

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

TAX PLANNING AND THE SINGLE PARAGRAPH OF ARTICLE 116 OF THE BRAZILIAN TAX CODE

Daniel Leib Zugman

Mestrando na DireitoGV e Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV (NEF-GV)

Resumo: O presente trabalho faz um estudo do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Tal dispositivo foi introduzido pela Lei Complementar 104/2001 e foi editado com o objetivo de limitar a liberdade do contribuinte na busca pela menor carga tributária. A regra sob comento autoriza a administração tributária a 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. As interpretações doutrinárias acerca dos efeitos materiais do aludido dispositivo são divergentes. No entanto, mais adequada é aquela que conclui pela insuficiência de densidade normativa da regra analisada, pois esta deixa de apontar os critérios a serem respeitados para desconsideração de negócios jurídicos, relegando ao legislador ordinário matéria que exige tratamento nacional homogêneo, mediante lei complementar. Além disso, a despeito da inconstitucionalidade por insuficiência de densidade normativa, faz-se necessária a edição de norma geral antielusiva, pois os dispositivos que tratam da inibição de fraude e simulação, já existentes no ordenamento, não são suficientes para abarcar as complexas e diversificadas operações de planejamento tributário praticadas pelos contribuintes. Finalmente, é preciso asseverar que eventual norma com esse conteúdo pode ser compatível com a ordem jurídica pátria, desde que concebida e aplicada com prudência, de molde a harmonizar todos os princípios que coexistem no direito positivo brasileiro, tais como legalidade, segurança jurídica, isonomia, capacidade contributiva, livre concorrência, dentre outros.

Palavras-chave: Planejamento. Tributário. Elisão. Evasão. Fiscal. Abuso. Fraude. Norma. Antielusiva.

Abstract: This paper presents a study concerning article 116, single paragraph, of the Brazilian Tax Code. The rule was introduced by Supplementary Law 104/2001 and was edited in order to limit the freedom of the taxpayer in the quest for lower taxes. The rule authorizes the Tax Administration to disregard acts or legal transactions done for the purpose of concealing the occurrence of the "triggering event" of the tax or the nature of the constituent elements of the tax liability, subject to the procedures to be established in ordinary law. The doctrinal interpretations about the materials effects of the aforementioned rule are divergent. However, most suitable is that which concludes by insufficient density of the normative rule analyzed, because it fails to point out the criteria to be met to disregard legal business, leaving to the ordinary legislator matter that requires homogenous national treatment by supplementary law. Moreover, despite the unconstitutionality for lack of normative density, it is necessary to edit antiavoidance general rule because the provisions addressing the inhibition of fraud and simulation, already on order, are not sufficient to cover the complex and diverse operations of tax planning practiced by taxpayers. Finally, must be asserted that a provision of that content can be compatible with the Brazilian legal system, since it designed and implemented with care in order to harmonize all the principles that coexist in the positive law of Brazil, such as legality, legal certainty, equality, ability to pay, free competition, among others.

Keywords: Tax. Planning. Avoidance. Evasion. Abuse. Fraud. Antiavoidance. Rule.

1. Introdução: apresentação, demonstração da relevância do tema e problematização

Como se sabe, a tributação não visa, apenas, à arrecadação de recursos para sustento da máquina pública. Trata-se de mecanismo essencial para a implementação do Estado Democrático de Direito. Sem ela, não é possível reduzir as desigualdades que assolam a sociedade brasileira, tampouco é possível encurtar as distâncias existentes entre os níveis sócio-econômicos da população. Ademais, os tributos representam o preço que todos os cidadãos, integrantes de uma comunidade organizada, pagam por terem a sociedade que têm. Ou seja, por disporem de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.

Por seu turno, o comumente denominado "planejamento tributário" é prática que visa à elisão tributária. Almeja a conformação de ato ou negócio jurídico, dentro dos parâmetros legais, com o objetivo de não materializar hipótese de incidência tributária prevista em lei.

Ou, no mínimo, pretende formatar o ato de tal maneira que sobre ele recaia tributação menos onerosa do que normalmente incidiria caso fosse constituído sob outras formas jurídicas. Pode ter como escopo, ademais, o retardamento do pagamento de tributo.

Nessa senda, há muito se discute a licitude dos instrumentos utilizados no âmbito do planejamento tributário. Paralelamente ao progressivo aumento da carga tributária brasileira nos últimos anos, surgiram, na mesma proporção, novas estratégias, teses e roupagens jurídicas, implementadas por contribuintes com o objetivo de obter economia tributária. Desse modo, vêm sendo impostas constantes mudanças na legislação, doutrina e jurisprudência em matéria tributária, com a finalidade de coibir essa “fuga” fiscal e equilibrar o sistema tributário como um todo. Isso porque a prática de planejamentos tributários insólitos gera grandes perdas de receitas ao Estado e, conseqüentemente, provoca um *apartheid* fiscal. Porquanto os que conseguem escapar da tributação sobrecarregam os demais contribuintes, que, impossibilitados de realizar a mesma “fuga”, tornam-se verdadeiros reféns do Fisco por tributos que são de responsabilidade alheia¹, além de obstar que as finalidades sociais do recolhimento tributário sejam de fato alcançadas.

Assim, com o fito de limitar a autonomia do contribuinte na busca pela menor carga tributária, foi editada a Lei Complementar 104/2001. Referido diploma introduziu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Tal dispositivo autoriza a administração tributária a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do “fato gerador” do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Tal regra foi alcunhada pela doutrina de cláusula “antielisiva” geral².

Como exposto, a necessidade de edição de uma norma desse teor surgiu a partir de uma realidade incontestável marcada pelo fato de que contribuintes com grande capacidade contributiva, diante da pesada carga tributária brasileira, gradativamente passaram a organizar seus negócios de maneira que sobre eles incidisse a menor carga tributária possível. Assim, tornando-se prática rotineira, o planejamento passou a render a esses contribuintes economia considerável e, ao Estado, prejuízos assaz relevantes.

Deste modo, nota-se que a regra contida no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, é mais um elemento que, na seara do direito tributário, vivifica o debate acerca da dialética entre público e privado. Isso porque se trata de mecanismo nascido com o afã de limitar a autonomia dos particulares na busca pela economia tributária. Disso exsurge o conflito latente entre liberdade de gestão e organização, de um lado, e interesse público na arrecadação e na promoção da justiça fiscal, de outro. Essa tensão lida com valores muito

fortes: a legalidade e a segurança jurídica em favor dos contribuintes; a isonomia e a capacidade contributiva em favor da pretensão fazendária.

Não são escassas as problemáticas relativas aos limites do planejamento tributário. Trata-se de tema que, embora prodigamente estudado pela doutrina, ainda tem contornos assaz nebulosos.

Os efeitos materiais do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, mesmo após 10 anos da edição da Lei Complementar 104/2001, ainda são objeto de controvérsia na doutrina e na jurisprudência³. Além disso, a par de tal discussão, o debate concernente ao “dever-ser”, ou seja, sobre quais deveriam ser os limites do planejamento tributário enseja discordâncias antipodais.

Essas tensões configuram um panorama de grande insegurança jurídica, o que dificulta não apenas o desenvolvimento econômico do Brasil, como também a manutenção de um nível adequado de arrecadação fiscal e a justa distribuição dos encargos fiscais.

2. Efeitos materiais do parágrafo único do artigo 116: as diferentes interpretações

2.1. Norma anti-simulação

Como visto, a Lei Complementar 104/2001 introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. Desse modo, a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato jurídico tributário ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, desde que respeitados os procedimentos previstos em lei a ser editada.

As divergências a respeito do alcance material da aludida norma são relevantes. A discussão se inicia a partir do conceito de *dissimular*. Grande parte da doutrina⁴ considera que a norma em questão não é antielusiva, mas anti-simulação. É o que sustenta Heleno Taveira Tôres. Para Tôres, com tal recurso, o legislador brasileiro teria passado a regular, também, os atos de simulação relativa (dissimulação), que se verifica nas situações em que o contribuinte pratica determinados atos fictícios para encobrir o negócio real, visando a uma economia de tributos⁵. Assim, não diz respeito ao controle de atos praticados com algum tipo de abuso.

