

Associação Paulista de
Estudos Tributários – APET

50

Editores

Marcelo Magalhães Peixoto
Diógenes Teófilo de Jesus
Paulo Caliendo

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

SÃO PAULO • NÚMERO 50 • ABR./SET. 2024

MP
EDITORA



PARÂMETROS PARA APLICAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA NO BRASIL, APÓS O JULGAMENTO DA ADI 2.446/DF

Cláudio Tessari

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis (UniRitter) – Laureate International Universities. Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUCRS. Sócio do Instituto de Estudos Tributários (IET). Sócio do Instituto Brasileiro de Direito Processual (IBDP). Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS e do Grupo de Trabalho do IBDP de Direito Processual Tributário. Professor visitante de vários cursos de pós-graduação *lato sensu* e LLM. Advogado tributarista.

Letícia Orlandini Lodi

Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS/IET). Especialista em Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Advogada.

Artigo recebido em 09.09.2024 e aprovado em 24.09.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Origem da norma antielisiva 3 Elisão, evasão e elusão fiscal 4 A norma antielisiva no Brasil, suas peculiaridades e problemas 5 Análise do conteúdo dos votos do acórdão proferido no julgamento da ADI 2.446/DF pelo STF 6 Parâmetros para aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, para o desenvolvimento da atividade do fisco e para atuação do advogado tributarista na consultoria e na defesa do contribuinte 7 Conclusão 8 Referências.

RESUMO: Por meio do presente artigo busca-se analisar o conteúdo dos votos condutores do acórdão proferido no julgamento da ADI 2.446/DF, pelo STF, identificando a sua *ratio decidendi*, objetivando estabelecer parâmetros para aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, que estejam incluídos nos efeitos vinculantes de tal julgamento, em decorrência da falta de conceituação de dissimulação e de regulamentação da matéria, tanto para fixação de limites no desenvolvimento da atividade do fisco, quanto para fundamentar a atuação do advogado tributarista na consultoria e na defesa do contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: STF. ADI 2.446/DF. Parâmetros. Aplicação. Norma antielisiva. Parágrafo único do art. 116 do CTN.

PARAMETERS FOR APPLICATION OF THE ANTI-ELISION STANDARD IN BRAZIL, AFTER THE JUDGMENT OF ADI 2.446/DF

CONTENTS: 1 Introduction 2 Origin of the anti-avoidance rule 3 Tax Avoidance, Evasion and Tax Evasion 4 The anti-avoidance rule in Brazil, its peculiarities and problems 5 Analysis of the content of the votes of the judgment handed down in the trial of ADI 2.446/DF by the STF 6 Parameters for the application of the sole paragraph of art. 116 of the CTN, for the development of the activity of the Tax Authorities and for the performance of the Tax Attorney in the consultancy and defense of the Taxpayer 7 Conclusion 8. References.

ABSTRACT: This article seeks to analyze the content of the votes leading to the judgment given in the judgment of ADI 2.446/DF, by the STF, identifying its *ratio decidendi*, aiming to establish parameters for the application of the sole paragraph of art. 116, of the CTN, which are included in the binding effects of such judgment, due to the lack of conceptualization of dissimulation and regulation of the matter, both to establish limits in the development of the Tax Authority's activity, and to substantiate the actions of the tax lawyer in consultancy and taxpayer defense.

KEYWORDS: STF. ADI 2.446/DF. Parameters. Application. Anti-avoidance standard. Sole paragraph of art. 116 of the CTN.

1 INTRODUÇÃO

O ato de tributar do Estado sempre provocou intensos debates sobre seu âmbito de incidência, hipóteses normativas e alcance. Enquanto ao poder público é atribuída a capacidade para retirar uma parcela do patrimônio do contribuinte, a esse é concedida uma margem de liberdade para estabelecer estratégias de organização dentro dos limites legais.

Conciliar essa tensão entre tributação e liberdade dos indivíduos é um desafio que, ao longo dos anos, despertou atenção e deu origem a discussões sobre limites ao planejamento tributário e normas antielisivas.

