

**FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**



Orientador: Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DA ADI 2.446**

Sarah Hee Jin Noh – N° USP: 11265772

São Paulo

2023

**FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**



**TESE DE LÁUREA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DA ADI 2.446**

Trabalho de Conclusão de Curso (“Tese de Láurea”) apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob orientação do Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera.

Sarah Hee Jin Noh – N° USP: 11265772

São Paulo

2023

Nome: Sarah Hee Jin Noh

Título: Planejamento Tributário sob a ótica da ADI 2.446

Trabalho de Conclusão de Curso (“Tese de  
Láurea”) apresentado como requisito parcial para  
a obtenção do grau de bacharel em Direito pela  
Faculdade de Direito da Universidade de São  
Paulo, sob orientação do Professor Doutor Roberto  
Quiroga Mosquera.

Aprovado em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora

Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera – Faculdade de Direito da USP

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Professor(a) \_\_\_\_\_ – \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

## RESUMO

O presente trabalho busca investigar a questão do planejamento tributário, mais especificamente no que se refere aos limites ao planejamento tributário, por meio do exame da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446. Parte-se da análise doutrinária para compreensão dos conceitos essenciais do direito tributário que envolvem os fundamentos em que se baseiam e as discussões que permeiam a decisão. Nesse sentido, perpassa-se pela conceituação de princípio da legalidade, de interpretação e integração, de fato gerador, de simulação e, por fim, de planejamento tributário, no que tange à elisão e evasão fiscal e aos limites ao planejamento tributário. Procede-se a um exame crítico da ADI 2.446, pelo estudo do entendimento exarado acerca da constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, com especial atenção à definição do fato gerador e ao direito de economia fiscal do contribuinte. A conclusão reside na constatação de que, não obstante o julgamento da ADI 2.446, permanecem indefinidos os limites ao planejamento tributário. Em decorrência do que o tema do planejamento tributário ainda apresenta um âmbito de insegurança jurídica, tanto para o exercício do direito do contribuinte de organizar seu negócio e buscar a economia fiscal, quanto para as autoridades fiscais realizarem as autuações e cumprirem com o dever de cobrança dos tributos.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário. Limites ao planejamento tributário. Fato gerador. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Direito à economia fiscal.

## ABSTRACT

This work aims to investigate the matter of tax planning, specifically with regard to the limits to tax planning, by an examination of Direct Action of Unconstitutionality 2.446. It starts with a doctrinal analysis to understand the essential tax law concepts that concern the grounds on which the decision is based and the discussions that comprise it. In this sense, it goes through the concept of the principle of lawfulness, interpretation and integration, taxable event, simulation and, at last, tax planning, in relation to tax avoidance and evasion and to the limits to tax planning. A critical examination of Direct Action of Unconstitutionality 2.446 is carried out, by study of the ruling on the constitutionality of the sole paragraph of article 116 of the National Tax Code, with special attention to the definition of the taxable event and the taxpayer's right to tax savings. The conclusion is that, despite the judgment in Direct Action of Unconstitutionality 2.446, the limits to tax planning remain undefined. As a result, the matter of tax planning still presents an area of legal uncertainty, both for the exercise of the taxpayer's right to organize his business and seek tax savings, and for the tax authorities to carry out tax notices and comply with their duty to collect taxes.

**Key-words:** Tax planning. Limits to tax planning. Taxable event. Tax avoidance. Tax evasion. Right to tax savings.

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1. INTRODUÇÃO .....</b>                                 | <b>7</b>  |
| <b>2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....</b>                     | <b>9</b>  |
| <b>3. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO.....</b>                  | <b>12</b> |
| <b>4. FATO GERADOR .....</b>                               | <b>14</b> |
| <b>5. SIMULAÇÃO .....</b>                                  | <b>17</b> |
| <b>6. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>                     | <b>19</b> |
| <b>6.1. Elisão Fiscal e Evasão Fiscal.....</b>             | <b>19</b> |
| <b>6.2. Limites ao Planejamento Tributário.....</b>        | <b>21</b> |
| <b>7. ADI 2.446.....</b>                                   | <b>24</b> |
| <b>7.1. Relatório.....</b>                                 | <b>24</b> |
| <b>7.2. Acórdão .....</b>                                  | <b>26</b> |
| <b>7.3. Fato gerador ocorrido.....</b>                     | <b>27</b> |
| <b>7.4. Direito à economia fiscal .....</b>                | <b>30</b> |
| <b>7.5. Analogia e interpretação econômica .....</b>       | <b>33</b> |
| <b>7.6. Norma de eficácia limitada .....</b>               | <b>35</b> |
| <b>7.7. Competência para desconsideração dos atos.....</b> | <b>37</b> |
| <b>8. CONCLUSÃO .....</b>                                  | <b>38</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>                                    | <b>41</b> |

## 1. INTRODUÇÃO

O tema do planejamento tributário levanta relevantes discussões no âmbito tributário. Em face da garantia constitucional de que a tributação seria incidente somente sobre as situações previstas pelo legislador, decorre o direito do contribuinte de organizar seus negócios e buscar a economia tributária por meio de estruturas alternativas que não configurariam hipótese de incidência tributária (SCHOUERI, 2010).

As discussões acerca do tema do planejamento tributário decorrem de sua importância econômica, jurídica e política (GRECO, 2019). O planejamento tributário resulta em impactos tanto para os contribuintes, sujeitos ao pagamento de tributos, quanto para o Estado, arrecadador dos tributos. São contrapostos, de um lado, a autonomia de vontade e a liberdade econômica do contribuinte diante da concorrência do mercado e, do outro lado, a solidariedade e a necessidade de custeio do Estado.

Ao se analisar o posicionamento adotado nas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nota-se a evolução do tema na jurisprudência administrativa.

Em um primeiro momento, era admitida a livre organização negocial dos contribuintes, sendo permitida a economia fiscal desde que os atos estivessem adstritos ao campo da licitude delimitado pelo sistema normativo.

Prosseguindo à segunda fase, houve a alteração dessa corrente, e passou a ser exigida a presença de um propósito negocial ou de motivação extra-tributária que justificasse as operações realizadas pelos contribuintes.

Atualmente, as decisões majoritariamente adotam uma posição de análise dos fatos que compõem cada caso concreto em busca de indícios da caracterização de substância econômica, i.e., a presença de uma motivação além da economia fiscal e a comprovação de que a operação resultou em situação econômica diferente da que se encontrava anteriormente.

Além da evolução jurisprudencial, limitações ao planejamento tributário foram implementadas na forma de alterações legislativas. Uma mudança considerada significativa foi a inserção do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172/1966, por meio da Lei Complementar (LC) nº 104/2001. O dispositivo foi introduzido no

Capítulo “Do Fato Gerador”, integrante do Título II do CTN concernente à “Obrigação Tributária”.

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

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

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

**Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (grifo nosso)**

A estrutura do parágrafo único consiste na atribuição de competência para desconsiderar à autoridade administrativa, que, quando exercida, atingirá atos ou negócios jurídicos cujo objeto esteja revestido da finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sendo necessário para o exercício dessa competência que sejam atendidos os procedimentos a serem definidos em lei ordinária (GRECO, 2019).

A norma recebeu o nome de “norma geral antielisão”, por parte de muitos doutrinadores, em decorrência da exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, do qual se originou a LC 104/2001.

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 praticados 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.

Entretanto, no âmbito das discussões doutrinárias, foram levantados questionamentos acerca dessa nomeação. Alguns doutrinadores consideram a norma uma norma geral antielisiva, ao passo em que outros doutrinadores defendem que seria uma norma anti-simulação, ou outros até que enxergam uma norma anti-abuso.

Com relação à definição dos procedimentos a serem observados por meio de lei ordinária, houve tentativa de regulamentação na Medida Provisória (MP) 66/2002, que estabeleceu os “procedimentos relativos à norma geral antielisão” em seus artigos 13 a 19. No entanto, quando da conversão da MP na Lei nº 10.637/2002, os dispositivos foram rejeitados pelo Congresso Nacional.

Outra tentativa foi realizada na edição da MP 685/2015, que também restou frustrada pela supressão dos artigos 7º a 12 quando de sua conversão na Lei nº 13.202/2015. Dessa forma, o parágrafo único do artigo 116 ainda carece de regulamentação.

O parágrafo único do artigo 116 tem sido objeto de discussões doutrinárias quanto à sua constitucionalidade frente ao princípio da legalidade, bem como de discussões jurisprudenciais com relação à sua aplicabilidade para desconsideração de atos ou negócios jurídicos. Em face disso, a constitucionalidade do dispositivo foi questionada na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.446, em julgamento que reconheceu a sua constitucionalidade.

Tendo em vista a importância do tema do planejamento tributário e o recente julgamento da ADI 2.446, o presente trabalho pretende esclarecer o entendimento exarado pela Corte do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do planejamento tributário, com relação à possibilidade de adoção pelos contribuintes de estratégias que visem à economia tributária e às limitações impostas ao planejamento tributário.