Entretanto, essa posição padece de certa inconsistência. Isso porque o artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, já permitia que a autoridade administrativa revisasse lançamentos quando fosse comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em

benefício daquele, agira com dolo, fraude ou simulação. Desse modo, não haveria sentido em concluir que o legislador votou lei inócua, com o único objetivo de reiterar poderes dos quais a União já era titular. Na tentativa de contrapor esse argumento, Alberto Xavier defende que, não apenas os limites da tipicidade foram reiterados, mas, também, que o Legislador teria restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia dos atos simulados. Assim sendo, na sua interpretação, o legislador impôs limites claros à desconsideração de atos praticados pelo contribuinte, permitindo a prática de quaisquer atos que não importem fraude ou simulação⁶.

No entanto, e além disso, há outro obstáculo à interpretação de que o parágrafo único do artigo 116 é mera norma anti-simulação, porquanto a exposição de motivos da Lei Complementar 104/2001 estabelece que:

6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Ora, se a própria exposição de motivos do referido diploma legal expôs que o seu objetivo era combater o planejamento tributário praticado com abuso de forma ou de direito, como afirmar que se trata apenas de norma anti-simulação?

Paulo Ayres Barreto, na tese em que obteve o grau de livre-docência da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, elabora raciocínio profundo acerca do tema. Barreto argumenta que, ainda que a exposição de motivos da Lei Complementar 104/2001 faça referência à elisão obtida com abuso de forma ou de direito (ou seja, à elusão), eventuais desconpassos entre a exposição de motivos e os enunciados prescritivos devem ser solucionados em favor destes últimos. De acordo com suas observações, “*Tais desacordos são usuais e decorrem, geralmente, do uso de uma linguagem menos técnica na exposição de motivos, em relação àquela utilizada no corpo da legislação levada à votação.*”⁷.

O autor segue aduzindo que apesar da exposição de motivos da legislação em comento mencionar o combate à elusão, o parágrafo único do artigo 116 menciona desconsiderar atos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do “fato gerador”. E, segundo Barreto, “...*dissimular é signo que tem amplitude semântica distinta dos conceitos de abuso de forma e abuso de direito. (...). O ato dissimulado enquadra-se no plano da ilicitude; a elisão tributária, em tese, no campo da licitude.*”⁸.

Ricardo Mariz de Oliveira comunga desse entendimento. Porém, além de afirmar que a Lei Complementar introduziu apenas mais uma norma de combate à simulação, acrescenta

que, antes do advento da lei comentada, a administração tributária tinha mais poderes, pois podia desconsiderar atos simulatórios conforme o entendimento de seus agentes fiscais. Segundo o autor, não havia critérios na legislação que pautassem esse procedimento, pois bastava alegar a aplicação do artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, que não exige qualquer tipo de procedimento especial e que estabelece apenas a necessidade de se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Com a introdução do parágrafo único do artigo 116, prossegue Mariz de Oliveira, o Fisco só pode desconsiderar os atos ou negócios dissimulados se presentes as circunstâncias que vierem a ser previstas e segundo as normas procedimentais que vierem a ser estipuladas pela lei, de maneira que teria acabado a liberdade pessoal dos agentes fiscais; os quais, antes, simplesmente lançavam tributos sob a alegação de existência de simulação⁹.

Finalmente, cumpre destacar que grande parte dos autores que sustentam a posição de que o parágrafo único do artigo 116 é norma anti-simulatória defende que o meio mais seguro, efetivo e correto para o combate ao planejamento tributário abusivo é a criação de cláusulas específicas, que contemplem situações fáticas precisas, em detrimento de normas genéricas¹⁰.

2.2. Norma antielusiva

Outra parte da doutrina, contudo, acredita que a norma analisada introduziu novos ingredientes nesse contexto e não apenas reiterou um poder que a administração tributária já detinha.

Marco Aurélio Greco¹¹ atribui ao vocábulo *dissimulação* significado mais amplo que o de *simulação*. Assevera que, no vernáculo, *dissimular* pode ser sinônimo de *simular*; mas também pode ter vários outros significados como *ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; não dar a perceber; esconder-se* etc.

Greco acrescenta que o legislador, no Código Tributário Nacional, refere-se à *simulação* em diversas oportunidades. Sendo assim, ao se utilizar do termo *dissimular*, está fazendo-o com sentido diverso daquele.

Diante disso, Greco conclui que *dissimular* engloba atos ou negócios praticados com a finalidade de mascarar a ocorrência do fato jurídico tributário. Destarte, conceitos como fraude à lei, abuso de direito e negócio indireto podem ou não coincidir com a *dissimulação*, dependendo de cada caso concreto.

Posição similar é adotada por Ricardo Lodi Ribeiro¹². O autor afirma que o parágrafo único do artigo 116 se baseou na cláusula geral francesa e que combate o abuso de direito em todas as suas modalidades, tais como a fraude à lei, o abuso de forma, o abuso na intenção negocial e o abuso no uso da personalidade jurídica.

Na mesma linha de Marco Aurélio Greco, argumenta que o vocábulo *dissimulação* significa *encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos, fazer parecer real o que não é*. Portanto, possui sentido bem mais amplo do que a *simulação*, ao contrário do que propõem autores como Alberto Xavier, Ricardo Mariz de Oliveira, Heleno Tôrres e Paulo Ayres Barreto.

Posição similar é sustentada por Marciano Seabra de Godoi. De acordo com Godoi, o parágrafo único do artigo 116 inaugura o combate ao planejamento tributário praticado com abuso segundo o critério da *fraude à lei*. Godoi afirma que o termo *dissimular*, disposto no aludido dispositivo, corresponde ao conceito de *fraude à lei* e que esta ocorre quando o contribuinte, com o intuito de fugir à materialização do fato jurídico tributário para atingir os mesmos resultados econômicos com um menor ônus fiscal, utiliza atos ou negócios jurídicos de uma forma artificiosa, distorcida e em clara contradição jurídica (e não econômica) com o espírito da lei que os configura¹³.

Ricardo Lobo Torres invoca outros elementos, reforçando o entendimento de que a Lei Complementar 104/2001 trouxe, sim, verdadeira norma *antielusiva*, e não apenas norma *anti-simulação*. O autor enumera uma série de argumentos a respeito do tema, refutando com veemência a opinião de autores como aqueles mencionados no tópico anterior. Pede-se licença para colacionar as palavras do professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, cujo poder de síntese e clareza dificilmente poderiam ser parafraseados:

- a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (ART. 149, VII e 150, § 4º);
- b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro;
- c) não pode haver nenhuma incompatibilidade da norma antielisiva com o Estado de Direito, senão até que se tornou necessidade premente nas principais nações democráticas na década de 1990;
- d) em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese da inconstitucionalidade, e muito menos a declararam os Tribunais Superiores;
- e) quando muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão ‘maduras’ para a prática das normas antielisivas, como acontece naquelas em que o planejamento tributário se tornava frequentemente abusivo;
- f) as teses da legalidade ‘estrita’ e da tipicidade ‘fechada’ têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista;
- g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva;
- h) as normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França), ou ao primado da

substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil¹⁴.

Merecem destaque, ainda, os ensinamentos de João Dácio Rolim¹⁵. Para Rolim, o conceito de *dissimular* tem dois significados possíveis. O primeiro é aquele que iguala *simular* e *dissimular*, sendo este uma espécie da simulação, nos moldes corroborados pelos autores mencionados no tópico *supra*. No entanto, o autor alerta que esse entendimento simplesmente reforça a aplicação da simulação, o que já era admitido pelo ordenamento e que, portanto, não deve ter sido esse o propósito do legislador complementar. Dessa forma, resta ao intérprete conceber a *dissimulação* como uma figura de abuso de direito de âmbito exclusivamente fiscal, apartada das noções existentes no Direito Privado.