No ordenamento jurídico brasileiro, essa temática ganhou destaque a partir da introdução do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN) pela Lei Complementar n. 104/2001. Por meio desse dispositivo legal, foi atribuída à autoridade administrativa a aptidão para desconsiderar atos ou negócios jurídicos dos contribuintes quando praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.

Diante do conceito aberto de “dissimulação” e da ausência de lei regulamentadora, foi questionada a sua constitucionalidade no Supremo Tribunal Fe-

deral (STF), por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.446/DF¹. Julgada a ação improcedente, faz-se necessário estabelecer parâmetros para a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, a fim de fixar limites para atuação do fisco, assim como para a atuação do advogado tributarista na defesa do contribuinte.

2 ORIGEM DA NORMA ANTIELISIVA

A tributação faz parte da própria existência do Estado. Para a manutenção e concretização de políticas públicas, a arrecadação de recursos financeiros junto ao contribuinte se mostra fundamental e principal fonte de renda do Estado. Trata-se de uma relação polarizada. De um lado, há o ente estatal retirando uma parcela do patrimônio dos indivíduos por meio do tributo e buscando maximizar a arrecadação; de outro, há o contribuinte procurando formas menos onerosas para empreender em um arcabouço normativo que o protege da intervenção estatal.

A ideia de tributo está intimamente ligada à liberdade. O tributo surge quando os indivíduos se autolimitam em nome da liberdade, representando o preço que pagam por ela. Nessa dinâmica entre tributação e liberdade, a legalidade desempenha um papel fundamental para garantir o equilíbrio. Se não for regulamentado pela lei, o tributo pode também restringir ou até mesmo oprimi-la. Essa relação é complexa: ao tempo que o tributo pode ser uma garantia à liberdade também representa uma ameaça a ela (TORRES, 2013).

A existência de lei, assim, mostra-se fundamental para legitimar a própria subtração do patrimônio do contribuinte por meio do tributo. Se esse ato é instituído e limitado por lei, a cada indivíduo é concedida uma margem de liberdade para agir diante do impacto fiscal em seu custo de vida. Compatibilizar esse conflito entre a exação estatal e a margem de liberdade dos indivíduos é um desafio que deu origem a discussões sobre elisão tributária e normas antielisivas.

1. "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE" (STF, ADI 2.446, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 11.04.2022).

De início, convém esclarecer que não há consenso acerca do conceito de elisão tributária. Há quem utilize o termo como sinônimo de “planejamento fiscal ilícito e malsucedido”, a exemplo de Paulo Rosenblatt (2024, p. 1). Para Ricardo Lobo Torres, além de lícito, a elisão tributária também pode assumir um caráter ilícito, quando a economia do imposto é “obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito” (2013, p. 8).

Adotar-se-á neste artigo o conceito amplamente difundido que caracteriza elisão fiscal como “um planejamento tributário realizado de forma lícita, no qual o contribuinte adota meios lícitos que visam reduzir ou postergar a ocorrência de fatos geradores de tributos, resultando em uma economia fiscal sem agressão à legislação tributária” (MEDEIROS, 2022, p. 4).

Analisar todas as possíveis implicações tributárias de um negócio jurídico antes que o fato gerador ocorra é uma prática legítima para alcançar uma economia fiscal por meio do planejamento tributário. Esse processo envolve estudos e técnicas que permitem ao contribuinte avaliar os efeitos de diferentes alternativas legais e optar pela que resulte na menor carga tributária possível. O uso dessas estratégias pelos contribuintes, cada vez mais sofisticadas, no entanto, levou ao fortalecimento da temática sobre normas antielisivas, com o objetivo de evitar que estratégias ilegais e inaceitáveis resultassem em prejuízos para os cofres públicos e comprometessem a arrecadação tributária.

De acordo com Paulo Rosenblatt (2022), as normas antielisivas foram introduzidas no final do século XIX, inicialmente na Nova Zelândia. Desde então, mecanismos semelhantes foram adotados em diversos sistemas jurídicos, tanto por meio de legislações quanto por decisões judiciais, apresentando variações em sua aplicabilidade e eficácia.