Antes de adentrar à análise crítica do referido acórdão, inicia-se o estudo com a apresentação dos conceitos essenciais que servem de base para a compreensão dos fundamentos da decisão assentada na ADI 2.446 e das discussões que a permeiam.

## **2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

O princípio da legalidade é uma concepção própria do Estado de Direito e se encontra insculpido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal (CF) de 1988.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Neste dispositivo, é enunciada a liberdade como garantia dos direitos individuais, na forma de que toda e qualquer atividade não poderá encontrar outro óbice além do contido em lei. O Estado é impedido de agir com arbítrio em suas relações com o indivíduo e o indivíduo detém o direito de fazer ou deixar de fazer tudo até a medida em que a lei não o proíba.

Outrossim, qualquer intervenção do Estado sobre a liberdade do indivíduo se limita e somente pode advir de lei. Como reflexo dessa garantia, a Constituição Federal estabelece em seu artigo 37<sup>1</sup> que a Administração Pública deve observar o princípio de legalidade, em obediência à lei e aos limites por ela traçados (CARRAZZA, 2017).

Indo mais adiante, o legislador originário buscou proteger o direito dos contribuintes no campo tributário, motivo pelo qual o princípio da legalidade no direito tributário foi estabelecido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. O artigo determina que é vedado aos entes de direito público instituir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça. Configura-se, portanto, uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O conteúdo do princípio da legalidade é esclarecido no artigo 97 do CTN, sendo este que tanto o antecedente (hipótese tributária) quanto o consequente (definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota) jurídico tributário concernem à matéria de lei, i.e., toda a regra matriz de incidência tributária deve decorrer da lei (SCHOUERI, 2019).

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

---

<sup>1</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

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

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

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Da previsão do princípio da legalidade de que todos os elementos descritores do fato jurídico e os elementos prescritores da relação obrigacional devem estar previstos em lei, surge como decorrência imediata o princípio da tipicidade (CARVALHO, 2023). O princípio da tipicidade é, portanto, expressão do princípio da legalidade manifesta na forma de reserva absoluta de lei (XAVIER, 1978).

Considerando o exposto, o princípio da legalidade pode ser desdobrado em quatro facetas: (i) legalidade da administração, que revela a vinculação da atuação das autoridades administrativas à legislação tributária e o dever de cobrança dos tributos instituídos em lei; (ii) reserva da lei, que indica a vinculação da Administração não ao direito genérico, mas à lei formal; (iii) estrita legalidade tributária configurada em regra de proibição constitucional de instituir tributos sem lei que o estabeleça; e (iv) conformidade da tributação com o fato gerador, em decorrência do que a lei deve prever, na maior medida possível, os aspectos necessários à configuração do fato gerador, não devendo deixar a diferenciação objetiva ao critério da Administração (ROTHMANN, 1983).

Por fim, o princípio da legalidade guarda estrita relação com o princípio da segurança jurídica. Para a garantia da segurança jurídica, o direito deve ser compreensível, i.e., os enunciados normativos devem ter uma mínima clareza e determinação; estável, ou seja, há o impedimento da modificação de certas matérias e o condicionamento de eventual modificação à observância de certos requisitos de forma; e previsível, que consiste no conhecimento dos limites baseados nas leis em vigor para o exercício da liberdade do indivíduo e na previsibilidade dos efeitos das decisões futuras (ÁVILA, 2019).

Nesse sentido, a obrigatoriedade de edição prévia de lei para a instituição e aumento dos tributos é instrumento de promoção da segurança do ordenamento jurídico, assegurando aos contribuintes conhecimento, confiança e segurança com relação à tributação. A exigência de lei

resulta na inteligibilidade do ordenamento jurídico, tendo em vista as maiores condições de acesso às normas que devem ser obedecidas e de compreensão do seu conteúdo; na confiabilidade e estabilidade do ordenamento jurídico, uma vez que as normas legais só poderão ser modificadas por meio de outras normas legais; e na calculabilidade do ordenamento, em decorrência das melhores condições de previsão das obrigações tributárias futuras (ÁVILA, 2019).

Dessa forma, diante da segurança jurídica garantida pelo princípio da legalidade e da proteção dos contribuintes da surpresa que poderia advir da inexistência de normas legais e do decisionismo e das decisões circunstanciais, aos indivíduos é possibilitado o exercício da sua autonomia e liberdade para planejar suas atividades.

### **3. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO**

O Código Tributário Nacional distinguiu os momentos da interpretação, integração e aplicação da lei tributária. De forma sintética, a interpretação consiste na construção de uma norma, por meio da extração de todo o conteúdo possível dos enunciados normativos (CARVALHO, 2018), ao passo em que a integração é o preenchimento de lacunas inevitáveis em face da existência de situações não previstas pelo texto normativo (SCHOUERI, 2019). Por outro lado, a aplicação se resume à atividade do aplicador em investigar se particular situação fática se subsume à norma construída.

A interpretação encontra-se disposta no artigo 107<sup>2</sup> do CTN, cujo conteúdo estabelece que a atividade do intérprete deve considerar as diretrizes do Código Tributário. Dos diversos métodos de interpretação jurídica existentes, cabe analisar os seguintes: (i) interpretação literal ou gramatical, que consiste na interpretação que constitui a etapa inicial do processo interpretativo que se principia com a leitura da norma; (ii) interpretação sistemática, deflui da aplicação do princípio da unidade do ordenamento jurídico segundo o qual não se pode compreender uma de suas normas isoladamente do contexto em que se insere; (iii) e interpretação teleológica, que diz com o espírito e a finalidade na norma, considerando a real finalidade e os objetivos que por meio dela pretende que sejam alcançados (COSTA, 2022).

---

<sup>2</sup> Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Há consenso doutrinário atualmente com relação ao entendimento de que o Direito Tributário e o Direito Civil compõem uma única ordem jurídica, do que resulta o respeito dos princípios fundamentais do Direito Civil pelo Direito Tributário, bem como da impossibilidade de sobreposição do Direito Civil aos princípios fundamentais do Direito Tributário. Assim, o intérprete deve verificar se o legislador considerou, ou não, a estrutura de Direito Privado na hipótese tributária (SCHOUERI, 2019).

No que tange à interpretação, cabe a discussão acerca da interpretação econômica em matéria tributária. A interpretação econômica pode apresentar diferentes significações, tal como: busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica; utilização de conceitos próprios do Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia; busca de identidade de efeitos econômicos; combate ao abuso de formas do direito privado; introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário; mera interpretação teleológica; valoração dos fatos; e interpretação do fato (NOGUEIRA, 1982). De toda forma, a interpretação econômica no ordenamento tributário brasileiro pode ser entendida no sentido de busca da substância econômica ou de identidade de efeitos econômicos dos atos praticados pelo contribuinte para fins de verificação da incidência da lei tributária (GRECO, 2019).

A interpretação econômica apresenta críticas quanto à sua utilização no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista o seu conflito com o princípio da legalidade. Seria a atribuição de maior relevância à substância econômica do que à substância jurídica (XAVIER, 2001). Assim, seria um meio de permitir a aplicação da analogia.

No que concerne a integração, o artigo 108<sup>3</sup> do CTN trata de disposição relativa à integração que apresenta uma série de recursos a serem empregados quando da frustração da construção de uma norma diante da ausência de disposição expressa. Dentre esses recursos, destaca-se no presente item a analogia, que consiste na extensão da norma a situações não contempladas em sua hipótese.

---

<sup>3</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

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

§ 2º O emprêgo da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Os pressupostos autorizadores do emprego da analogia são: (i) a existência de lacuna; (ii) a semelhança dos casos ou identidade de razão de decidir; e (iii) a ausência de disposição contrária no ordenamento jurídico. Como meio empregado pelo aplicador da lei para disciplinar situação não expressamente prevista no ordenamento jurídico, diante da semelhança que guarda com hipótese nele contemplada, em razão do elevado grau de características comuns entre ambas, a analogia prestigia a isonomia, ensejando que situações assemelhadas mereçam tratamento equivalente (COSTA, 2022).

Entretanto, o parágrafo primeiro do artigo 108 garante o não emprego da analogia de forma gravosa ao contribuinte (SCHOUERI, 2019), ao vedar que a utilização da analogia resulte na exigência de tributo não previsto em lei, prevalecendo, assim, o princípio da legalidade tributária (COSTA, 2022).

Por fim, no que tange à previsão do artigo 110<sup>4</sup> do CTN, apresenta-se uma limitação à discricionariedade do legislador tributário (BALEEIRO, 2013). A vedação da possibilidade de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados por normas de hierarquia superior para a definição da competência tributária é imposta em razão da hierarquia normativa do sistema jurídico brasileiro sob pena de ampliação indevida do âmbito eficaz da lei tributária, i.e., lei infraconstitucional (COSTA, 2022).