Rolim prossegue aduzindo que dentre estas figuras, ter-se-iam a da prevalência sobre a forma e a da intenção negocial. No entanto, repudia a da prevalência sobre a forma, sob o argumento de que poderia facilmente se desviar para a analogia, que é vedada pelo ordenamento brasileiro, conforme o artigo 108 do Código Tributário Nacional. Diante disso, sustenta que o parágrafo único do artigo 116 introduziu cláusula geral de intenção negocial.

2.3. Norma antielusiva, mas inconstitucional

Ives Gandra da Silva Martins¹⁶ também reconhece que o dispositivo em tela foi introduzido para combater o abuso de direito como meio de obtenção da elisão tributária. Assim, refuta a interpretação de que seria apenas norma anti-simulação. Entretanto, faz duras críticas ao dispositivo, pugnando pela sua inconstitucionalidade. No seu entendimento, o parágrafo único do artigo 116 fere a cláusula pétrea da separação de poderes (artigo 60, § 4º, inciso II, da Constituição Federal), pois autoriza o representante do Fisco a escolher e aplicar aos fatos, dentre os diversos diplomas normativos e seus respectivos dispositivos, aquele que resulte mais oneroso para o contribuinte e mais lucrativo para o erário.

Ademais, segundo Ives Gandra, o dispositivo fere frontalmente o artigo 150, I, da Constituição Federal, que é cláusula pétrea. Isso porque haveria violação do princípio da estrita legalidade em matéria tributária, pois, como dito, ao Fisco seria autorizado escolher o dispositivo legal que lhe fosse mais conveniente¹⁷.

Hugo de Brito Machado corrobora essa opinião. Para o professor da Universidade Federal do Ceará, a norma analisada alarga os poderes da administração em matéria tributária. Sendo assim, é flagrante sua inconstitucionalidade, pois sacrifica o princípio da legalidade em

prol, pelo menos em tese, da efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

2.4. Interpretação econômica do direito tributário

Não se poder olvidar, ademais, a opinião de Aurélio Pitanga Seixas Filho¹⁸. O autor assevera que o dispositivo ora examinado autorizou a administração pública a desconsiderar a forma jurídica escolhida pelo contribuinte cuja razão de ser não seja funcionalmente adequada ou apropriada ao fato econômico realmente praticado. Ou seja, Seixas Filho acredita que o parágrafo único do artigo 116 introduziu a interpretação econômica do direito tributário no Brasil e advoga pela constitucionalidade do dispositivo.

Eduardo Domingos Botallo também entende que a Lei Complementar nº 104/2001 incorporou a interpretação econômica do direito tributário. Todavia, ao contrário de Seixas Filho, defende a inconstitucionalidade do dispositivo, alegando tratar-se de um grande retrocesso, pois conduz à incerteza e ao arbítrio, na medida em que outorga à autoridade administrativa o poder de substituir o legislador, colmatando, segundo seu particular juízo, as lacunas da lei¹⁹.

2.5. Síntese do capítulo dois

Como se pôde notar, a doutrina é bastante dividida no que atina aos efeitos materiais do parágrafo único do artigo 116. Quatro principais vertentes podem ser apontadas, no sentido de que o dispositivo comentado: a) não trouxe inovações, tratando-se apenas de norma anti-simulação; b) é verdadeira cláusula antielusiva (os critérios de controle da elusão variam de autor para autor); c) é norma antielusiva, mas, por afrontar princípios como o da separação de poderes e o da estrita legalidade, é inconstitucional e; d) introduziu a interpretação econômica no direito tributário brasileiro, havendo divergência sobre sua constitucionalidade.

Demais disso, aluda-se, ainda, que boa parte da doutrina²⁰ dedica-se à reflexão de como devem ser os procedimentos para desconsideração dos atos ou negócios jurídicos dissimulatórios. Questões como o ônus da prova e a forma prática de como se daria a desconsideração são objetos de extensas discussões na doutrina em matéria tributária. Entretanto, o presente estudo não percorrerá tais sendas, cingindo-se à investigação dos efeitos materiais do artigo 116, parágrafo único, do CTN, e à investigação acerca da

necessidade e da compatibilidade de eventual norma geral antielusiva com o ordenamento jurídico brasileiro.

3. Insuficiência de densidade normativa

Como visto, as opiniões são extremamente divididas no que toca aos efeitos materiais do artigo 116, parágrafo único. Mais de dez anos após a edição e publicação da Lei Complementar 104/2001, ainda não existe consenso na doutrina sobre o alcance do citado dispositivo. Ademais, a jurisprudência sobre o tema é assaz instável. Em pesquisa coordenada por Luís Eduardo Schoueiari a respeito de decisões do então Conselho de Contribuintes – hoje chamado de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – sobre o tema do planejamento tributário, verificou-se que os institutos de direito privado são utilizados de maneira não uniforme nas decisões proferidas por aquele órgão administrativo²¹, o que acarreta a pouca utilidade de tais conceitos para avaliar os riscos de possível autuação fiscal.

Diante dessas circunstâncias, a despeito da valiosa contribuição das correntes doutrinárias acima explicitadas, a posição que parece mais acertada acerca do parágrafo único do artigo 116 é aquela adotada por Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro²². Em artigo de rara qualidade, os autores apontam que a controvérsia acerca dos efeitos da regra examinada decorre da insuficiência de densidade normativa da Lei Complementar 104/2001.

Sobre a questão da densidade normativa, Ingo Wolfgang Sarlet explica que existe um consenso no sentido de que certas normas constitucionais, em virtude da ausência de normatividade suficiente, não podem gerar, de forma imediata, seus principais efeitos. Desse modo, dependem de uma atuação concretizadora por parte do legislador ordinário, razão pela qual costumam ser denominadas de normas de eficácia limitada ou reduzida²³. Ou seja, a *“...graduação da carga eficaz dos direitos fundamentais depende, em última análise, de sua densidade normativa, por sua vez igualmente vinculada à forma de proclamação no texto e à função precípua de cada direito fundamental”*²⁴.

Importa consignar que o Supremo Tribunal Federal já lançou mão da tese de insuficiência de densidade normativa para fundamentar algumas de suas decisões. Como exemplo, mencione-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600/DF²⁵, na qual o STF declarou inexigível o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), que deveria incidir sobre a prestação de serviços de transporte aéreo intermunicipal, interestadual e internacional. Na ocasião, o Relator Ministro Nelson Jobim ressaltou que o

legislador complementar tem a obrigação de produzir normas de solução de conflitos de competência tributária entre as unidades federadas, conforme o artigo 146, inciso I, da Constituição Federal. Porém, o Ministro afirmou que, naquele caso em apreço, o legislador “*Não o fez. Pelo contrário, disciplinou a matéria inviabilizando a aplicação das regras constitucionais.*”. Isso porque, conforme o Ministro Ilmar Galvão:

...a possibilidade de ocorrência de conflito entre Estados em torno do ICMS sobre transporte aéreo de passageiros (...) não mereceu da Lei Complementar nº 87/96 maiores considerações, posto que não respondeu ela a questões que ocorrem diariamente, (...), como, v.g., a de saber onde ocorre o fato gerador e, conseqüentemente, qual a unidade federada credora do tributo...

No mesmo sentido, a Ministra Ellen Gracie destacou, ainda, que a Lei Complementar, para servir à finalidade constitucional, deve regulamentar adequadamente a matéria. Vale dizer, deve ter o potencial de bem regular a realidade fática sobre a qual ela deve incidir. Por derradeiro, o Ministro Celso de Mello ressaltou que a lei complementar, ao dispor sobre normas gerais de direito tributário – como é o caso de conflitos de competência – deve fazê-lo com adequação à realidade fática sobre a qual deva incidir, sob pena de comprometer sua própria razão de ser (art. 146 da Constituição Federal).

Vê-se, portanto, que o STF já declarou a inconstitucionalidade de norma que padecia de insuficiência de densidade normativa. Diante disso, é indubitável não haver qualquer óbice à declaração de inconstitucionalidade com base nesse argumento.

3.3. A tese da insuficiência de densidade normativa aplicada ao parágrafo único do art. 116 do CTN

3.3.1. O parágrafo único do art. 116 do CTN não é auto-aplicável por falta de densidade normativa

Como já pontificado, a tese mais acertada a respeito dos efeitos materiais da regra *sub examen* é aquela patrocinada por Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro.

