Nessa segunda hipótese, o fato gerador é uma situação de fato que ocorreria independentemente de qualquer ato ou negócio jurídico.

Nesse caso, não seria necessária a intermediação de qualquer situação juridicamente qualificada para que ele se materialize, por conseguinte, não teria cabimento a desconsideração do negócio jurídico, uma vez que este não seria necessário.

Conforme exposto neste trabalho, a idéia de desconsideração foi inspirada em casos como o *Gregory x Helvering* e *Ramsay*. Nestes casos, o questionamento referia-se a validade dos efeitos dos atos jurídicos para fins tributários, uma vez que não havia o que se questionar quanto a validade civil dos atos ou negócios praticados.

Essa teoria, posteriormente chamada de *disregard doctrine*, inspirou o artigo 50 do Código Civil¹⁹. Contudo, não se pode afirmar que essa desconsideração pode ser aplicada à luz do Código Tributário Nacional. Isso porque, quando o fato gerador é uma situação jurídica, é necessário que seja uma situação efetivamente existente, não há como falar de situação jurídica simulada inexistente.

¹⁸ Op. cit. pp. 547 - 548

¹⁹ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Nessa linha, cabe citar o ilustre autor Douglas Yamashita esclarece que “disso resulta que “atos ou negócios *jurídicos* praticados [...]”, por um lado, obviamente não compreendem situações de fato e, por outro, que o direito aplicável a tais atos ou negócios, em geral, é o Direito Privado.”²⁰

Além disso, o artigo 149, VII, bem como o artigo 142²¹, do Código Tributário Nacional não autoriza a desconsideração dos efeitos de um ato ou negócio jurídico exclusivamente para fins fiscais.

E ainda, se houve a possibilidade de desconsideração dos efeitos somente para fins fiscais, essa autorização deveria ser prevista no ordenamento jurídico tributário. Isso porque, ao eleger fatos jurídicos previamente qualificados por outro ramo do direito, o Direito Tributário estaria atuando como direito de sobreposição. Com isso, estaria restrito a prever a consequência a ser vinculada ao fato, uma vez que este serve como mera referência, pois estaria qualificado por outro ramo do ordenamento jurídico. Nesse sentido, cabe citar o a conclusão de Marco Aurélio Greco:

a) se a lei descreve como fato gerador o fato “A”, a aplicação do dispositivo não autoriza que se atinja o fato “B” (nem é este o sentido que dele resulta); mas b) se ocorreu o fato “A”, disfarçado de “B” - desde que atendidos os demais requisitos do dispositivo – tem aplicação a norma do parágrafo único do artigo 116 aqui examinada. O código está autorizando o desvelamento da realidade pelo afastamento de uma cobertura, de uma máscara que encobre outra realidade. Mas isto só é possível se o fato gerador estiver adequadamente previsto na lei e tenha efetivamente ocorrido no plano fático. O dispositivo não autoriza conjecturas nem suposições de algo que “poderia” ter ocorrido, ou que o Fisco “supõe” pudesse ter sido a melhor alternativa. Só admite alcançar o que efetivamente ocorrer.

A abordagem acima feita suscita duas importantes questões.

²⁰ Op. cit. p. 146

²¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

*Primeira: a quem cabe o ônus da prova neste caso? E, segunda: quais os critérios a serem adotados para reconhecer que o fato gerador ocorreu, embora dissimulado?*²²

Diante disso, não há como não afirmar que o parágrafo único do artigo 116 trouxe inovações para o Direito Tributário.

E ainda, para aplicação do parágrafo único do artigo 116, à autoridade administrativa incumbe o dever de provar, não somente a dissimulação, mas como também a ocorrência do fato gerador, em observação a expressa determinação do artigo 142 do CTN.²³ Nesse raciocínio, defende Yamashita:

*Note-se ainda que, se a consagrada doutrina da desconsideração da personalidade jurídica sempre teve como pressupostos não apenas a pessoa jurídica simulada, mas também o abuso de personalidade jurídica, da mesma maneira, a desconsideração do artigo 116 do CTN certamente pressupõe não apenas a simulação relativa, mas também o “abuso dissimulatório”.*²⁴

Por conseguinte, o autor conclui o disposto abaixo a respeito da aplicação do novo dispositivo:

Em suma, nos termos do art. 116, parágrafo único, do CTN c/c os arts. 50 e 187 do CC/2002, “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” certamente compreendem o exercício de um direito que “excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social” ou o “abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial”

Por outro lado, convém citar os ensinamentos do professor Hugo de Brito Machado:

A leitura atenta do próprio art. 116 do CTN demonstra que a questão da elisão fiscal deve ser resolvida pelo legislador ordinário, ao