As particularidades de cada país levaram à adaptação das normas antielisivas de acordo com as respectivas realidades. Na Alemanha, por exemplo, essas normas surgiram com o objetivo de proibir o abuso de formas jurídicas (arts. 42 a 77), enquanto na Espanha se basearam na proibição de fraude à lei (art. 24 do Código Tributário, modificado em 1995). Na Itália, as normas antielisivas foram estabelecidas como normas antielusivas, enquanto em Portugal foram denominadas “normas antiabusivas” (art. 38, n. 2, da Lei Geral Tributária, de 1999). Na Argentina, a base foi a desconsideração da personalidade jurídica (art. 2º da Lei n. 11.683, alterado em 1998), e em países como Estados Unidos, Inglaterra,

Canadá e Suécia, o foco foi na prevalência do propósito mercantil. A França, que influenciou o direito brasileiro, fundamentou sua normativa na ideia de abuso de direito, proibindo a dissimulação das quantias sujeitas ao imposto, conforme o *Code Général des Impôts* (TORRES, 2013).

A partir da década de 1990, a temática de normas antielisivas ganhou especial importância. Ricardo Lobo Torres (2013) destaca que essa relevância está ligada ao desenvolvimento da metodologia jurídica e à teoria da interpretação, que evidenciaram a necessidade de uma nova abordagem para combater planejamentos tributários abusivos. A transição de uma visão positivista e economicista, que enfatizava a autonomia da vontade e a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal, para uma perspectiva pós-positivista e baseada em jurisprudência de valores, passou a condicionar a licitude do ato à ausência de abuso de direito.

Embora a visão pós-positivista não rejeite a economia de tributos por meio de planejamentos tributários, ela combate qualquer indício de abuso de direito que possa tornar a elisão tributária abusiva ou inconsistente, superando a “ilicitude generalizada ou a licitude permanente” (TORRES, 2013, p. 55).

Logo, se do ponto de vista teórico os avanços na metodologia jurídica despertaram a necessidade de repensar a interpretação do direito tributário diante de supostas posições abusivas dos particulares, no campo fático, a globalização proporcionou o surgimento e a proliferação de normas antielisivas com intuito de conter a erosão da base tributária dela decorrente.

Segundo Gabriel Rubinger-Betti (2014), com a crescente internacionalização da economia e o fenômeno da globalização, muitos contribuintes perceberam a discrepância existente entre regras dos sistemas tributários nacionais, permitindo a sua utilização de maneira ardilosa com vistas à diminuição do ônus fiscal e consequente erosão da base tributária dos Estados.

Além disso, a globalização alterou a dinâmica entre capital e trabalho, refletindo nas relações tributárias internacionais. Empresas multinacionais passaram a utilizar com mais frequência, e de forma abusiva, paraísos fiscais como parte de suas estratégias de planejamento tributário, prejudicando os fiscos nacionais e aumentando os riscos fiscais. Essa situação criou uma lacuna entre a arrecadação projetada e o valor efetivamente recolhido, forçando os países a revisarem suas legislações nacionais (ROSENBLATT, 2024).

No âmbito internacional, o fortalecimento das normativas contra a bitributação no direito comunitário (União Europeia e Mercosul) e a emergência do princípio da transparência fiscal fizeram com que a discussão sobre normas antielisivas recebesse maior ênfase. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) também exerceu um papel importante com o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), apoiado pelo G20, que visou a “combater o ‘planejamento tributário agressivo’ e a transferência de lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação, como paraísos fiscais ou países com regimes fiscais favoráveis, onde há pouca ou nenhuma atividade econômica real” (ROSENBLATT, 2022, p. 235).

A mobilização internacional evidenciou a necessidade de cooperação entre os países para a criação de mecanismos que assegurassem a normalidade da ordem tributária global. Isso levou a mudanças nas legislações internas, incluindo a brasileira, que passaram a incorporar medidas para enfrentar esquemas tributários ilícitos cada vez mais sofisticados.

3 ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL

Antes de explorar a adequação da legislação brasileira às mudanças internacionais, é essencial entender os conceitos doutrinários que avaliam a licitude do planejamento tributário: elisão, evasão e elusão.