Inicialmente, os autores apontam um equívoco perpetrado por parte da doutrina em matéria tributária. É que os conceitos de fraude à lei e abuso de direito (Código Civil, artigos 166, IV e 187) só podem ser aplicados quando os atos praticados por particulares agridam princípios e regras do direito privado, como, por exemplo, a autonomia da vontade e a boa-fé contratual. No caso dos princípios regentes da relação jurídica tributária, como a isonomia e a

capacidade contributiva, a disciplina há de ser feita por lei complementar, conforme disposto no artigo 146 da Constituição Federal.

É importante destacar, ademais, que Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro não se mostram contrários à edição de uma norma geral antielusiva. Contudo, ressaltam a necessidade desse controle ser feito com base em critérios expressamente apontados em lei tributária complementar, repudiando a aplicação de conceitos de direito privado sem a devida adaptação ao direito tributário. Nessa linha, descartam a exigência de uma pormenorização exacerbada das situações que seriam alcançadas pela norma, mas asseveram que a norma deve exprimir sua vontade “...de tal forma que o cidadão comum tenha condição de prever, com segurança, as conseqüências de seus atos...”²⁶.

Com base nisso, apontam que o parágrafo único do artigo 116 padece de insuficiência de densidade normativa, pois não é possível identificar o conteúdo da norma. Prova disso são as numerosas querelas doutrinárias e jurisprudenciais sobre o assunto. Eventual norma antielusiva, portanto, deve ter grau de determinação suficiente capaz de demonstrar a opção do legislador por um critério de combate à elusão tributária. Caso contrário, cria-se uma situação insustentável de insegurança jurídica, que é a atual realidade brasileira no tocante a planejamentos tributários.

Como denota a redação do parágrafo único do artigo 116, não há qualquer indicação dos critérios que devem ser levados em conta pela autoridade administrativa na escolha dos atos ou negócios jurídicos que devem ser desconsiderados e reenquadrados. Caberia ao legislador complementar evidenciar, clara e inequivocamente, qual a forma de controle a ser utilizada. Portanto, a regra em questão não tem densidade normativa suficiente e, por esse motivo, não é auto-aplicável.

3.3.2. Da inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN

Exatamente pela falta de densidade normativa, explicam Dias de Souza e Funaro, é que o legislador complementar delegou ao legislador ordinário a tarefa de estabelecer os procedimentos a serem respeitados para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos. Ocorre que, como detalhado acima, a delegação não foi apenas das questões procedimentais, porém, também, do próprio critério a ser utilizado na escolha dos planejamentos a serem desconsiderados. Com isso, o legislador ordinário foi incumbido do mister de regular questões atreladas à obrigação e ao lançamento tributário.

James Marins se coaduna a esse entendimento. Leciona que, além do caráter procedimental, o parágrafo único do artigo 116 também tem conteúdo substantivo, pois pretende disciplinar aspectos materiais do fato jurídico tributário, da base de cálculo (redução artificial) e do próprio contribuinte ou contribuintes envolvidos na prática de atos ou negócios jurídicos²⁷.

No entanto, conforme a lição de Dias de Souza e Funaro, essa delegação não é possível, porquanto o artigo 146 da Constituição Federal relaciona as matérias que devem ser objeto de normas com forma e conteúdo de lei complementar, a saber: os critérios gerais relativos a obrigação, lançamento e crédito tributários. Nesse compasso, sustentam que os temas reservados à lei complementar não podem ser regulados por lei ordinária. Por esse motivo, o legislador complementar deve discipliná-las exaustivamente, sob pena de invalidade por insuficiência de densidade normativa²⁸.

Sendo assim, considerando-se que o parágrafo único do artigo 116 trata de tema intimamente conectado a obrigação, crédito e lançamento tributários, não é possível a delegação ao legislador ordinário, por afronta ao artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Não bastasse este impedimento formal, a edição de leis ordinárias por Estados e municípios sobre o tema poderia, perigosamente, resultar na instituição de diferentes critérios para o controle dos atos de planejamento abusivos. Desse modo, em um dado local um negócio jurídico poderia ser considerado abusivo, enquanto, em outro, poderia ser perfeitamente lícito. Isso, inclusive, agridiria frontalmente a própria finalidade da lei complementar, que teoricamente deve homogeneizar questões controversas para que tenham tratamento uniforme em todo o território nacional. Destarte, editar norma geral que não estabelece diretrizes, dando margem para tratamentos divergentes, é frustrar o próprio fundamento da lei complementar.

4. Necessidade de uma norma geral antielusiva e possível compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro

4.1. Necessidade

4.1.1. O objetivo do sistema tributário

Em que pese a inconstitucionalidade da regra comentada, pelas razões acima esgrimidas, é imperioso ponderar se há, de fato, a necessidade de introdução de uma norma geral antielusiva no sistema tributário brasileiro e, outrossim, se haveria compatibilidade de norma desse viés com o ordenamento jurídico pátrio.

Tal reflexão exige considerar o substrato teórico plasmado na sociedade. De fato, a idéia de limitar a autonomia na organização dos negócios privados encontra supedâneo no conceito de Estado Democrático de Direito. Segundo Misabel Derzi²⁹, no Estado Democrático, o Direito Tributário deve ser utilizado como instrumento de política social, atenuando as diferenças econômicas ocorrentes entre pessoas, grupos e regiões. O princípio da igualdade adquire, portanto, caráter positivo, conferindo importância primária ao princípio da capacidade contributiva como régua da tributação.

Marco Aurélio Greco³⁰, a seu turno, apregoa que a liberdade do contribuinte deve coexistir com o princípio da capacidade contributiva. Significa dizer que não obstante os atos praticados pelo contribuinte sejam perfeitamente lícitos e não padeçam de nenhuma patologia, nem assim o contribuinte pode agir como bem entender, pois seu comportamento deve ser analisado, também, sob o prisma da capacidade contributiva.

Ante o exposto, é lícito afirmar que o planejamento tributário abusivo deve ser coibido. Não se trata de admitir a tributação com fundamento apenas na capacidade contributiva do sujeito passivo, em detrimento do ordenamento jurídico. O objetivo deve ser, mormente, municiar a legislação com ferramentas que permitam atingir o patrimônio de contribuintes que sejam devedores de tributos, mas que, por meio de manobras insólitas, conseguem escapar da incidência tributária. Tampouco o escopo deve ser o de proibir todo e qualquer planejamento tributário, mas somente aqueles praticados com o único fim de obter economia tributária e nos quais ocorra a distorção de institutos jurídicos, sem a qual não seria possível “fugir” da incidência tributária.

4.1.2. Estado fiscal, cidadania fiscal e solidariedade

José Casalta Nabais³¹ explica que qualquer comunidade organizada é necessariamente sustentada por deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Nabais leciona que a concretização dos direitos não é possível sem o “pagamento” dos custos necessários para tanto. Isto porque não podem ser efetivamente protegidos num estado falido ou incapacitado.

Isto posto, analisando o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que se vê é um estado fiscal, que tem nos tributos sua principal fonte de receitas. Isso significa que os tributos nada mais são que um preço: o preço que todos os cidadãos, integrantes de uma comunidade organizada, pagam por terem a sociedade que tem. Ou seja, por disporem de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.

Da noção de Estado Fiscal se depreende que todos os membros da comunidade devem ser destinatários do dever fundamental de recolher tributos, na medida de sua respectiva capacidade contributiva³². Disso também deriva que a nenhum cidadão pode ser permitido furtar-se de contribuir para o suporte financeiro da comunidade. Portanto, diante disso, ao estado cabe obrigar todos a cumprir o referido dever. Além desta posição passiva, o contribuinte também é dotado de função ativa face ao estado, qual seja, o direito de exigir do estado que todos os cidadãos sejam obrigados ao cumprimento do mesmo dever³³.