²² Op. cit. Pp 548 - 549

²³ YAMASHITA, Douglas. Op. cit. p. 148-149

²⁴ Op. cit. p. 149

*definir a hipótese de incidência dos tributos. Define-se a hipótese de incidência tributária como **situação de fato** afasta desde logo quaisquer questionamentos jurídicos que a questionada norma antielisão possa resolver. O aplicar da lei tributária, neste caso, deve simplesmente cogitar da configuração, ou não, daquela situação de fato, para exigir, ou não exigir o tributo.*

*Entretanto, se o legislador define a hipótese de incidência de um tributo como **situação jurídica**, caso no qual a norma antielisão poderia ser aplicada, está editando uma norma de incidência tributária que não poderá ser alterada pelo intérprete, seja qual for o elemento de interpretação que utilize. Nem pode a omissão dessa norma ser suprida mediante integração analógica, como acima demonstrado, a não ser que se admita amesquinhado o princípio constitucional da legalidade tributária.*

*Poder-se-á dizer que a norma antielisão somente abrange os casos em que os atos ou negócios jurídicos tenham sido praticados com a finalidade de **dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**.*

Cabe destaque neste estudo a discussão sobre a aplicação do dispositivo às situações de fato. Conforme exposto, há uma sensível dificuldade de aplicação do parágrafo único do artigo 116 quando inexistente verdadeira situação jurídica, *i.e.*, quando não se trata de contrato de doação, de transmissão *causa mortis* ou de transmissão de bens imóveis. As situações jurídicas são expressamente encontradas em lei complementar, de forma bem designada pelo Direito Privado, o que significa que ou existem ou não existem.

Nesse diapasão, convém citar o entendimento de Paulo de Barros Carvalho sobre a diferenciação entre as duas situações:

Aquilo que depreende das palavras da lei é que ficou estabelecida a diferença entre duas situações jurídicas: a) uma, não categorizada como instituto jurídico; b) outra, representada por entidade que o direito já houvera definido e prestigiado, sendo possível atribuir-lhe

A hipótese tributária disposta no inciso I do artigo 116 do CTN refere-se a um “conjunto de fatos”. Desse modo, caso falte algum dos seus elementos, não é possível falar em fato jurídico tributário. Nesses casos, o legislador tributário tentou descrever circunstâncias sem investigar a natureza jurídica dos atos que a provocaram. Isso difere dos casos em que a hipótese tributária inclui um negócio jurídico.

Desse modo, o dispositivo cogita a “situação de fato” ao lado da “situação jurídica”. Para o ilustre professor Schoueri, a nomenclatura usada pelo CTN foi infeliz, pois a situação de fato, uma vez contemplada pela hipótese tributária, torna-se, ela também jurídica. Vejamos:

Por certo, o legislador quis contemplar os casos em que a hipótese tributária prevê a celebração de um negócio jurídico, ou um ato jurídico (de Direito Privado).

Se com relação à “situação de fato”, esta representará um fato jurídico e somente se dará por existente no “momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios”, o mesmo artigo 116 afirma considerar-se ocorrido o fato jurídico tributário “tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.

A distinção é relevante: evidencia que o fato jurídico tributário pode ser, ele mesmo, uma “situação jurídica”, ou melhor, uma situação contemplada por outro ramo do Direito, à qual se refere o legislador tributário na definição da hipótese tributária. São os casos em que o Direito Tributário atua como “direito de sobreposição”, já que faz incidir a tributação sobre situação já regulada pelo Direito.

Ao mesmo tempo, evidencia-se que nem sempre a hipótese tributária exige a celebração de um negócio jurídico: muitas vezes a tributação surgirá bastando que ocorram determinados fatos – sejam ou não efeitos de negócios jurídicos.

Nem sempre é imediata a resposta à indagação quanto ao conteúdo da hipótese normativa, i.e., se ela exige uma “situação jurídica”, ou

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª Edição. Saraiva. São Paulo. 2009 pp.306

apenas alguns fatos que geralmente ocorrem no bojo daquela situação jurídica. A mera circunstância de um legislador utilizar uma expressão que é conhecida pelo Direito Privado e neste designa um negócio jurídico não implica, necessariamente, que o legislador exige a celebração do negócio.

Muitas vezes, o legislador não vincula a tributação ou a isenção a um negócio jurídico, mas a seus efeitos. Pode a obrigação tributária pressupor um fato ou conjunto de fatos, mesmo que estes estejam geralmente presentes em um negócio. Neste caso, aplica-se a regra do artigo 118 do Código Tributário Nacional (...) O artigo 118 desdobra-se em duas hipóteses, tendo em vista que o artigo 116 contempla uma distinção entre “situação de fato” e “situação de direito”.

Se a hipótese tributária é uma “situação de fato”, então o inciso I, acima transcrito, esclarece ser irrelevante a validade jurídica dos atos praticados; se for uma “situação jurídica”, então não se cogita de seus efeitos “fáticos”.

O inciso I do artigo 118 encontra aplicação, portanto, quando a hipótese tributária contempla fatos que, conquanto normalmente ocorram no bojo de negócios jurídicos, com estes não se confundam, de modo que a eventual invalidade dos últimos não impede que aqueles fatos tenham ocorrido.