Em um cenário no qual a tributação se torna cada vez mais intensa, organizar-se de modo preventivo, nos limites legais, tornou-se medida imperativa aos contribuintes que, dentro da sua margem de liberdade, buscam minimizar lícitamente a alta carga tributária suportada.

Para Ricardo Lobo Torres (2013), o contribuinte possui total autonomia para gerenciar seus negócios da maneira que considerar mais apropriada. O enfrentamento de medidas antielisivas não deve impor restrições ao seu direito ao planejamento tributário. A liberdade de iniciativa é fundamental para a atividade econômica e deve ser protegida contra a intervenção estatal. Organizar e estruturar seus negócios de modo a reduzir legalmente seus impostos é um direito do contribuinte.

Com base na liberdade de iniciativa, o conceito de planejamento tributário se apresenta como um processo preventivo que, em conformidade com a legislação vigente, busca identificar estratégias para reduzir os encargos financeiros

relacionados ao pagamento de tributos, impedindo a configuração do seu fato gerador e reduzindo o valor a ser pago (CREPALDI, 2021).

Para diversos autores, o planejamento tributário é frequentemente associado à elisão fiscal, definida como a realização de atos lícitos, antes da incidência tributária, para obter uma redução legítima de tributos. Isso pode ser feito impedindo a ocorrência do fato gerador, excluindo o contribuinte do alcance da norma ou simplesmente reduzindo o montante do tributo devido (COELHO, 2010).

Segundo Marco Aurélio Greco, elisão fiscal e planejamento tributário são conceitos equivalentes, sendo a elisão fiscal:

[...] adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização da sua vida com vistas a dar vida à hipótese que não configuraria (aos olhos do contribuinte) um fato gerador do imposto, ou à sua configuração de um modo que resulte tributo em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências (2019, p. 202).

Cláudio Tessari e Camila Bandel contribuem para esse entendimento:

As expressões “planejamento” e “elisão” tributária indicam perspectivas distintas do mesmo fenômeno. “Planejamento” é a atividade exercida pelo contribuinte visando obter menor carga tributária, enquanto “elisão” é o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtido pelo planejamento (2024, p. 262).

A elisão fiscal pode ter por base duas principais fontes: a própria legislação ou lacunas na lei. No primeiro caso, a elisão ocorre quando a legislação estabelece de forma clara os benefícios fiscais para os contribuintes, permitindo a economia de tributos nos limites legais. No segundo caso, ela pode surgir da utilização de brechas ou lacunas na legislação, em que o contribuinte explora elementos não explicitamente proibidos para evitar o fato gerador de um imposto específico (ALEXANDRE, 2015).

Independentemente da fonte a ser utilizada, tanto a elisão fiscal quanto o planejamento tributário devem ser praticados dentro dos limites legais. Quando esses limites são ultrapassados, surge a evasão fiscal, caracterizada por práticas realizadas durante ou após a incidência tributária, empregando meios ilícitos como fraude, sonegação e simulação para evitar o pagamento de tributos devidos. A definição de evasão fiscal não depende apenas da identificação do

momento de sua ocorrência, mas também da legalidade dos métodos utilizados (COELHO, 2010).

Há um divisor de águas quando o assunto é economia tributária: de um lado, tem-se a economia de forma legítima (elisão), e, de outro, a forma abusiva, ilícita: evasão. Quando se analisa a (i)licitude das condutas de redução da carga tributária, há que se ater aos critérios de aplicação da legislação sobre a possibilidade/existência do fato gerador (TESSARI; BANDEL, 2024, p. 264).

As principais práticas de evasão fiscal incluem:

(i) Sonegação: ocultação que leva ao pagamento de tributo a menor; (ii) fraude: atos com adulteração ou falsificação de documentos através dos quais o contribuinte se vale para pagar o tributo a menor ou não o pagar; (iii) simulação: pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação), onde cria-se um negócio jurídico para esconder o negócio jurídico anteriormente praticado (DERZI *apud* SOUZA, 2022, p. 34).