É por estas razões, aduz o autor lusitano, que se declara insustentável a situação atual no tocante a planejamentos tributários. Parte significativa dos contribuintes consegue fugir com êxito da tributação, por meio da prática de planejamentos tributários insólitos. Isso gera grandes perdas de receitas ao Estado e, conseqüentemente, provoca um *apartheid* fiscal. De fato, porquanto os que conseguem escapar da tributação sobrecarregam os demais contribuintes, que, impossibilitados de realizar a mesma “fuga”, tornam-se verdadeiros reféns do Fisco por tributos que são de responsabilidade alheia.

Por isso, Nabais defende a necessidade de uma luta adequada, eficaz e corajosa contra a evasão e a elusão fiscal. No entanto, como é evidente, esta luta não pode se utilizar de quaisquer meios, mas somente de instrumentos conformes à Constituição.

Nesse passo, José Casalta Nabais conclui pela necessidade de instituição de normas gerais antielusivas, mas destaca que normas desse viés não podem ser demasiadamente amplas, abertas, de molde a conceder ao Fisco poderes excessivos e violar a liberdade de disposição econômica dos particulares³⁴. Mesmo porque, o fato de se reconhecer o pagamento de tributos como um dever fundamental não significa que o contribuinte deva ser tolhido da liberdade de disposição de seus negócios, obrigando-o a adotar sempre a via mais onerosa do ponto de vista fiscal.

Por isso, o desafio de combater o planejamento tributário abusivo deve ser enfrentado sem maniqueísmos. É preciso buscar um equilíbrio entre liberdade e igualdade, entre segurança e isonomia. Negar a necessidade e a legitimidade de se coibir o abuso, em qualquer hipótese, significa subtrair a efetividade dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Por outro lado, permitir a tributação com fulcro apenas na capacidade

contributiva é consagrar a interpretação econômica do Direito Tributário, com laivos de autoritarismo, sacrificando-se a legalidade.

Disso se conclui que há necessidade, sim, de introdução de norma geral antielusiva, mas que deve ser cercada por uma série de procedimentos específicos com o objetivo de garantir a vigência concomitante dos princípios da legalidade e da liberdade na disposição dos negócios privados.

4.1.3. A apatia da doutrina

Muito embora as ideias de Estado Fiscal, acima apontadas, não sejam novidades entre a doutrina em matéria tributária, há grande resistência à promoção de modificações que visem assegurar o princípio da igualdade de forma efetiva.

Daí se percebe dois fatos contraditórios. De um lado, nota-se o esforço despendido por um grande número de juristas no sentido de apontar o desgaste do instrumental jurídico face às alterações sofridas na sociedade. Há, portanto, uma receptividade aos fatos novos. Doutra banda, há uma incapacidade desses mesmos juristas em oferecer nova aparelhagem jurídica.

Esse paradoxo já havia sido denunciado por Orlando Gomes, em sua obra “A Crise do Direito”, publicada em 1955. O professor baiano afirmou que, não raro os juristas tivessem consciência das mudanças vividas pela sociedade, quando se deparavam com uma dificuldade, oriunda de uma tendência nova que reclamasse construção, buscavam nas legislações mortas as suas repostas. Procuravam ressuscitar termos técnicos sepultados, cometendo o erro de supor que o problema seria uma mera questão terminológica.

Orlando Gomes concluiu que esta dificuldade de renovação dos institutos jurídicos é fruto de um apego às matrizes filosóficas do Direito Privado, oriundas da França dos séculos XVIII e XIX. No entanto, a contradição reside justamente no fato de que muitos dos juristas brasileiros atacam esse apego às tradições daquela cultura individualista.

Nesse compasso, Gomes ressalta que os conceitos jurídicos devem refletir os dados da realidade, caso contrário perdem seu sentido funcional. Nessa linha, o professor baiano desafia os juristas brasileiros. Isso porque, afirma, apesar de, corretamente, criticarem conceitos e métodos interpretativos incompatíveis com a realidade brasileira, falham na tarefa de produzir e articular novos conceitos.

No que toca à questão do planejamento tributário, nota-se a ocorrência de fenômeno muito semelhante. Prova disso é o longo embate firmado na doutrina a respeito do conceito de

dissimulação. Não se procurou, neste trabalho, indicar qual seria o conceito mais apropriado para o referido vocábulo. O que se quer demonstrar é que tal discussão, por si só, não levará a uma solução para os problemas existentes no que pertine aos limites do planejamento tributário. Outro sintoma da apatia da doutrina é a tentativa de importar teses estrangeiras, como o abuso de direito e a fraude à lei, flagrantemente incompatíveis com o ordenamento pátrio. O passo seguinte à definição de *dissimulação* e à rejeição de teses incompatíveis com o sistema jurídico brasileiro seria propor uma forma adequada de combate à elusão tributária, tarefa que poucos se arriscaram a tentar.

Além disso, a doutrina tem consciência de que o instituto da simulação não é suficiente para fazer frente a planejamentos tributários cada vez mais artificiosos. No entanto, como disse Orlando Gomes, quando está prestes a atingir o ponto crucial, boa parte da doutrina brasileira “levanta o bisturi”. Isso porque, apesar de algumas das críticas sustentadas pela doutrina, acima exemplificadas, sejam procedentes e, ademais, a despeito da construção desse pensamento crítico e da consciência de que nosso direito positivo não dá conta da realidade, grande parte da doutrina apega-se ao conceito de simulação como única forma possível de combate ao planejamento tributário insólito.

Dessa forma, parte considerável da doutrina brasileira em matéria tributária ainda rechaça qualquer tipo de controle de planejamentos tributários abusivos que não seja pela inibição da simulação. Isso revela o apego velado de parcela dos juristas nacionais a ideais individualistas. O que, como já apontara Gomes, é uma notável contradição. Porque, de um lado, reconhecem a necessidade de efetivação do Estado Democrático de Direito, asseveram a juridicidade do princípio da capacidade contributiva, defendem a eficácia dos direitos fundamentais. Porém, ao mesmo tempo, resistem a reformas no ordenamento jurídico, criticam qualquer tipo de inovação e, ainda, não oferecem novos conceitos ou ideias para combater a elusão fiscal.

As conseqüências desse estado de apatia da doutrina são perniciosas à evolução jurídica. A técnica é confusa. Os conceitos são vacilantes, não tendo mais a firmeza e a precisão que lhe são indispensáveis³⁵. A própria terminologia, diz Orlando Gomes, outrora tão escorreita, deságua na ambigüidade e no preciosismo. Muitos termos adquirem sentidos múltiplos, dificultando sua aplicação. É o que ocorre, por exemplo, com os conceitos de abuso de direito, fraude à lei, negócio indireto, *dissimulação*, dentre outros, conforme já alusado.

4.2. Possível compatibilidade de norma geral antielusiva com o ordenamento pátrio

A atribuição de poderes à administração pública para descon sideração de certos negócios jurídicos, como já mencionado, deve vir acompanhada de um conjunto de cautelas e restrições que condicionem sua atuação. Ou seja, os direitos e deveres, tanto do Fisco quanto do contribuinte, devem ser bem delimitados, para que nenhuma garantia ou direito sejam violados.

Demais disso, cumpre asseverar que a idéia de se introduzir norma geral antielusiva está muito longe da noção de consideração econômica dos fatos jurídicos tributários, traduzida na mera prevalência da substância sobre a forma. Saldanha Sanches adverte que o escopo de norma geral antielusiva e os problemas que procura resolver são os mesmos com os quais a doutrina da consideração econômica se preocupa, “...*mas os condicionalismos que rodeiam a sua aplicação – (de norma geral antielusiva) – são muito mais exigentes, permitindo um balizamento mais cauteloso do exercício dos poderes que atribui à Administração.*”³⁶.

Além disso, deve-se ressaltar que a atribuição de poderes dessa natureza ao Fisco não significa que seu exercício poderia se dar de forma vulgar ou rotineira. Seu objetivo não é corrigir as imperfeições do ordenamento que poderiam ser evitadas pelo legislador. Trata-se apenas de uma última medida possível para corrigir inevitáveis vazios da previsão legal.