É tarefa do intérprete/aplicador saber em que caso o legislador se referiu a um ato ou negócio jurídico, ou quando a hipótese tributária versa sobre uma situação (fato ou conjunto de fatos) que, embora normalmente ocorram no âmbito de um negócio jurídico, podem igualmente ver-se presentes apesar da invalidade do negócio.

Se o legislador tributário contempla situações fáticas e não meros negócios jurídicos, é a verificação daquelas, independentemente da forma adotada, o que será submetido à subsunção.

Desse modo, podemos perceber que há nebulosidade quanto à aplicabilidade do dispositivo, uma vez que não se sabe exatamente a intenção do legislador ao inserir o termo “dissimulação”, bem como qual o limite de aplicação dessa lei no Direito Brasileiro.

3 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, temos que o parágrafo único do artigo 116 do CTN traz hipótese de desconsideração de atos dissimulados, no qual o legislador não deixou claro ao que se aplicava. Ao mesmo tempo, criou uma condição importante para a aplicação da norma: a criação de lei ordinária. Esse requisito é importante, pois, nele é que se busca realmente descobrir a verdadeira intenção do legislador ao criar a norma.

Enquanto não é regulamentada, pode se concluir que a chamada “norma antiabuso” ou “norma antielisiva”, não possui aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, pois, a regulamentação representa requisito essencial para aplicação, expressamente disposto no artigo.

Nesse sentido, impossível é sua aplicação antes da criação de lei ordinária, uma vez que não se sabe sua verdadeira abrangência.

Contudo, verifica-se que não é pacífica a natureza do dispositivo inserido no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Admitindo-se seja ele uma norma geral antiabuso, constata-se que o ordenamento brasileiro convive com semelhante norma, desde que obedecidos certos limites.

Além disso, não se pode dizer que a norma em nada inovou no Sistema Jurídico Tributário, pois, trouxe a figura da desconsideração de fato gerador de situação de fato, a qual, não era possível anteriormente com a simples aplicação do art. 149, VII do CTN.

Sejam os casos de simulação, sejam os passíveis de consideração econômica, tem em comum a necessidade de se negar a incidência da lei tributária, afastando, daí, o efeito tributário pretendido pelo contribuinte. Contudo, somente nos raros casos em que as ferramentas da subsunção não sejam suficientes para limitar o planejamento tributário, surge a possibilidade da norma antiabuso.

Como exemplo, as situações em que a hipótese tributária se firma em categorias de Direito Privado, possibilitando que o particular delas se afaste, conquanto acabe por atingir equivalente resultado econômico.

No caso brasileiro, a aplicação da norma antiabuso não pode revestir-se de

caráter analógico, em face do Princípio da Legalidade. Em nenhum caso, portanto, será tolerada a desconsideração que resulte em substituir um fato ocorrido por outro inventado, para atender os interesses do Fisco. Da desconsideração resultará, quando muito, uma nova avaliação dos fatos não desconsiderados, aplicando-se sobre esses a lei tributária.

A desconsideração apenas cabe em casos abusivos. Como a norma antiabuso se justifica pelos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, somente cabe falar em abuso quando o efeito do planejamento tributário resultar em tratamento anti-isonômico, não justificado por qualquer valor constitucional.

A norma geral antiabuso não é um cheque em branco. Importa a autoridade administrativa demonstrar a presença de seus requisitos, em especial a de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Pode a lei tributária prever indícios na presença dos quais se presume a existência de tal intenção.

Contudo, ainda não há como afirmar qual a real intenção do legislador ao incluir esse dispositivo no ordenamento jurídico brasileiro. Ainda plina sobre o tema Planejamento Tributário uma zona cinzenta e nebulosa, que vem tentando ser esclarecida por estudiosos do Direito Tributário com o objetivo de um Direito mais próximo da Justiça Fiscal.

4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Cristiano. **Planejamento tributário** in Peixoto, Marcelo Magalhães, *Planejamento Tributário*. Quartier Latin: São Paulo, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª Edição. Saraiva: São Paulo. 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. Dialética: São Paulo, 1998.

DINIZ, Maria Helena, **Dicionário Jurídico**. Saraiva: São Paulo, 1998.

GRECO, Marco Aurélio, **Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do**

CTN, in *O Planejamento tributário e a lei complementar 104*, coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética: São Paulo, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Edição, São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. Malheiros: São Paulo, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de, **Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário**, in *O Planejamento tributário e a lei complementar 104*, coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética: São Paulo, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional**. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 76. Dialética: São Paulo, Janeiro de 2002.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001**, in *O Planejamento tributário e a lei complementar 104*, coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética: São Paulo, 2001.

ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. Dialética: São Paulo, 2001.

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

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos – Limites à luz ao abuso de direito e da Fraude à Lei**. Lex: São Paulo, 2005.