Logo, com um fim deliberado de reduzir o valor do tributo, a evasão fiscal pode ser praticada de três diferentes formas. Enquanto a sonegação e a fraude envolvem manipulação direta das informações fiscais, a simulação utiliza artifícios legais para disfarçar a realidade econômica, dificultando a detecção pela administração tributária. Nesses casos, o próprio Código Tributário Nacional, nos arts. 149, *caput*, 150, § 4º, e 154, parágrafo único, dispõe que tais institutos jurídicos não podem prevalecer, em razão de atentarem contra a normalidade dos negócios em detrimento da arrecadação fiscal (SOUZA, 2022).

Aponta Cristiane Campos Morata (2024) que a maior dificuldade de se analisar a licitude dos planejamentos tributários surge na zona de incerteza entre a elisão e a evasão fiscal. Esse dilema é exemplificado pela necessidade de verificar, para uma parcela de estudiosos, se há um propósito negocial do ato e a sua aceitação pelo fisco. Quando um negócio jurídico aparenta ser legal, mas é motivado artificialmente apenas para obter vantagens fiscais, ele é classificado por alguns doutrinadores como “elisão fiscal”.

Esse terceiro instituto é compreendido como uma “forma de planejamento fiscal abusivo o qual a norma tributária é contornada por meio de práticas maliciosas com o intuito de redução indevida da carga tributária, violando-se

normas tributárias e os princípios [...], contrariando os fundamentos do sistema jurídico” (SOUZA, 2017, p. 9).

Apesar de a elusão e a evasão apresentarem semelhanças, elas se distinguem pela forma como infringem a legislação tributária. Enquanto a evasão envolve infrações diretas e ilícitas, a elusão se caracteriza por uma infração indireta. Na elusão, os contribuintes adotam um planejamento tributário sem um propósito negocial, visando a obter uma economia fiscal a qualquer custo, embora de maneira que aparenta estar em conformidade com a lei (MEDEIROS, 2022).

Essa falsa aparência de conformidade legal é o que também a diferencia da elisão fiscal, uma vez que, embora siga os requisitos formais da lei, desconsidera a intenção subjacente da norma. Nesse sentido, Frederico Medeiros (2022, p. 5) aduz:

[...] o terceiro conceito supramencionado ficaria no meio do caminho entre a lícita economia tributária e a simulação, sendo então classificada como uma “violação indireta” à legislação tributária, a qual possui respaldo em ordenamentos jurídicos com forte influência pela doutrina *common law*. Tais ordenamentos jurídicos levam como base critérios que mensuram a licitude do planejamento tributário adotado pelo contribuinte através de critérios como *substance over form* (substância sobre a forma) ou *business purpose* (propósito negocial), como no caso do Direito Tributário Estadunidense.

A elusão, portanto, é uma prática tributária que, embora pareça legal, pode ser vista como uma “violação indireta” das leis tributárias, ao utilizar métodos que exploram brechas na legislação sem uma justificativa econômica substancial. Jurisdições influenciadas pelo *common law*, como os Estados Unidos, aplicam teorias como *substance over form* e *business purpose* para garantir que tais práticas não apenas pareçam legais, mas também tenham um propósito negocial legítimo. Assim, uma “violação indireta” é uma estratégia que pode ser lícita na forma, mas é questionada por não refletir a substância real das transações.

Para Cláudio Tessari e Camila Bandel, a “elusão tem dolo; o ato, o negócio e a organização, propositadamente, visam a não recolher (ou a reduzir) o tributo, considerando-se que existe fato típico tributável manipulado. Há uma zona cinzenta de (i)licitude” (2024, p. 266).

Esse conceito de elusão leva alguns autores a questionar a própria terminologia das normas antielisivas. Para eles, a legislação não visa a impedir a elisão fiscal,

assim entendida como a redução eficiente de impostos, mas a combater a elusão fiscal, na medida em que esta última utiliza mecanismos abusivos para evitar ou diminuir a incidência de tributos (ALTOÉ *apud* FORMOLO, 2021).