#### **4. FATO GERADOR**

A regra matriz de incidência tributária consiste em um método de compreensão do fenômeno jurídico tributário, que reúne em um só momento a hipótese e a relação jurídico tributária que dali se instaura (SCHOUERI, 2019).

No âmbito do antecedente da regra matriz de incidência, figura o fato gerador, que engloba a análise dos aspectos material (comportamento; formado por verbo e complemento), temporal (condicionamento no tempo) e espacial (condicionamento no espaço), ao passo em que no âmbito do consequente da regra matriz de incidência, há a obrigação tributária principal,

---

<sup>4</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

com a análise dos aspectos pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) (CARVALHO, 2018).

O fato gerador que se encontra no antecedente normativo da regra matriz e disposto no artigo 114 do CTN é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal, sendo esta o vínculo que une o sujeito ativo ao sujeito passivo cujo objeto é uma prestação pecuniária (CARVALHO, 2023).

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

A expressão fato gerador é dotada de bivalência, motivo pelo qual Geraldo Ataliba faz a distinção entre duas realidades distintas, i.e., a descrição hipotética e a concreta verificação. Há dois momentos lógicos e cronológicos. Primeiramente, a lei descreve um fato e diz que esse fato é capaz (potencialmente) de gerar uma obrigação. Posteriormente, ocorre o fato (acontece, realiza-se) (ATALIBA, 2000).

Tendo isso em vista, optou-se por designar o fato gerador *in abstracto* por “hipótese de incidência” e *in concreto* por “fato imponible”. Assim, foi designada a descrição legal, i.e. hipotética, dos fatos idôneos para gerar a obrigação tributária por hipótese de incidência (ATALIBA, 2000), sendo este o termo considerado mais adequado para o antecedente da regra matriz de incidência tributária.

Essa designação foi alvo de questionamento por parte dos doutrinadores, pela desconsideração da participação humana no conceito de “hipótese de incidência” e quanto à confusão da hipótese tributária com a hipótese penal causada pela expressão “Fato imponible” (CARVALHO, 1996). Assim, adotou-se a expressão “hipótese tributária” para a situação abstrata (o “fato gerador” abstrato) e “fato jurídico tributário” para os casos de concretização (o “fato gerador” concreto) (CARVALHO, 2018). Diante de questionamento acerca de qual o fato gerador do tributo, a referência será à hipótese tributária, ao passo em que se for afirmado que ocorreu o fato gerador, se faz referência ao fato jurídico tributário.

Outrossim, considera-se ocorrido o fato gerador uma vez ocorrido o acontecimento de fato que se encontra descrito em norma jurídica, do que nasce uma relação jurídica vinculante, i.e., a obrigação tributária (MACHADO, 2004). Uma vez que o tributo só poderá ser exigido quando da realização do pressuposto de fato cuja ocorrência a lei deve expressamente ter

vinculado ao nascimento da obrigação tributária, evidencia-se a proteção da confiança do contribuinte quando da realização das suas atividades, em consonância com o princípio da legalidade.

Por fim, o artigo 116 do CTN<sup>5</sup> trata do instante em que se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos. Em seus incisos, separam-se duas situações, determinando em cada uma o critério de eleição do marco temporal. A distinção das situações, segundo CARVALHO (2023, p. 309-310)

O inc. I versa sobre as chamadas situações de fato, eventos da realidade social que não foram juridicizados por outras normas do ordenamento jurídico, Toda vez que a hipótese normativa descrever fatos que não substanciam categorias jurídicas [...] considerar-se-á acontecido o fato jurídico tributário, segundo a letra da lei, no momento em que se verificarem as circunstâncias materiais imprescindíveis para que o sucesso produza os efeitos que lhe são próprios.

Quando a previsão hipotética referir-se a situação jurídica (inc. II), ter-se-á por ocorrida no instante em que, na forma do direito aplicável, esteja definitivamente configurada.

A explicação não estaria completa se não assinalássemos a cláusula inicial do preceito - Salvo disposição de lei em contrário. Implica reconhecer que o marco temporal do acontecimento pode ser antecipado ou diferido tanto na contingência do inc. I (situação de fato) quanto na do inc. II (situação jurídica). São matizes de fraseologia jurídica que revelam a liberdade de que desfruta o político ao construir as realidades normativas.

Cuida salientar, aqui, a impropriedade do legislador ao afirmar que considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos quando verificarem-se as circunstâncias materiais necessárias, em se tratando de situação de fato, ou, em se tratando de situação jurídica, quando a mesma estiver definitivamente construída. As palavras do legislador levam ao equivocado entendimento de que com o mero evento já teria ocorrido o “fato gerador”, bem como surgido seus efeitos. O fato, porém, ocorre apenas quando o acontecimento tributário for descrito no antecedente de uma norma individual e concreta. O átimo de constituição, saliente-se, não pode ser confundido com o momento da ocorrência a que ele se reporta, e que, por seu intermédio, adquire teor de juridicidade.

---

<sup>5</sup> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Ainda, cabe destacar a previsão do artigo 144 do CTN<sup>6</sup>, dispositivo o qual prevê que o direito aplicável à obrigação tributária será sempre aquele que estiver em vigor quando da ocorrência do evento tributável, ainda que a legislação sofra modificações ou revogação após esse momento. Essa previsão guarda relação com o princípio da segurança jurídica, no sentido da previsibilidade que deve ser garantida ao indivíduo no que concerne ao conhecimento dos limites baseados nas leis em vigor para o exercício da sua liberdade.

## 5. SIMULAÇÃO

A simulação vem disciplinada no art. 167<sup>7</sup> do Código Civil de 2002.

De acordo com Caio Mário da Silva Pereira (2017, p. 510, grifo nosso)

Não há na simulação um vício do consentimento porque o querer do agente tem em mira, efetivamente, o resultado que a declaração procura realizar ou conseguir. Mas há um vício grave no ato, positivado na desconformidade entre a declaração de vontade e a ordem legal, em relação ao resultado daquela ou em razão da técnica de sua realização. Consiste a simulação em celebrar--se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente devia produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa.

Outrossim, a simulação é a divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), resultante de acordo celebrado com o intuito de enganar terceiros. A simulação é hipótese de nulidade em decorrência da não correspondência à vontade real das partes. Os elementos essenciais da simulação são (i) a divergência intencional entre a vontade e a declaração; (ii) *pactum simulationis* (acordo simulatório); e (iii) o intuito de enganar terceiros (FERRARA, 1922).

Quando a simulação é realizada apenas com o intuito de enganar terceiros (*animus decipiendi*), configura-se a simulação inocente. No entanto, quando ao intuito de enganar é

---

<sup>6</sup> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. [...]

<sup>7</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

acrescido o propósito de prejudicar terceiros, resultando em dano ilícito (*animus nocendi*), há a simulação fraudulenta ou maliciosa (DINIZ, 1996).

Outra classificação importante consiste na distinção entre a simulação absoluta e a simulação relativa. Na simulação absoluta, aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar nenhum negócio. Por outro lado, na simulação relativa, as partes celebram efetivamente um contrato, mas, com o intuito de enganar terceiros, ocultam esse contrato com um contrato aparente distinto do primeiro pela natureza ou pelas cláusulas e condições. Assim, decorre que na simulação absoluta há apenas um negócio jurídico que corresponde à vontade declarada (o contrato simulado), enquanto na simulação relativa existem dois negócios jurídicos distintos, i.e., o negócio que corresponde à vontade declarada enganadora (negócio simulado) e o negócio que corresponde à vontade real dos seus autores (negócio dissimulado) (DINIZ, 1996).

Ainda, segundo Caio Mário da Silva Pereira (2017, p. 511, grifo nosso)

Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o negócio encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando--se para não ter qualquer eficácia. Diz--se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. [...] A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o negócio tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g., uma compra e venda para dissimular uma doação) [...] E é relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir--se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a emissão de vontade, e quer que produza efeitos; mas é uma declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente ao ato.

A simulação fiscal é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação, podendo o fenômeno enganatório incidir sobre quaisquer dos elementos da obrigação tributária, quais sejam, fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo (XAVIER, 2001). Em decorrência disso, pode-se considerar que a simulação fiscal configuraria subespécie da segunda, motivo pelo qual não se faz necessária a sua distinção (CARRAZZA, 2017). Mesmo quando o terceiro prejudicado por este defeito do ato jurídico é a Fazenda Nacional a simulação não é considerada infração fiscal autônoma (CARRAZZA, 2017).

Nas hipóteses de simulação fiscal, o Fisco é um terceiro titular de um direito que pode vir a ser afetado pela validade ou eficácia do ato ou negócio em causa (XAVIER, 2001). O

interesse das autoridades fiscais não consistiria na declaração de invalidade do ato simulado, mas na ineficácia relativa do ato praticado.

Nesse sentido, XAVIER (2001, p. 69)

O interesse do Fisco contenta-se com a ineficácia relativa de tais atos, ineficácia esta que se traduz na insuscetibilidade de os atos em causa lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes.