Demonstrada a necessidade de introdução de norma geral que coíba o planejamento tributário abusivo, o passo seguinte seria apontar o critério mais adequado a pautar essa luta. Como já detalhado, sobejam diferentes critérios que poderiam servir a tal controle. Doutra banda, a doutrina nacional também é fecunda em criticar os referidos critérios, indicando as incompatibilidades de cada um com o ordenamento jurídico pátrio.

O presente trabalho não tenciona indicar qual o critério mais adequado para o controle dos planejamentos tributários abusivos. A despeito disso, é perceptível que a resistência da doutrina a estes critérios, geralmente, é fundada nas mesmas preocupações: vulneração dos princípios da legalidade e da segurança jurídica e proibição de recurso à analogia no Direito Tributário brasileiro. Porém, como se demonstrará a seguir, a opção por norma geral antielusiva não necessariamente viola os citados princípios e garantias.

4.2.1. Efetivação da legalidade e mitigação da insegurança jurídica

Ives Gandra da Silva Martins³⁷ é um dos autores que refutam a introdução de qualquer modalidade de norma geral antielusiva no direito brasileiro. Nesse sentido, propõe o seguinte questionamento: se a Constituição estabelece que os tributos só podem ser exigidos

com fundamento na lei, como admitir que, mesmo no caso de operações realizadas às claras, sem subterfúgios, “...a autoridade fiscal a desconsiderar sob a alegação de que a operação deveria ter sido realizada de outra forma, com o único intuito de levar o contribuinte a pagar mais tributos?”³⁸.

A seu ver, tal pretensão fere o princípio da estrita legalidade, pois concede ao fiscal a possibilidade de interpretar cada situação da maneira que lhe for mais conveniente, tarefa usurpada do legislador. O contribuinte não mais poderia prever as conseqüências de seus atos com base na lei tributária, estando sujeito ao alvedrio da interpretação do Fisco, configurando-se um cenário de inaceitável insegurança jurídica.

Alberto Pinheiro Xavier compartilha desse entendimento. Para Xavier, permitir que os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária confirmem amplos poderes aos órgãos administrativos e judiciais, com a pretensão de reprimir, na fase da interpretação e da aplicação do direito, o negócio jurídico fiscalmente menos oneroso, é sacrificar o princípio da legalidade tributária. Além disso, aduz o autor luso-brasileiro, isso consistiria em grave retrocesso no caminho da construção de uma sociedade que prima pelo livre mercado e pelos valores da personalidade³⁹.

José Roberto Vieira também reconhece a importância fundamental da previsibilidade e da segurança jurídica. No entanto, admite que, na vida social, é inevitável, e até mesmo necessária, a existência de uma pequena dose de insegurança, “...que dê margem às perspectivas de mudança, inovação e evolução, sob pena de que a segurança em demasia implique paralisação e inatividade, cerrando as portas ao progresso e ao desenvolvimento social.”⁴⁰.

Saldanha Sanches orienta que a requalificação de negócios jurídicos artificiosos implica necessariamente um trabalho de interpretação e aplicação do texto legal. Nessa linha de argumentação, explica que a requalificação praticada pelo Fisco não seria feita de acordo com a liberalidade do agente fiscal. Ela é baseada na lei tributária, ou seja, deve ser identificada na legislação uma clara intenção de tributar a conduta praticada pelo contribuinte, que só escapou do tributo mediante a utilização de formas jurídicas insólitas. Ora, a utilização de formas insólitas comprova que o contribuinte é capaz de identificar na norma a intenção de tributar. Assim, não se trata de esquecer a legalidade e imputar à administração tributária a faculdade de desconsiderar negócios quando bem entender, com o único objetivo de arrecadar mais⁴¹. Significa, antes, municiar o Fisco com instrumentos que lhe permitam desconsiderar negócios artificiosos, praticados com o único objetivo de obter economia tributária.

Evidentemente, adotando-se formas de controle da elusão tributária, há uma pequena perda de segurança jurídica. Não admitir isso é ignorar os efeitos de eventual norma geral. Entretanto, apreendidas as lições de José Roberto Vieira e Saldanha Sanches, percebe-se que se trata apenas de dose mínima de insegurança, indispensável à evolução da sociedade e à efetivação dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da justiça fiscal.

Octavio Campos Fischer se coaduna à interpretação de Sanches. Fischer destaca que não se trata de autorizar a administração pública ou o Judiciário a criar novas hipóteses de incidência tributária ou novas obrigações tributárias, sem o devido respaldo legal e constitucional. A questão, na verdade, é de correção da conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico, ou seja, de (re)qualificação jurídica do fato⁴².

Para reforçar esse pensamento, Fischer acrescenta que não é possível imaginar que a lei possa estipular um rol taxativo de condutas consideradas abusivas. Diante disso, o autor identifica o seguinte impasse: ou se admite que o contribuinte pode “usar e abusar” de seus direitos como bem desejar, ou entende-se que esses direitos devem ser conformados pelos limites para os quais foram estabelecidos.

Para além do exposto, como já foi observado, a doutrina brasileira não converge a respeito do alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN. Tampouco é harmoniosa quanto à possibilidade de edição de norma geral antielusiva, ou, ainda, quanto aos critérios que deveriam pautar o controle dos planejamentos tributários. O mesmo diagnóstico de instabilidade é adequado à jurisprudência. Em pesquisa coordenada por Luis Eduardo Schoueri, demonstrou-se que o Conselho de Contribuintes – hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – é o melhor exemplo de falta de homogeneidade e segurança jurídica no que se refere aos limites do planejamento tributário.

Como observa Carlos Eduardo P. Angelo, a análise dos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes revela que não há uma aplicação uniforme dos institutos de direito civil na desconsideração de planejamentos tributários⁴³.

Ademais, Schoueri chama atenção para os resultados obtidos com a pesquisa: os motivos extratributários da operação, a partir de certo momento, surgiram como o grande critério adotado pelo antigo Conselho de Contribuintes nos casos de planejamento tributário⁴⁴.

A despeito disso, a análise dos casos levantados demonstrou contradições. É que, curiosamente, em que pese a falta de propósito negocial fosse a verdadeira razão para a desconsideração dos planejamentos, os julgadores procuravam fundamentar sua decisão em teorias como o abuso do direito, a fraude à lei e o negócio indireto. Dessa forma, deu-se margem ao surgimento de situação paradoxal, em que circunstâncias semelhantes eram

afastadas por fundamentos diversos⁴⁵. Como pontua Schoueri, evidentemente, o antigo Conselho de Contribuintes não se sentia confortável para revelar que, na realidade, aplicava a doutrina desenvolvida no *Common Law*, inobstante a ausência de previsão legal.

Finalmente, o Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo conclui que há uma clara tendência constatada nas decisões do referido órgão julgador em utilizar o propósito negocial como critério para controle dos planejamentos tributários. Ou seja, quando vislumbram o motivo extratributário na operação, aceitam-na, e quando não o identificam, rejeitam-na⁴⁶.

Ora, as conclusões obtidas mediante a pesquisa das decisões proferidas pelo antigo Conselho de Contribuintes revelam uma situação incômoda, traduzida em dois elementos. O primeiro deles é o fato de que o Fisco, pelo menos no âmbito federal, aplica de maneira divergente figuras e teorias jurídicas como o abuso de direito, a fraude à lei, o negócio jurídico indireto e o propósito negocial. O segundo deles, e mais grave, é a constatação de que o Fisco vem aplicando tais institutos sem qualquer previsão legal, maximizando a insegurança jurídica que já assolava a questão dos planejamentos tributários.

Desse cenário emerge a seguinte questão: não seria melhor, em termos de segurança jurídica, editar norma geral antielusiva, que previsse pormenorizadamente os critérios para descon sideração dos planejamentos tributários? Não seria mais conveniente ao contribuinte possuir na lei um porto seguro contra eventuais arbítrios perpetrados pela administração pública?