Nesse ponto, Frederico Medeiros esclarece que, apesar da terminologia, as normas antielisivas visam a garantir a elisão fiscal, buscando “neutralizar preventivamente a Regra Matriz de Incidência Tributária, de modo a permitir ao contribuinte que obtenha uma economia fiscal de forma preventiva à incidência de uma norma tributária, sem a prática de meios ilícitos para tanto” (2022, p. 6).

Os defensores da elusão fiscal se valem de teorias que não encontram base legal no direito brasileiro, a exemplo da teoria do propósito negocial, para caracterizar a ilicitude do ato do contribuinte. Ao considerar que a Constituição Federal elencou limites ao poder de tributar do Estado mediante a previsão dos princípios da legalidade, da tipicidade e da separação de poderes, a utilização de tais teses se mostra controvertida e questionável, causando grave insegurança jurídica aos planejamentos tributários lícitos.

4 A NORMA ANTIELISIVA NO BRASIL, SUAS PECULIARIDADES E PROBLEMAS

O Brasil, por muitos anos, permitiu uma ampla liberdade ao contribuinte no planejamento tributário, guiado por uma abordagem positivista e formalista. Durante esse período, ações lícitas para redução do ônus tributário eram frequentemente combatidas pelo Estado por meio de dispositivos legais específicos, muitas vezes baseados em ficções normativas e presunções jurídicas.

Não havia um preceito explícito que permitisse ou proibisse claramente o planejamento tributário, tampouco uma cláusula que limitasse o seu exercício. O ideal de segurança jurídica era alcançado pela aplicação estrita da lei tributária e pela proteção da autonomia da vontade (ROSENBLATT, 2024).

Os primeiros sinais de controle sobre os atos ou negócios jurídicos realizados pelos particulares começaram a surgir com a introdução das Leis 7.450/1985 e 9.430/1996, que, embora de forma ainda incipiente, introduziram a regulação do planejamento tributário relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas.

Apenas em 10 de janeiro de 2001, com a inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN, pela Lei Complementar n. 104, é que, supostamente, foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro uma norma geral antielisiva, ao dispor que:

Art. 116. [...] 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.

De acordo com a sua exposição de motivos – Projeto de Lei Complementar 77/1999 – a inclusão desse dispositivo visava a combater “procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”, permitindo à autoridade tributária “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão” (FORMOLO, 2021, p. 124).

Ao justificar a norma antielisiva brasileira com base no conceito de abuso de direito, houve uma clara influência do direito francês na sua elaboração. No modelo francês, é permitido à autoridade fiscal desconsiderar atos que dissimulam a verdadeira natureza de um contrato ou convenção, dotados de abusividade. Presente essa condicionante, a autoridade fiscal pode requalificar o ato, ajustando-o à realidade fática, possibilitando assim a adequação dos instrumentos legais à intenção econômica subjacente (TORRES, 2013).

A norma brasileira, conforme argumenta Ricardo Torres (2013), incorporou a proibição do abuso de direito no Direito Tributário por meio do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, inserido pela Lei Complementar n. 104, de 2001. Para ele, a norma se refere mais à dissimulação no plano abstrato – hipótese de incidência do fato gerador – do que no plano concreto, e que sua eficácia seria meramente declaratória, dada a aplicação já existente da técnica de desconsideração pela jurisprudência.

Contudo, essa posição não é unânime. Isso porque, ao se observar a literalidade do dispositivo, não houve a inclusão da expressão “abuso de forma ou de direito”, sendo possível compreender que o único objetivo da norma teria sido o de remover a “máscara” (a dissimulação) para identificar e atingir o fato gerador efetivamente ocorrido, em concreto (GRECO, 2019). A Constituição Federal de 1988, ao conferir ao princípio da legalidade tributária² *status* constitucional, limitou o poder de tributar, fazendo com que qualquer exigência de tributo esteja

2. “Em matéria de direito tributário [...], aplica-se o princípio da tipicidade cerrada, ou estrita legalidade. Por este princípio, entende-se que ao Estado cabe definir, tratando-se de tributação, o rol taxativo de atos passíveis de exação fiscal por parte do sujeito ativo, de modo que todos os demais não elencados não podem ser objeto de imposição tributária” (SOUZA, 2022, p. 76).

claramente prevista em lei, caso contrário, a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN não seria devida.