A ineficácia relativa do ato simulado em relação ao Fisco traduz-se na sua inoponibilidade. Esta inoponibilidade consiste na ineficácia do ato simulado, a qual automaticamente conduz, nos casos de simulação relativa, à eficácia do ato dissimulado, que lhe subjaz encoberto ou oculto.

Declarada a ineficácia do ato simulado, rasgado o véu do artifício enganatório, o ato dissimulado aparece a plena luz, produzindo os seus efeitos tributários típicos, como se nunca tivesse sido envolto pelo manto acobertador do ato enganoso.

Para que se concretize a desconsideração do negócio jurídico por simulação, com a inoponibilidade do ato simulado em relação ao Fisco, a autoridade deve cumprir com seu dever de fundamentação, apresentando os fundamentos de fato e de direito que sejam suficientes para demonstrar a verdade material no que tange à existência de divergência entre a verdade real e a verdade declarada e de seus motivos, em atendimento ao direito de ampla defesa, do princípio do direito contraditório e do acesso à justiça por meio da fundamentação dos atos administrativos (XAVIER, 2001).

## **6. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

### **6.1. Elisão Fiscal e Evasão Fiscal**

A elisão é expressão que gera divergência doutrinária, remetendo a diferentes significações. A corrente majoritária adota a dicotomia elisão (situada no campo da licitude) e evasão (situada na esfera dos atos ou fatos ilícitos). A discussão doutrinária acerca da terminologia empregada não é uniforme, e são atribuídos sentidos diferentes, que se distinguem em “fraude fiscal e evasão lícita” ou “elisão lícita e ilícita” ou, ainda, “elisão eficaz (lícita) e ineficaz (ilícita)” (BARRETO, 2016).

Em oposição à conceituação de elisão como conduta lícita do contribuinte visando a economia fiscal, constata-se na doutrina a proposição de nova expressão terminológica, a elusão fiscal. O termo se refere ao emprego de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, organizados através de simulação ou fraude à lei, desprovidos de uma causa, no sentido de obter uma vantagem tributária (ABRAHAM, 2010).

Nas palavras de TORRES (2003, p. 188-189 e 195-198)

O fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos ilícitos, mas desprovidos de uma “causa” (simulados ou com fraude a lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Eludir, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Com enfoque na dicotomia elisão e evasão, há dois critérios empregados para distinção entre a evasão fiscal e a elisão fiscal, quais são o critério cronológico e o critério da licitude dos meios utilizados. O primeiro critério concerne à prática dos atos destinados a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto, que pode ser anterior ou posterior à ocorrência do fato gerador. O segundo critério é relativo ao emprego de atos lícitos, i.e., em conformidade com o ordenamento jurídico.

Nesse sentido, SOUZA (1975, p. 211-212)

um roteiro simples e seguro [...]: (a) se os atos praticados, desde que, como foi dito, sejam objetivamente lícitos, são anteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de elisão; ou seja, o imposto terá sido legitimamente evitado, reduzido ou diferido; ao contrário: (b) se os atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de evasão; ou seja, o resultado (obtido ou não) de evitar, reduzir ou diferir o imposto, ainda que por atos objetivamente lícitos, será ilegítimo.

Outrossim, os conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal podem ser assim definidos, segundo DÓRIA (1977, p. 45-46)

[...] evasão sugere de imediato a fuga ardilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação [...]

Reservarmos [...] evasão para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, e os de elisão ou economia fiscal para a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador.

Tendo isso em vista, o planejamento tributário, como técnica de organização preventiva de negócios que visa a uma lícita economia de tributos independentemente de qualquer consequência dos atos projetados (TORRES, 2001), se afina em sua conceituação à elisão.

Uma perspectiva de análise possível é aquela por meio da qual pode-se compreender o planejamento tributário e a elisão como conceitos que reportam para uma mesma realidade, possuindo como diferencial o seu referencial. Ao se empregar o planejamento tributário, o foco é a conduta, já quando se utiliza a elisão, o foco da análise é o efeito da conduta no que tange à incidência e cobrança do tributo (GRECO, 2019).

Planejamento tributário, portanto, remete ao conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível. O “legalmente possível” compreende os atos lícitos, i.e., diz respeito às condutas que estejam de acordo com a lei (preceitos específicos) e com o Direito (as leis, os princípios jurídicos e os valores do ordenamento jurídico) (GRECO, 2019).

O planejamento tributário surge da ideia de exercício da liberdade do indivíduo para montar e organizar os próprios negócios, que decorre da liberdade consagrada para o cidadão pelo ordenamento constitucional.

Nesse sentido, GRECO (2019, p. 132-133)

A busca de menor carga tributária legalmente possível envolve o uso de uma liberdade individual prestigiada pela Constituição, seja na liberdade de iniciativa, seja na livre iniciativa, encontra-se a liberdade de cada um organizar sua vida que se expressa, predominantemente, no exercício da liberdade contratual.

## **6.2. Limites ao Planejamento Tributário**

Ao analisar a evolução doutrinária do debate do tema do planejamento tributário, constata-se uma primeira fase que define como limite à liberdade de auto organização do contribuinte a figura da simulação. Na segunda fase, a discussão acerca do limite se estende a outras figuras patológicas do negócio jurídico, quais sejam, a fraude à lei e o abuso de direito (GRECO, 2019).

Como desenvolvido anteriormente, a simulação consiste na divergência entre a vontade real das partes e a vontade declarada em um negócio jurídico, com o intuito de enganar ou

prejudicar terceiros. Na simulação, esconde-se sua ilicitude. O fato gerador ocorre efetivamente, mas vem desnaturado em sua exteriorização formal pelo artifício empregado. Com relação à eficácia dos meios, i.e., a efetividade da forma jurídica adotada e a compatibilidade lógica entre forma e conteúdo, na simulação a forma jurídica é mero pretexto, havendo incompatibilidade entre a forma e o conteúdo, uma vez que o *nomen juris* pretende moldar e identificar uma realidade factual cujas características essenciais divergem radicalmente daquelas que devem ser próprias do negócio ou da categoria legal que foi utilizada. Por fim, os efeitos reais são diversos daqueles ostensivamente indicados, viciando-se o negócio jurídico cujas consequências naturais não se produzem (DÓRIA, 1977).

O próprio conceito de simulação é um tema que gera divergências doutrinárias. Diferentemente do conceito apresentado, alguns autores divergem do que seria um negócio simulado. Para esses autores, o conceito de simulação abrangeria apenas as situações em que o contribuinte falseia a realidade com o intuito de enganar o Fisco, tratando-se de situações de evasão fiscal. Segundo ABREU (2019, p. 426-427)

Para essa teoria, a causa do negócio jurídico é distinta do motivo que levou o agente ao celebrar o negócio. A primeira é o “elemento objetivo do perfil do negócio”, enquanto o motivo, que é subjetivo, é a razão que leva o agente a contratar, sendo anterior à convenção e nunca elemento do contrato. Diante dessas premissas, o motivo concreto que ensejou a realização do negócio jurídico passa a não ter importância ou valor, mas sim, a sua causa, de tal modo, que sua falta ou ilicitude retiraria sua validade. O negócio simulado, então, não se caracterizaria pelo vício de vontade, mas sim, pelo vício de causa do negócio.

Luis Eduardo Schoueri, adepto desta teoria, entende que se as partes não desejam os efeitos provocados pelo negócio celebrado, então ele não teria causa, ou seja, motivo de existir. Nesse caso, o negócio seria inválido, por ser uma simulação, uma “mentira”. O autor, no entanto, faz uma distinção entre a motivação subjetiva e vontade exteriorizada. A motivação subjetiva é mera reserva mental, enquanto não exteriorizada e, obviamente, não produz os efeitos da simulação.

Tratando do próximo instituto, a fraude à lei corresponde a uma figura pela qual atos jurídicos são praticados com o fim mediato de se subtraírem ao âmbito de aplicação de norma proibitiva ou preceptiva (uma norma que determina a ilicitude do fim prosseguido ou uma norma que consinta a realização do fim só com a adoção de uma determinada forma), atingindo um resultado equivalente ao vedado por esta norma. Corresponde, portanto, a casos em que a realização do resultado proibido não ocorre por via frontal e direta, mas por meio indireto e oblíquo que respeita a letra da lei, ofendendo-lhe porém o espírito, uma vez que tem por fim

mediato o afastamento da aplicação da norma proibitiva. Os pressupostos da fraude à lei são: a existência de um resultado proibido; a prática de ato jurídico ou conjunto de atos jurídicos não previstos na letra da lei proibitiva; a obtenção, através destes atos, de um resultado equivalente ao proibido; e o fim de subtrair o ato ou conjunto de atos ao âmbito de aplicação da norma proibitiva. O vício que se diz contaminar o ato jurídico é a ilegalidade do fim, pois este é vedado por norma proibitiva corretamente interpretada (XAVIER, 2001).