A reforçar essa conclusão, nada mais adequado do que antigo brocardo consagrado por Henri Lacordaire: “*Entre o forte e o fraco, a liberdade escraviza e a lei liberta*”. Na hipótese vertente é exatamente o que se vê. Sem lei, o Fisco, mais forte, é livre para impor seus arbítrios, para descon siderar planejamentos da maneira como bem entender, confirmando os receios de autores como Ives Gandra e Alberto Xavier. O contribuinte, mais fraco, é refém da liberalidade do agente fiscal, tornando-se verdadeiro escravo da interpretação arrecadatória. De outro lado, com uma regra bem redigida, em que se previssem os exatos critérios para descon sideração dos planejamentos, em que se estabelecessem os procedimentos necessários para tal requalificação, o contribuinte estaria livre, dentro dos limites legais, para planejar e dispor de seus negócios da maneira que bem entendesse.

Diante disso, conclui-se que eventual norma geral antielusiva, desde que bem redigida, contribuiria para a efetivação do princípio da legalidade, tornando mais previsível a atuação do Fisco e mais seguro o cenário jurídico brasileiro.

No entanto, convém pontificar, na esteira da opinião de Marciano Seabra de Godoi, que eventual norma desse teor, obviamente, não se harmoniza com um sistema constitucional fundado num individualismo exaltador da autonomia irrestrita da vontade e numa visão exclusivamente garantista do Direito Tributário. Godoi ressalta a necessidade de se buscar a conexão perdida entre legalidade e igualdade, que deu lugar a uma concepção odiosa-penal da norma tributária, justificando o resguardo absoluto do patrimônio particular em face do Leviatã estatal⁴⁷. Porém, consoante Godoi, a evolução da concepção de estado para Estado Democrático de Direito e o contexto da Constituição de 1988 não parecem indicar que o Direito Tributário deva rumar nessa direção individualista e garantista.

4.2.2. Ausência de raciocínio analógico

Aqueles que resistem à introdução de norma geral antielusiva sob o argumento de que se incorreria em violação do princípio da legalidade também defendem que a requalificação dos fatos não poderia ser levada a cabo sem a utilização do recurso da analogia. É o que sustentam, por exemplo, Sacha Calmon⁴⁸ e Alberto Xavier⁴⁹. Na sua opinião, a requalificação de negócio jurídico agrediria a disposição do art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, que veda o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei.

Segundo Alberto Xavier, a analogia pressupõe a materialização de dois fatos “...relacionados entre si por um nexo de diversidade, mas uma diversidade que não exclui a existência de um núcleo comum de elementos idênticos, cuja preponderância permite afirmar uma semelhança...”⁵⁰. A seu entender, eventual norma geral anti-abuso inevitavelmente lançaria mão de tal recurso, porquanto determinaria a aplicação, ao fato praticado pelo contribuinte, de regra-matriz que prevê como hipótese de incidência a ocorrência de outro fato, que não aquele materializado pelo contribuinte.

A sapiência do sempre citado Carlos Maximiliano esclarece o significado da analogia na esfera jurídica. Para o ex-ministro da antiga Corte Suprema, o raciocínio analógico consiste em descobrir a razão fundamental, essencial de um dispositivo e transportar-lhe o efeito e a sanção a hipóteses não previstas, desde que nas mesmas se encontrem elementos idênticos aos que condicionam a regra positiva⁵¹.

Esclarecido o real significado da analogia na interpretação do direito, compreende-se que a norma geral antielusiva não pressupõe a utilização do raciocínio analógico para sua aplicação. Marco Aurélio Greco contesta competentemente o entendimento perfilhado por

autores como Sacha Calmon e Alberto Xavier, afirmando que não há aplicação analógica de lei a fato não previsto. O que ocorre, na realidade, é a determinação da efetiva identidade do fato ocorrido para qualificá-lo corretamente⁵². Para ilustrar seu argumento, Greco desenha a seguinte situação: praticando-se a requalificação do ato, não se está a utilizar a lei “A”, que se refere ao fato “X”, e aplicá-la por analogia ao fato “Y”. Isso porque o fato “X” sempre existiu, muito embora o contribuinte o tenha identificado como fato “Y”. Portanto, o fato é aquele previsto na lei, inexistindo extensão analógica a fato diverso⁵³.

Note-se que não se trata de transportar os efeitos de determinada norma para um fato não previsto em lei. O que ocorre, na realidade, é a identificação da verdadeira natureza do fato ocorrido, para qualificá-lo como o próprio fato descrito na norma. Assim, cai por terra a alegação de que a eventual introdução de norma geral antielusiva seria dissonante em relação ao art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia, visto que a requalificação de negócios jurídicos consiste na constatação da verdadeira identidade do fato ocorrido, e não na aplicação analógica de lei que seria destinada a incidir sobre fato diverso do ocorrido.

4.2.3. Síntese dos tópicos *supra*

Ante o exposto, resta claro que eventual norma geral antielusiva não necessariamente transgredirá os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Evidentemente, a redação da norma deve ser clara, permitindo vislumbrar os exatos critérios e procedimentos para desconsideração dos planejamentos tributários abusivos. Também é preciso ressaltar que, naturalmente, há uma perda mínima de previsibilidade, de segurança jurídica, visto que após a prática de certos atos, o contribuinte poderá ter seu planejamento desconsiderado. No entanto, trata-se apenas da dose mínima de insegurança, necessária à evolução da sociedade brasileira e à justa repartição dos encargos tributários.

Contudo, essa perda mínima de segurança é compensada pelo ganho de previsibilidade que eventual norma geral traria. De fato, porque, como demonstrado, a jurisprudência e a doutrina estão longe de ser consonantes no que pertine aos limites do planejamento tributário. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem, arbitrariamente e sem previsão legal, desconsiderando planejamentos tributários com base em teorias e institutos como propósito negocial, fraude à lei, abuso de direito, *etc.* Dessa forma, eventual norma geral aclararia os lindes de atuação tanto do contribuinte quanto do Fisco, tornando mais seguro o cenário jurídico brasileiro.

Demais disso, pode-se assegurar que a requalificação de eventual fato, para subsunção à regra de incidência tributária, não implica emprego de raciocínio analógico. Pois não se trata de transportar os efeitos da norma para fato diverso daquele contido na previsão legal. O procedimento é, sim, um exercício de investigação da real natureza do fato ocorrido, para que a ele se possa aplicar a correta regra de incidência.

Portanto, eventual norma geral antielusiva, desde que venha rodeada de cautelas e seja utilizada apenas como última *ratio*, não afronta a legalidade e a segurança jurídica, tampouco pressupõe o emprego de analogia, sendo, assim, possivelmente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

5. Considerações finais

O estudo do tema relativo aos limites do planejamento tributário merece meditação profunda e contínua. Terminado este trabalho, deve-se aludir que não se teve, aqui, a pretensão de esgotar o assunto. Com o presente artigo, buscou-se realizar um diagnóstico do direito positivo brasileiro no que atina aos efeitos materiais do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Além disso, enfrentaram-se as questões concernentes à necessidade e à compatibilidade de norma geral antielusiva com o Direito Tributário pátrio. Agora, é chegado o momento de tecer algumas considerações conclusivas.

Como se alumbrou, o art. 116, parágrafo único, do CTN, suscita, na doutrina brasileira, divergências diametralmente opostas acerca de seus efeitos materiais. Conquanto parte majoritária da doutrina procure identificar a *mens legis* da referida norma, visando atribuir o exato significado do termo *dissimular*, a posição que pareceu mais acertada foi aquela adotada por Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro. Os autores sustentam que a regra referenciada padece de insuficiência de densidade normativa, sendo, portanto, inconstitucional. Fundamentam seu entendimento no fato de que nem doutrina, nem jurisprudência, puderam chegar ao verdadeiro sentido da norma, dado que sua redação é pouco precisa e deixa de apontar os critérios adequados para a desconsideração de planejamentos tributários. Além disso, a norma geral antielusiva, naturalmente, lida com questões atreladas a conflitos de competência tributária, assunto sobre o qual o legislador também se omitiu.

Feitas essas considerações a respeito dos efeitos da regra em tela, passou-se ao exame da necessidade e da compatibilidade de introdução de norma geral antielusiva no sistema tributário nacional.