Outro ponto que merece atenção é a falta de definição do conceito de dissimulação na redação do dispositivo legal. Isso acabou por gerar mais discussões, especialmente em virtude da ambiguidade da palavra “dissimulação” importada do modelo francês (ROSENBLATT, 2024). A ideia de dissimulação está relacionada ao conceito de simulação, previsto no art. 167, § 1º, do Código Civil (CC). A simulação consiste em um “vício que afeta os negócios jurídicos não pela falta da real vontade das partes envolvidas no negócio, mas em função de ardil provocado por terceiro” (SOUZA, 2022, p. 79).

Tessari e Bandel, citando julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)³, escrevem que:

Considerando o princípio da unicidade do direito, o Código Civil e o Código Tributário Nacional (art. 110) trabalham juntos na definição de (dis)simulação. A simulação não é, no ordenamento jurídico brasileiro, um ilícito, já que não há norma que proíba simular uma situação, nem norma que obrigue não simular. Nem mesmo no âmbito civil a simulação é um ato ilícito. O que há, sim, são consequências para o ato simulado, diferentes da ilicitude do ato.

A dissimulação, por sua vez, é entendida como o ato de esconder, ocultar, disfarçar ou minimizar efeitos de algo relacionado a um ato ilícito. Para Edmar Andrade Filho, “o ato ou negócio jurídico dissimulado é aquele que foi contornado por intermédio de acordo de simulação. Sob essa perspectiva, a dissimulação é uma resultante da simulação, de modo que aquela não existe sem essa” (apud SOUZA, 2022, p. 82).

Para Tessari e Bandel, simulação e dissimulação apresentam o mesmo significado. Enquanto simular consistiria em expor algo que não é real, dissimular seria “ocultar, o que, afinal, resultará no mesmo: apresentar disfarçadamente algo que não coaduna com a realidade lícita (simulação relativa), desvirtuando o fato gerador ou a base de cálculo dos tributos” (2024, p. 255).

Para os casos em que atos ou negócios jurídicos são praticados com dissimulação, o parágrafo único do art. 116 do CTN possibilita ao fisco desconsiderá-

3. Trecho do voto vencido da Relatora Conselheira Livia De Carli Germano no Recurso especial do Processo n. 15586.720754/2013-46, Acórdão n. 9101-005.762 (CSRF, 1ª Turma, sessão de 08.09.2021).

-los. O dispositivo legal, ainda, exige que essa desconsideração siga “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, o que demanda a criação de uma legislação específica para definir esses procedimentos, ainda inexistente. Sem essa regulamentação, muitos estudiosos argumentam que a autoridade fiscal não estaria autorizada a aplicar a norma.

Ocorre que essa lacuna legal, a falta de clareza e dúvidas quanto à amplitude dos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN têm gerado dificuldades na aplicação da norma e na resolução de questões relacionadas à legalidade das estratégias de economia tributária usadas pelos contribuintes, quando questionadas pelos órgãos fazendários.

Após a edição da Lei Complementar n. 104/2001, houve tentativas de regulamentação do seu procedimento administrativo. A primeira se operou por meio da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002 (MP n. 66/2002), que procurou corrigir a vagueza da redação presente no parágrafo único do art. 116 do CTN. A indevida iniciativa de se definir o alcance da norma bem como a imprecisa definição dos conceitos de propósito negocial e abuso de forma, contudo, levaram à sua não aprovação (SOARES, 2021).

Ocorre que, quando da conversão dessa Medida na Lei 10.637/02, os dispositivos não a acompanharam, e nem mesmo se encontram as razões de seus vetos. Em tese, a Lei albergaria a teoria de que a existência de propósito negocial e do abuso de forma deveriam ser levados em conta para desconsiderar ato ou negócio jurídico; no entanto, não foi o que aconteceu (TESSARI; BANDEL, 2024, p. 268).