Por fim, o abuso de direito encontra-se disposto no artigo 187<sup>8</sup> do Código Civil de 2002, que considera abusivo o exercício de direito com desrespeito aos limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé e pelos bons costumes. Greco adapta o conceito civil, no sentido de que, para o campo tributário, o abuso do direito se caracteriza pela finalidade predominante de economizar imposto (ANGELO, 2010). Nessa linha, o Fisco, para desqualificar e requalificar os negócios privados, precisa demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolados seus limites, o que pode se configurar inclusive quando sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto (GRECO, 2019).

No Brasil, a Administração Tributária tem se valido de alguns parâmetros abrangentes como abuso de direito, fraude à lei e simulação para controle dos planejamentos tributários praticados. Nas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), os institutos da simulação, fraude à lei e abuso de direito são confundidos entre si, dada a divergência conceitual e a dificuldade de delimitação dos institutos. Ainda, as decisões desconsideram muitos negócios com base na artificialidade e falta de motivo extra-tributário, i.e., aquele que não se resume à motivação tributária de economia fiscal (ABREU, 2019).

Assim, a aplicação desuniforme dos instrumentos legais e a fundamentação das desconsiderações por parte dos órgãos colegiados administrativos em análises de interpretação econômica leva a uma situação de incerteza e insegurança jurídica para os contribuintes. Os limites do planejamento tributário, portanto, são um campo pendente de delimitação.

---

<sup>8</sup> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

## **7. ADI 2.446**

### **7.1. Relatório**

A ADI 2.446 trata de ação direta de inconstitucionalidade, com requerimento de medida cautelar, ajuizada em 18.04.2001, pela Confederação Nacional do Comércio, contra o artigo 1º da Lei Complementar 104/2001, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. A parte autora afirmou que o dispositivo legal contrariaria os artigos 2º, 5º, inciso II, 37, e 150, inc. I da Constituição da República.

Nas palavras da entidade requerente, o Governo Federal editou um arcabouço de medidas que permitiriam a fiscalização, discricionária e descriteriosa, de contribuintes, invadindo a intimidade e vida privada dos indivíduos, tendo em vista que se facultou ao livre arbítrio da autoridade administrativa a eleição de situações como ilegais para fins de sua tributação.

Nesse sentido, teria sido publicada a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, denominada de norma de combate à elisão fiscal, que introduziu um parágrafo único no artigo 116 do CTN.

Ao prosseguir com as alegações, foi asseverado que a norma de combate à elisão fiscal pretenderia eliminar a possibilidade dos contribuintes de praticarem o legítimo planejamento tributário. Essa pretensão decorreria da opção dada aos agentes fiscalizadores para que façam uso da interpretação econômica em direito tributário. Assim, se teria possibilitado o exercício da prerrogativa das autoridades fiscais de efetivar o lançamento tributário com base, não nas operações realizadas pelos documentos e em conformidade com a lei, mas com base em que essas operações poderiam estar encobrindo, segundo a visão dos agentes fiscais, uma operação econômica tributável disfarçada por uma norma jurídica da qual resultasse um pagamento de tributo menor.

Sustentou-se, portanto, que se chegaria à conclusão de que o parágrafo único do artigo 116 ao permitir que as autoridades fiscais imponham tributos e penalidades “fora da lei”, i.e., desconsiderando a lei aplicável e escolhendo o instrumento que lhes permita arrecadar mais, em detrimento da realização das operações menos onerosas “dentro da lei”, i.e., de acordo com

---

<sup>9</sup> Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

a lei, teria violado os princípios constitucionais da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro insculpidos na Constituição da República nos artigos 5º, inciso II, 37, e 150, inciso I, bem como o princípio constitucional da separação dos poderes exposto no artigo 2º, os quais configuram cláusulas pétreas por força do artigo 60, § 4º, incisos III e IV.

Ao final, requereu-se a concessão da medida cautelar para suspender a aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, até o julgamento de mérito da ação. No mérito, o pedido foi de que a ação fosse julgada em caráter definitivo, a fim de declarar a inconstitucionalidade do dispositivo impugnado, qual seja: artigo 1º, da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, na parte em que acrescenta um parágrafo único ao artigo 116, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), o qual teria introduzido a interpretação econômica no direito tributário brasileiro.

O Presidente da República defendeu a constitucionalidade da norma impugnada e prestou informações pela improcedência da ação. Articulou que: a) o dispositivo não seria autoaplicável, vez que dependeria de lei ordinária nas esferas federal, estadual, distrital e municipal; b) não se pretenderia, com a norma questionada, afastar formas lícitas de elisão ou de planejamento tributário, mas sim atingir o abuso do exercício desse direito; c) não haveria ofensa à legalidade, à tipicidade ou à reserva legal nem haveria uso de analogia integrativa, pois o fato gerador e seus efeitos estão previstos em lei; d) a norma autorizaria ao agente fiscal negar eficácia a atos dissimulados, aptos a mascarar fato gerador e efeitos efetivamente ocorridos, possibilitando, quando muito, a interpretação analógica (que não se confundiria com analogia).

O Presidente do Senado Federal defendeu o não-conhecimento da ação pela ausência de pertinência temática com os objetivos institucionais da autora e, no mérito, defendeu a constitucionalidade da norma impugnada. Nas informações prestadas, alegou não estar presente o requisito da pertinência temática. Aduziu ser o pedido juridicamente impossível, pois os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária é que poderiam ou não ser constitucionais. Ademais, alegou que a norma não impediria o planejamento tributário nem introduziria a interpretação econômica. Adicionou que o texto constitucional não proibiria a criação de normas direcionadas a impedir a elisão fiscal dissimulada ou a elisão abusiva. Anotou que a norma questionada atenderia ao artigo 145, § 1º, da Constituição Federal e ao princípio da isonomia. Afirmou que interpretação econômica seria apenas um critério de

informação, por meio da qual se descobre a realidade econômica da operação celebrada pelas partes para, depois, se buscar o dispositivo legal apropriado.

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela improcedência da ação, com declaração de constitucionalidade da norma do artigo 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte que acrescenta um parágrafo único ao artigo 116 da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

A Procuradoria-Geral da República também opinou pela improcedência da ação em parecer com a seguinte manifestação ementada.

Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada em face do art. 1º da Lei Complementar n. 104/2001, na parte em que acrescenta parágrafo único ao artigo 116 do CTN. Dispositivo que cria a possibilidade de autoridade administrativa 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. Suposta violação aos princípios da legalidade; da tipicidade fechada; da certeza e segurança das relações jurídicas; e, da separação dos poderes. Parecer pela improcedência da ação.

## **7.2. Acórdão**

Em sessão do Plenário, os Ministros do Supremo Tribunal Federal acordaram por julgar improcedente o pedido formulado na ação direta de inconstitucionalidade, restando vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes.

Por maioria de votos, o Plenário do STF manteve a validade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, o qual permite à autoridade fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

O Ministro Ricardo Lewandowski levantou divergência, por entender que, sendo uma medida extrema, a nulidade ou a desconsideração de atos e negócios jurídicos alegadamente dissimulados cabe ao Poder Judiciário, e não à autoridade administrativa. Esse entendimento foi seguido pelo Ministro Alexandre de Moraes.

Cabe ressalva de que a presente análise crítica do entendimento acordado na ADI 2.446 será instruída com base no voto condutor do julgamento da Relatora Ministra Cármen Lúcia.

### **7.3. Fato gerador ocorrido**

Frente à alegação da parte autora acerca da afronta da norma estabelecida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional aos princípios constitucionais da legalidade, da estrita legalidade e da tipicidade no direito tributário, insculpidos nos arts. 5º, inciso II, 37, e 150, inciso I, da Constituição da República, a decisão foi no sentido de que a alegação de violação não se sustenta.

A Relatora discorreu sobre o princípio da legalidade no direito tributário, com relação ao qual tem-se lição de Antonio Roque Carrazza, para quem a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal. Ainda, explicou que a tipicidade no direito tributário é corolário do princípio da legalidade estrita prevista no inciso I do artigo 150 da Constituição da República, exigindo definição precisa dos fatos que podem vir a resultar em tributação.

A Ministra mencionou que, em obediência ao princípio da legalidade (e ao princípio implícito da legalidade tributária) insculpido no inciso I do artigo 150 da Constituição da República, o Código Tributário Nacional dispõe no artigo 97 que somente a lei pode definir o fato gerador.

Nesse contexto, a norma impugnada foi incluída no dispositivo do Código Tributário que estabelece quando se tem por ocorrido o fato gerador com seus efeitos. O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Concluiu-se entendimento de que se faz necessária, assim, a configuração de fato gerador que, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Tendo isso em vista, ressaltou-se na decisão que a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador. Com efeito, a autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Para fins de análise da conformidade do dispositivo em comento com o princípio da legalidade, é essencial a leitura sistemática (compreensão das normas no contexto em que se insere na unidade do ordenamento jurídico) e teleológica (consideração da real finalidade e objetivos que se pretende sejam alcançados por meio da norma) do ordenamento normativo.