Tendo em vista as noções de Estado Democrático de Direito, de Estado Fiscal, e a necessidade de efetivação do princípio da capacidade contributiva, concluiu-se pela necessidade de introdução de norma desse teor. Além disso, a reforçar esse entendimento há a percepção de que o legislador não poderia prever casuisticamente todas as situações concretas em que haveria abuso por parte do contribuinte. Outrossim, é de se ressaltar que o conceito de simulação não dá conta da realidade, dando margem para a prática de planejamentos tributários abusivos, que, caso houvesse norma geral antielusiva, provavelmente seriam desconsiderados.

Quanto à compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio, viu-se que norma dessa natureza não necessariamente fere a legalidade e a segurança jurídica. Desde que seja revolvada por condições e procedimentos bem delimitados, a segurança é garantida. Além disso, o fato de que a jurisprudência administrativa é totalmente instável a respeito do tema corrobora a necessidade de introdução de norma geral, que contribuiria para a homogeneização e clarificação da prática de desconsideração de planejamentos tributários.

Ademais, a norma antielusiva não exige o emprego da analogia para sua aplicação, tendo em vista que a requalificação do fato ocorrido consiste em exercício de investigação da real natureza do fato para corretamente qualificá-lo. Não se trata, portanto, de transportar os efeitos da norma para fato diverso daquele contido na previsão legal.

O passo seguinte a este estudo seria a indicação do critério mais adequado a pautar o combate à elusão tributária e a sugestão de redação da norma geral antielusiva, com todos os seus procedimentos e condições. No entanto, tal mister seria objeto de um trabalho inteiro em apartado, missão que se relega à doutrina em matéria tributária.

Além disso, é imperioso reconhecer a dificuldade de se realizar essa tarefa. As divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema revelam que há um problema com a questão do planejamento tributário. Como observa Eurico Marcos Diniz de Santi, tal problema se traduz na dificuldade de sistematização racional dos elementos que permeiam o assunto “planejamento tributário”. De Santi pondera que talvez o problema esteja na utilização do método dedutivo, marca do direito romano-germânico. Talvez o equívoco resida nas próprias categorias “propósito negocial”, “simulação”, “fraude à lei” e “abuso de direito”, oriundas do direito privado e que talvez não dêem conta de abarcar a complexidade inerente ao direito tributário. Ante tais dificuldades, De Santi constata a pequenez do ser humano para lidar com o desconhecido. “O que fazer diante disso?” é a indagação do professor⁵⁴.

Talvez não exista resposta certa para tal pergunta. Entretanto, há, sim, uma senda que se mostra promissora e que, se percorrida, talvez ofereça algumas das respostas que, por

enquanto, não se vislumbram. E, já em 1955, o mestre Orlando Gomes a apontara. De acordo com seus ensinamentos, é necessário reconhecer que os conceitos originários do Direito positivo do século XIX não são suficientes para descrever a realidade atual. Não dão conta das exigências econômicas e das novas necessidades sociais, e tampouco satisfazem aos reclamos da consciência coletiva. Destarte, é preciso que os juristas brasileiros deixem de lado a idéia de adaptar o novo ao velho⁵⁵, deixem de simplesmente procurar reproduzir teses do direito estrangeiro, geralmente incompatíveis com a ordem jurídica pátria. E, alerta o mestre, não se deve ter medo da precipitação e da concepção de fórmulas inovadoras inadequadas, pois a utilização de idéias obsoletas é tão ou mais nociva⁵⁶.

É hora de reconstruir o Direito e à doutrina cabe tal papel.

6. Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária – limites normativos**. São Paulo, 2008. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GODOI, Marciano SEABRA de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 68, maio/2001, p. 101-123.

GOMES, Orlando. A evolução do Direito Privado e o atraso da técnica jurídica (Republicação de capítulo da obra “A Crise do Direito”, São Paulo: Max Limonad, 1955, pp. 234-255). **Revista Direito GV**, n. 1, maio/2005, pp. 121-134.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MARINS, James (Coord.). **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002. (Tributação em debate, 3).

_____**Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Auto de infração objetivando desconsiderar planejamento tributário realizado com pleno respeito às leis tributárias e comerciais, lavrado antes da Lei Complementar nº 104/2001 – ilegalidade e inconstitucionalidade do procedimento fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 69, junho/2001, 136-149.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006.

_____**Por um Estado Fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A elisão fiscal e a LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 83, agosto/2002, p. 141-149.

_____**Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/2001**. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, dezembro/2008, 89-106.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____(Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

SANCHES, José Luis Saldanha. **Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional**. Coimbra: Coimbra, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 9. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SCHOUEIRI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146, novembro/2007, 61-84.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

¹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável**: estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 71.

² TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 221.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 491-504.

⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 219; PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 238; MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulamentação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 57.

⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. In: MARINS, James (coord.). **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002. (Tributação em debate, 3), p. 73.

⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 157.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária – limites normativos**. São Paulo, 2008. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 188.

⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 188-189.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.*, p. 268.

¹⁰ DERZI, Misabel A. M. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Op. cit.*, p. 226; XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 157-158.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 464-468.

¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, dez/2008, p. 89-106.

¹³ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CNT. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 68, maio/2001, p. 112.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 245-246.

¹⁵ ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. cit.*, p. 129-144.

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. cit.*, p. 119-128.

¹⁷ IDEM, p. 126.

¹⁸ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. cit.*, p. 9-19.

¹⁹ BOTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 182.

-
- ²⁰ MARINS, James. **Elisão...** *Op. cit.*, p. 76 e seguintes; TÔRRES, Heleno Taveira. In: MARINS, James (coord.). *Op. cit.*, p. 85-90.
- ²¹ ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op. cit.*, p. 498.
- ²² SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146, nov/2007, pp. 61-84.
- ²³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**, p. 266.
- ²⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 9. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 292.
- ²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1600. Relator: Min. Sydney Sanches. Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim. Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001, DJ 20-06-2003 PP-00056.
- ²⁶ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. *Op. cit.*, p. 69.
- ²⁷ MARINS, James. **Elisão...** *Op. cit.*, p. 56.
- ²⁸ SOUZA, H. D; FUNARO, H. *Op. cit.*, p. 78.
- ²⁹ BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 9-10.
- ³⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 307.
- ³¹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...** *Op. cit.*, p. 20.
- ³² IDEM, p. 33-34.
- ³³ IBIDEM, *Op. cit.*, p. 36.
- ³⁴ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...** *Op. cit.*, p. 74.
- ³⁵ GOMES, Orlando. A evolução do Direito Privado e o atraso da técnica jurídica (Republicação de capítulo da obra “A Crise do Direito”, São Paulo: Max Limonad, 1955, pp. 234-255). **Revista Direito GV**, n. 1, maio/2005, p. 128.
- ³⁶ SANCHES, José Luis Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 170.
- ³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Auto de infração objetivando desconsiderar planejamento tributário realizado com pleno respeito às leis tributárias e comerciais, lavrado antes da Lei Complementar nº 104/2001 – ilegalidade e inconstitucionalidade do procedimento fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 69, junho/2001, pp. 136-149.
- ³⁸ IDEM, p. 141-142.
- ³⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 158.
- ⁴⁰ VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 371-372.
- ⁴¹ SANCHES, José Luis Saldanha. *Op. cit.*, p. 174.
- ⁴² FISCHER, Octavio Campos. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Op. cit.*, p. 455.
- ⁴³ ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op. cit.*, p. 498.
- ⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op. cit.*, p. 17-18.
- ⁴⁵ IDEM, p. 18.
- ⁴⁶ IBIDEM, p. 18.
- ⁴⁷ GODOI, Marciano Seabra. *Op. cit.*, p. 121.
- ⁴⁸ COÊLHO, Sacha Calmon N. **Evasão e Elisão Fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 52 e seguintes.
- ⁴⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 138 e seguintes.
- ⁵⁰ IDEM, p. 148.
- ⁵¹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 171.
- ⁵² GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 520.
- ⁵³ IDEM, p. 520.
- ⁵⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Parecer Externo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Op. cit.*, p. 522.
- ⁵⁵ GOMES, Orlando. *Op. cit.*, p. 132.
- ⁵⁶ IDEM, p. 133.