Por meio dessa leitura se analisa que o dispositivo em comento foi inserido no Capítulo “Do Fato Gerador”, integrante do Título II do Código Tributário Nacional concernente à “Obrigação Tributária”, e, mais especificamente, no artigo 116 que estabelece quando se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos.

É acertado, portanto, o entendimento pelo qual o fato gerador tratado no parágrafo único do artigo 116 é o fato gerador previsto em lei e cuja ocorrência deve ter se concretizado para que haja o surgimento da obrigação tributária e a consequente incidência de tributação. Vale lembrar que, para o surgimento da relação obrigacional entre o Estado e o contribuinte, deve ter havido a ocorrência de fato gerador devidamente previsto em lei, em conformidade com o princípio da legalidade garantido constitucionalmente.

Nesse sentido, com relação à necessária previsão em lei, FALCÃO (1964, 33-34)

Sem essa previsão ou definição em lei, não se configurará o fato gerador.

Haverá um fato da vida comum, ou um fato econômico, ou mesmo um fato relevante para outros ramos do direito tributário, será ele um fato juridicamente irrelevante, no que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária.

O requisito da legalidade é, pois, um requisito existencial, essencial ou constitutivo para a própria formação do fato gerador e não apenas um simples requisito de validade.

Dito que, para a existência o fato gerador, é necessário ocorrer, através de lei (formal [...]), a sua definição como tal [...]

Ainda, no que tange à ocorrência do fato gerador previsto em lei para o surgimento da obrigação tributária, CARVALHO (2023, p. 284-285)

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o

sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

[...] opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.

Assim, a autoridade fiscal não pode tributar um fato gerador que não tenha ocorrido ou sem que haja lei para caracterizar tal fato gerador. Ela só pode desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador: (i) previsto em lei e (ii) já ocorrido.

Tendo-se esclarecido essa definição, resta o questionamento acerca da significação do termo “dissimular” constante da redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A decisão adotada no julgamento se limitou a afirmar que a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador, sem esclarecimento acerca do que seria compreendido dentro do conceito de dissimulação.

A problemática do artigo 116 é bem delimitada por SCHOUERI (2010, p. 346)

Trata-se de dispositivo de redação bastante criticável já que, ao se referir à dissimulação, parece limitar-se a autorizar sejam afastados negócios simulados, para que a lei atinja os negócios dissimulados, i.e., aqueles subjacentes (efetivos). Neste sentido, a única inovação trazida pelo dispositivo seria passar a exigir que a lei regulasse os procedimentos para tal desconsideração. Não obstante tal leitura pareça ser a mais acertada do dispositivo, respeitáveis doutrinadores vêm oferecendo uma leitura diversa para o texto legal: no lugar de cogitarem de casos de simulação, o referido parágrafo representaria a chamada “cláusula geral antiabuso”. Nesse caso, a expressão “dissimular” não teria o sentido próprio do Direito Privado, mas antes um sentido diverso: o contribuinte praticaria atos (válidos) que acabariam por conferir natureza jurídica diversa a outros atos, afastando, daí, a tributação. (grifo nosso)

Do entendimento expresso no julgado de que a desconsideração autorizada está limitada aos atos que dissimulam a ocorrência de fato gerador ocorrido, somente é possível extrair com alguma propriedade que na hipótese do artigo em questão cabe a simulação, tendo em vista que

na simulação o fato gerador ocorre efetivamente. Na simulação, os meios são sempre ilícitos, mas, *prima facie*, em sua exteriorização formal são aparentemente lícitos, pelos artifícios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido (DÓRIA, 1977).

Ainda, com relação ao próprio alcance da norma no que tange à simulação, cabe notar que certos doutrinadores entendem que a norma se restringe às simulações relativas. Nesse sentido, BARRETO (2016, p. 206)

Exatamente a diferença semântica que se verifica entre a simulação e a dissimulação é que justifica a inserção do parágrafo único do art. 116 do CTN. Na dissimulação, há dois fatos: o construído pelo contribuinte e o que se pretendeu ocultar. Há duas manifestações de linguagem possíveis para reportar um único acontecimento. Cabe ao fisco provar a ocorrência do fato jurídico tributário que alega ter sido ocultado. Compete ao contribuinte demonstrar que nada foi dissimulado. Há que se estabelecer um procedimento para a verificação da verdade lógica: que relato linguístico prevalecerá após o cotejo das provas de sua ocorrência. É esse o escopo do dispositivo inserido na codificação fiscal.

#### **7.4. Direito à economia fiscal**

Outro aspecto importante da decisão reside na diferenciação entre elisão fiscal e evasão fiscal. Segundo a Ministra

9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

Dessa distinção conceitual foi concluído que, apesar dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único do artigo 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” deve ser tida como inapropriada, dado que o dispositivo cuida de “questão de norma de combate à evasão fiscal”.

Ainda, é de se destacar que restou afirmado pela Ministra

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.

Do entendimento exarado, cabem alguns apontamentos.

Inicialmente, nota-se, na decisão proferida, a adoção da dicotomia elisão fiscal e evasão fiscal. Outrossim, a elisão fiscal foi tida como uma diminuição lícita dos valores tributários devidos ao se evitar relação jurídica que faria nascer a obrigação tributária. Já a evasão fiscal foi considerada como a atuação de forma a ocultar o fato gerador materializado com fins de não pagamento da obrigação tributária devida. Adotaram-se, assim, os critérios da licitude do ato praticado e da cronologia do momento de ocorrência do fato gerador.

Primeiramente, da análise da conceituação dicotômica de elisão fiscal e evasão fiscal é forçoso concluir que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não é uma norma geral antielisiva.

Nas palavras de XAVIER (2001, p. 85)

As cláusulas gerais antielisivas são normas que têm por objetivo comum a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos extratípicos isto é, não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas consequências tributárias.

O dispositivo em questão trata, como referido no item anterior, de fato gerador previsto em lei e já ocorrido. Diferentemente de uma norma geral antielisiva, combatem-se os atos que buscam evitar a tributação de fato gerador ocorrido, desde que tal fato esteja previsto em lei. O dispositivo, portanto, é uma norma que visa ao combate de atos que visam à evasão fiscal, i.e., o não pagamento de tributo devido.

Outro ponto importante consiste em que a decisão do STF representa uma confirmação expressa de que não há proibição do planejamento tributário, i.e., da busca de economia fiscal ao se evitar lícitamente a ocorrência do fato gerador.

No entanto, a decisão deixou dúvidas acerca dos limites ao planejamento tributário. Ao se esclarecer que não há proibição à prática do planejamento tributário, a Ministra mencionou a busca de economia fiscal “pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem

jurídica”. As expressões padecem de clareza e determinação, uma vez que não é possível a delimitação e compreensão do que se estaria compreendido como via “legítima” ou comportamento “coerente” com a ordem jurídica. Necessário seria que tivesse havido a precisão das fronteiras entre um ato lícito legítimo e coerente com a ordem jurídica e um ato lícito, mas ilegítimo e incoerente com a ordem jurídica.

Essa indefinição, aliada à ausência de exatidão acerca da abrangência conceitual do termo “dissimular” empregado no artigo 116 do CTN, resulta na incerteza que ainda resta com relação aos limites necessários tanto para que os contribuintes façam o planejamento tributário, quanto para que a Receita Federal do Brasil possa realizar as autuações.

Não foi tecido na decisão nenhum comentário que sirva de definição, ou ao menos diretriz, do que formariam os limites ao planejamento tributário. Ao passo que de um lado, pode-se entender que a norma em comento trata apenas da simulação, de outro lado há o posicionamento de que a norma, caracterizada como norma de combate à evasão, se estenda aos vícios dos negócios jurídicos praticados pelas partes, incluindo a simulação, a fraude à lei, o abuso de direito.

A problemática encontra-se definida por ABREU (2019, p. 398-400)

Não obstante a essa clássica distinção entre evasão e elisão tributária, fundada exclusivamente na dicotomia lícito/ilícito, muito se tem discutido em relação aos limites da liberdade que o contribuinte possui na elaboração dos arranjos empregados para reduzir o ônus fiscal de seus negócios. Percebeu-se que entre os dois extremos, entre o direito do contribuinte de organizar seus negócios de modo a usufruir de um tratamento fiscal mais benéfico (elisão fiscal) e a prática de um ilícito, consubstanciada pela sonegação fiscal (evasão fiscal), há uma zona cinza, controvertida em que o contribuinte, estaria exercendo sua liberdade para formular planejamentos fiscais de forma “abusiva” e que não deveria ser tolerada.

Dentro desta esfera, surge uma nova dimensão do termo “elisão fiscal”, que considera não apenas a legalidade de um planejamento fiscal, mas também sua legitimidade. Conceitos de planejamento fiscal “agressivo” ou “abusivo” foram desenvolvidos e refinados, passando a compreender arranjos fiscais que, embora previstos na legislação vigente, levariam a uma redução significativa da carga tributária do contribuinte, incompatíveis com a efetiva transação.

Para AVI-YONAH, planejamento tributário “agressivo” ou “estratégico” significa o uso de transações que não são motivadas por propósitos negociais válidos, ainda que revestidos de uma forma que possa parecer como tal. Em outras palavras, planejamentos tributários agressivos são aqueles em que a escolha do menor custo fiscal, colidindo com o dever solidário de contribuir

para os gastos públicos, é feita por meio da adoção de formas negociais anormais e montagem de estruturas ou operações atípicas com o único fim de obter um tratamento fiscal menos oneroso.

Segundo Ricardo Lobo Torres, elisão abusiva (abusive tax avoidance) seria a economia do tributo obtida pela “prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na hipótese abstrata da lei ou no seu espírito”.

Mas, ainda que se possa tentar estabelecer um conceito do que seria um planejamento “abusivo”, o conceito jurídico de abuso é, de certa forma, um conceito aberto, vago, indeterminado. Por esse motivo, de modo a estabelecer os parâmetros definidores dos planejamentos tributários licitamente aceitos e dos planejamentos abusivos, alguns autores vinculam a abusividade à prática de simulação, utilizando os preceitos previstos no art. 167, § 1º, incisos I a III do código civil de 2002.

Uma linha minoritária, contudo, considera conceitos mais abrangentes para definir a abusividade dos planejamentos tributários, como abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei e dissimulação do fato jurídico, de modo a evitar que ele ocorra conforme previsto na norma de incidência tributária.

Ademais, remanesce a incerteza com relação às limitações impostas ao planejamento tributário também no que diz respeito à possibilidade e aos limites à aplicação da interpretação econômica, tendo em vista a desconsideração dos atos e negócios, pelas autoridades administrativas e pelo CARF, com fundamento na ausência de substância econômica na análise dos planejamentos tributários realizados.

## **7.5. Analogia e interpretação econômica**

Outro argumento suscitado no julgamento foi a afronta ao princípio da separação dos poderes, previsto no artigo 2º da Constituição Federal de 1988. A norma em comento teria introduzido a interpretação econômica no direito tributário brasileiro autorizando o agente fiscal a atuar como legislador preenchendo as lacunas legais por meio da interpretação analógica.

Foi tratado pela Ministra que, vinculado ao princípio da legalidade, expressão formal do Estado de Direito, se põe o princípio da separação de poderes, sendo ambos fundamentos democráticos da estrutura, institucionalização e convivência na sociedade.

A decisão se deu no sentido de que não se comprova a inconstitucionalidade apontada, uma vez que o emprego da analogia no direito tributário está autorizado pelo artigo 108 do CTN, desde que não resulte em exigência de tributo não previsto em lei. A Lei Complementar nº 104/2001 não alterou o artigo 108. Assim, o agente fiscal não está autorizado a se valer de

analogia para definir o fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal. Não há nada no parágrafo único do artigo 116 a autorizar interpretação diversa.

Ainda, também restou afirmado que a norma em questão não dispõe de espaço autorizado de interpretação econômica. A interpretação da lei se dá no Capítulo IV do CTN, intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. O artigo 110 nele inserido não foi alterado pela LC 104/2001.

Como mencionado no voto proferido, o parágrafo único foi inserido ao Código Tributário Nacional em seu artigo 116, permanecendo inalterado o artigo 108 com a previsão expressa de proibição de emprego da analogia que resulte em exigência de tributo não previsto em lei. Ainda, vale retornar ao fundamento do fato gerador. Tendo em vista que o parágrafo único do art. 116 concerne ao fato gerador previsto em lei que já tenha ocorrido, não há espaço ao agente fiscal de definição do fato gerador por analogia.

Nesse sentido, GRECO (2019, p. 557)

Outra objeção que surge contra o dispositivo comentado é a de que estaria autorizando a aplicação da analogia, para fins de identificação da ocorrência do fato gerador, o que implicaria admitir a cobrança de tributo não previsto em lei.

Creio que esta objeção não procede. Por duas razões principais.

A primeira é que a LC nº 104/01 introduziu um parágrafo único ao artigo 116 do CTN, mas não alterou o artigo 108; particularmente, não modificou o seu § 1º, que é categórico ao prever que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

A vedação da analogia, no que se refere à amplitude e aplicabilidade da previsão legal do fato gerador, continua intacta. Se a lei prevê como fato gerador o fato “A”, não cabe a utilização da analogia para estender a previsão para alcançar o fato “B”. Porém, se a lei prevê o fato “A” e se o fato “A” ocorreu disfarçado de fato “B”, então cabe a desconsideração para assegurar que a lei incida sobre o fato “A”. Este é o sentido do parágrafo único ora comentado.

A segunda razão já foi, reiteradas vezes, mencionada. O dispositivo tem como referencial básico o fato gerador ocorrido, tal como previsto na lei de regência. Não se trata de aplicar a lei, por extensão analógica, a outro fato não previsto. Trata-se de aplicar a lei tributária ao fato efetivamente ocorrido e assim comprovado pelo Fisco. Trata-se, única e exclusivamente, de afastar a cobertura que disfarça, dissimula o fato gerador ocorrido.

Por fim, no que tange à introdução da interpretação econômica no direito tributário por meio do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o dispositivo comentado não autoriza, nem desautoriza, a utilização da interpretação econômica; simplesmente não dispõe sobre a matéria! Seu objeto não é a interpretação da legislação (regulada pelos artigos 107 a 112 do CTN) (GRECO, 2019).

## **7.6. Norma de eficácia limitada**

Restou destacado que a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos.

A Medida Provisória nº 66/2002 regulamentaria, em seus artigos 13 a 19, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, tendo sido, entretanto, excluídos quando da conversão na Lei nº 10.637/2002. Em 2015, o tema voltou a ser tratado nos artigos 1º a 12 da Medida Provisória nº 685, mas os dispositivos foram suprimidos quando da conversão da medida na Lei nº 13.202/2015.

Assim, concluiu-se no julgamento da ADI 2.446 que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional pende, ainda hoje, de regulamentação.

De fato, o parágrafo único do artigo 116 prevê que a competência para desconsiderar será exercida “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Acerca dessa previsão, são duas as interpretações possíveis extraídas por GRECO (2019, p. 571)

a) por atribuir um poder à autoridade administrativa, a norma tem eficácia plena, aplicabilidade imediata e a lei ordinária superveniente é dispensável, podendo, apenas, vir a disciplinar o modo de exercício dessa competência, sem que isto implique inibir a ação administrativa; ou

b) a norma não tem eficácia plena nem aplicabilidade imediata, pois houve atribuição da competência, cujo exercício está condicionado à disciplina procedimental a ser editada por lei ordinária.

Pela primeira, seria uma norma de eficácia contida (eficácia plena desde o início, mas submetida a cláusula de redução superveniente) enquanto, pela segunda, seria uma norma de eficácia limitada (eficácia parcial de início, dependente de uma norma ulterior que integre sua eficácia).

De face às duas interpretações possíveis, necessário é se buscar a mais adequada, i.e., aquela que está em sintonia com os princípios constitucionais e garantias individuais.

A parte final do dispositivo menciona “procedimentos” a serem observados pela autoridade administrativa. O procedimento é a maneira de ser da atividade administrativa, é a “forma da função administrativa”. Ao passo em que a legalidade é fundamento e limite da ação, o procedimento é o seu modo de ser. Agir administrativamente é agir mediante procedimentos disciplinados na lei (GRECO, 2019).

Ainda, com relação à atividade da Administração Tributária em face da lei, CARVALHO (2023, p. 625)

O princípio da legalidade rege, severamente, toda a atividade administrativa do Estado. Os atos administrativos exarados pelos agentes públicos mantêm-se dentro dos estritos termos da lei, assim os de competência vinculada, como os discricionários, em qualquer setor do vasto campo de sua atuação. Em matéria tributária, terreno sobremodo delicado, por tocar direitos fundamentais dos administrados, quais sejam o direito de propriedade e o de liberdade, as normas que disciplinam a atividade administrativa são especialmente rígidas, com seus momentos capitais regulados por expedientes que devem guardar cabal aderência aos mandamentos que o direito positivo institui. Nenhum ato pode ser praticado sem autorização expressa da lei e o funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro das providências legalmente possíveis.

Tendo em vista essa natureza da ação administrativa e o princípio da legalidade previsto no artigo 36 da Constituição Federal, o qual estabelece que a Administração Pública deve observar o princípio da legalidade, obedecendo à lei e aos limites por ela traçados, entende-se que o parágrafo único do artigo 116 do CTN se trata de norma de eficácia limitada, estando sua eficácia e aplicabilidade dependentes da edição da lei ordinária. Não foi veiculada uma norma de eficácia plena, mas uma norma de eficácia limitada.

Ademais, a previsão de necessidade de uma lei ordinária para disciplina dos procedimentos de aplicação do dispositivo implica em que a competência não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. Como corolário da garantia individual do devido processo legal, condição este do atingimento patrimonial decorrente da tributação, a desconsideração somente poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei (GRECO, 2019).

Dessa forma, o CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Outrossim, a plenitude da eficácia será obtida somente após a edição da lei ordinária que disponha sobre tais

procedimentos, antes da qual o conteúdo do dispositivo não comporta aplicação (GRECO, 2019).

Enquanto não for editada a lei ordinária prevista no dispositivo, o dispositivo ainda não é dotado da plenitude da produção dos seus efeitos para a sua aplicabilidade, e, em decorrência disso, a autoridade não pode praticar ato de descon sideração nele fundamentado, com risco de incorrer em ilegalidade o ato administrativo fiscal que pretender nele apoiar-se (GRECO, 2019).

## **7.7. Competência para descon sideração dos atos**

Por fim, apenas para fins de consideração, o Ministro Ricardo Lewandowski levantou divergência, em função do entendimento de que a nulidade ou a descon sideração de atos e negócios jurídicos alegadamente dissimulados, por configurar uma medida extrema, cabe ao Poder Judiciário, e não à autoridade administrativa. O entendimento foi seguido pelo Ministro Alexandre de Moraes.

Primeiramente, no que tange à descon sideração de atos e negócios jurídicos alegadamente dissimulados, cabe a análise apresentada por Alberto Xavier, segundo o qual o interesse do Fisco se limita à ineficácia relativa de tais atos em relação ao Fisco que se traduz na sua inoponibilidade e consequente eficácia do ato dissimulado. Outrossim, não interessa ao Fisco a validade ou nulidade desses atos.

Nesse sentido, são apresentadas três razões fundamentais pelas quais se justifica que é legítimo à autoridade administrativa a descon sideração dos atos, XAVIER (2001, p. 73-75)

A primeira reside na circunstância de que a nova sistemática não tem o alcance de determinar a invalidade do ato jurídico no que concerne às relações entre particulares, sejam estes os próprios simuladores ou terceiros, mas tão somente o de proceder a uma declaração de ineficácia relativa perante o Fisco.

[...]

Não pensamos [...] que a mera declaração de ineficácia relativa ou inoponibilidade, que não produz por si mesma qualquer efeito na esfera jurídica dos particulares, esteja submetida à exigência mais forte da reserva absoluta da jurisdição.

A segunda razão pela qual consideramos constitucionalmente legítima a solução adotada no novo parágrafo único do art. 116 do CTN, reside em que ela é consequência lógica do princípio da verdade material, que por sua vez é corolário do princípio da legalidade.

Se, na verdade, o Fisco tem o poder-dever de oficiosamente investigar a verdade dos fatos com vista a determinar a sua eventual subsunção no tipo legal, tal investigação deve abranger a verdade em todos os seus aspectos jurídicos e factuais, notadamente o de saber se a vontade declarada corresponde à vontade real ou se existem provas de que a declaração é enganosa, artificiosa, aparente ou simulada.

A terceira razão pela qual consideramos a sistemática do novo parágrafo único do art. 116 compatível com a Constituição decorre de o princípio da reserva de jurisdição não ser incompatível com a prerrogativa da Administração, comumente denominada de autotutela, privilégio de execução prévia ou presunção de legalidade do ato administrativo.

[...]

Muito embora no Direito Tributário a Administração fiscal não disponha de uma auto-tutela executiva (pois deverá sempre recorrer aos tribunais para executar os seus créditos), a verdade é que ela dispõe de uma “auto-tutela declarativa”, pois não necessita de recorrer previamente aos tribunais, para, através de processo de cognição, ver declarados os seus direitos.

## **8. CONCLUSÃO**

O presente trabalho teve por objetivo analisar o entendimento exarado no julgamento da ADI 2.446 que tratou da constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – dispositivo denominado de “norma geral antielisão” – e os efeitos decorrentes da decisão no que tange ao planejamento tributário, mais especificamente, à delimitação dos limites à prática do planejamento tributário. Foi possível depreender, por meio da análise empregada, que o julgamento, o qual resultou na constitucionalidade da referida norma, se mostrou muito restrito quanto ao esclarecimento das limitações ao planejamento tributário.

Para fins de uma compreensão mais completa dos conceitos que embasaram a ADI 2.446 e das discussões a ela atinentes, iniciou-se pela exposição teórica das definições essenciais a essa análise, que abordaram princípios, forma de interpretação e integração, fato gerador, a simulação e o planejamento tributário no que concerne à elisão fiscal e evasão fiscal e aos seus limites.

De início, é importante notar que restou decidido no julgado que o fato gerador mencionado no parágrafo único do artigo 116 do CTN deve ser um fato gerador previsto em lei e cuja ocorrência já tenha se materializado. A previsão do fato gerador em lei e a concretude do fato, i.e., a sua ocorrência, são essenciais para o surgimento da relação obrigacional tributária.

Dessa forma, a autoridade fiscal somente poderá desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação do fato gerador que estejam devidamente previstos em lei e que já tenham ocorrido.

No entanto, a decisão não foi clara com relação à significação do termo “dissimular”, uma vez que o voto proferido se resumiu à afirmação de que a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador, sem esclarecimento acerca do que estaria compreendido dentro do conceito de dissimulação. Do entendimento expresso no julgado, foi possível inferir apenas que na previsão do dispositivo em questão cabe a simulação, uma vez que na simulação há a efetiva ocorrência do fato gerador, tendo este sido ocultado por artifícios empregados pelo contribuinte.

Por outro lado, a decisão adotou a visão dicotômica entre a elisão fiscal (diminuição lícita dos valores tributários devidos ao se evitar relação jurídica que faria nascer a obrigação tributária) e a evasão fiscal (atuação de forma a ocultar o fato gerador materializado com fins de não pagamento da obrigação tributária devida). Tendo isso em vista, decorreu o entendimento de que a norma em comento se trata de uma norma de combate à evasão fiscal.

Outrossim, foi expressamente enunciado que a norma discutida não proíbe o contribuinte de buscar a economia fiscal por meios lícitos. Ainda, constou da decisão que a busca de economia fiscal deveria ser realizada “pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica”. Verifica-se neste trecho o emprego de expressões cuja definição e compreensão não são claras.

Dessa forma, em face da ausência de manifestação acerca da delimitação do conceito de dissimulação empregado no parágrafo único do artigo 116 do CTN e da definição vaga provida do que seria considerado ato lícito de economia fiscal, cumpre que o julgamento não inovou e nem proporcionou indicativos mínimos para definição de limites ao planejamento tributário. Apesar de representar uma confirmação expressa de direito dos contribuintes à economia fiscal lícita, a relevância da decisão se limitou a esta declaração.

Por fim, o parágrafo único do artigo 116 do CTN é uma norma de eficácia limitada e depende, portanto, de edição de lei ordinária para a plenitude de produção de efeitos e aplicabilidade. Consequentemente, as autoridades fiscais não podem praticar ato de

desconsideração com fundamento neste dispositivo, sob pena de incorrer em ilegalidade do ato administrativo fiscal.

Assim, cumpre concluir que o tema do planejamento tributário, mesmo após a decisão proferida na ADI 2.446, ainda não apresenta os limites essenciais para a garantia da segurança jurídica, tanto para o exercício do direito do contribuinte de organizar seu negócio e buscar a economia fiscal, quanto para as autoridades fiscais realizarem as autuações e cumprirem com o dever de cobrança dos tributos.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. O Planejamento Tributário. In: GOMES, Marcus Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro (coords). Curso de direito tributário brasileiro. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 3. 792 p.

ABREU, Paula Santos de. A Abusividade nos Planejamentos Fiscais: uma Análise da Jurisprudência do CARF. In: FARIA, Aline Cardoso de (coord.); GOMES, Marcus Lívio. Planejamento tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba Angelo. Aplicação dos Conceitos de Planejamento Tributário na Jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes e na Doutrina. In: 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.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 5. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019. 774 p.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. 1578 p.

BARRETO, Paulo Ayres. CARVALHO, Paulo de Barros (Pref.). Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016. 288p.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2017. 1.328 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Noeses, 2023. 708 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos jurídicos da incidência tributária. Tese para Professor Titular da Faculdade de Direito da USP, 1996.

COSTA, Regina Helena. Código tributário nacional comentado: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro. 1. vol. São Paulo: 1996.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. 152 p.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1964.

FERRARA, Francesco. La Simulazione nei negozi giuridici. 5. ed. Turim: 1922.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. 667p.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. A interpretação econômica no direito tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. v. I. Atual. Maria Celina Bodin de Moraes. 30. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ROTHMANN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade tributária. In: Dória, Antonio Roberto Sampaio; Rothmann, Gerd Willi. Temas fundamentais do Direito Tributário atual. Belém: Cejup, 1983, p. 77-120 (90-99).

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.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. Revista Direito Tributário Atual, (24), 2010.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). Grandes questões atuais do direito tributário. v. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

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

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