Anos depois, em 2015, tentou-se uma nova regulamentação pela Medida Provisória n. 685. Porém, quando da conversão na Lei n. 13.202/2015, os dispositivos relacionados à regulamentação do procedimento de desconsideração também foram rechaçados. Assim, os conceitos de propósito negocial e abuso de forma novamente trazidos pela medida não foram incorporados ao ordenamento jurídico.

Frisa-se que, em duas oportunidades, houve a tentativa de inserir no ordenamento jurídico a tese do propósito negocial, que busca tributar atos e negócios jurídicos com base em seus efeitos econômicos, independentemente da sua forma, e, nas duas ocasiões, ela foi excluída pelo poder competente: durante a conversão das Medidas Provisórias n. 66/2002 e n. 685/2015 nas Leis n. 10.637/2002 e n. 13.202/2015, respectivamente.

Sobre a aplicação da teoria do propósito negocial, é relevante destacar o seguinte trecho do julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁴:

[...] O volume de tributos economizado, a ausência de propósitos extratributários, ou qualquer outra circunstância que, a despeito de causar espécie à administração tributária, não seja proibida e, portanto, não reflita um ato ilícito, não pode ser considerada como causa justificadora do lançamento suplementar, impondo-se o respeito à liberdade que tem o contribuinte, no exercício da autonomia privada garantida no artigo 170 da Constituição Federal, de “reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal” [...]. Diante de operações lícitas que venham sendo utilizadas pelos contribuintes “como substitutas não tributadas, ou ainda menos onerosas”, ou bem o legislador edita norma casuística proibindo o emprego desse expediente específico (ou ainda impedindo a economia pretendida), ou bem o Estado se conforma com o montante pago, não sendo aceitável que o Fisco, a pretexto de reparar o que parece uma injustiça fiscal aos seus olhos, desconsidere tal “planejamento”, porque é do Poder Legislativo, e não da administração pública (por mais elevados que sejam os seus propósitos), a competência para regular e interferir no exercício das liberdades econômicas e no patrimônio dos indivíduos.

Logo, não há no ordenamento jurídico uma autorização ampla e geral para que a fiscalização desconsidere atos ou negócios com base em critérios vagos, como o “propósito negocial”. A economia de tributos ou a ausência de objetivos extratributários não podem justificar um lançamento tributário, respeitando-se a autonomia do contribuinte garantida pela Constituição Federal. Se operações lícitas são usadas para reduzir tributos de forma menos onerosa, cabe ao legislador criar normas específicas para impedir tais práticas, pois a administração tributária não pode interferir na liberdade econômica e no patrimônio dos indivíduos de maneira arbitrária, sem lei que a respalde.

Nesse mesmo sentido, aponta Frederico Medeiros (2022), mencionando que a doutrina do propósito negocial encontra obstáculo significativo nos princípios estabelecidos na Constituição Federal. Isso porque o texto constitucional é claro ao afirmar que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II). Na prática, isso significa que, do ponto de

4. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão n. 5009900-93.2017.4.04.7107, 2ª Turma, Rel. Des. Rômulo Pizzolatti, j. 10.12.2019, DJ 11.12.2019.

vista fiscal, o princípio da legalidade implica que ninguém poderá ser forçado a adotar procedimentos mais onerosos, e quem desejar reduzir sua carga tributária deverá fazê-lo dentro dos limites legais. Princípios constitucionais como a legalidade (art. 5º, II), a legalidade tributária (art. 150, I) e a capacidade contributiva (art. 145, § 1º) atuam como barreiras constitucionais à viabilidade da teoria do propósito negocial e da elusão fiscal no planejamento tributário brasileiro.

Contudo, apesar de ainda não formalmente incorporada ao ordenamento jurídico, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem analisado a validade dos planejamentos tributários utilizando a tese do propósito negocial. Isso tem criado um cenário de grande insegurança jurídica, evidenciando o paradoxo do formalismo conceitualista que, ao buscar garantir máxima segurança, acaba gerando mais incertezas e dificultando a obtenção de uma verdadeira segurança jurídica aos contribuintes no exercício da sua liberdade (SOARES, 2021).

Outra estratégia de que se têm valido as autoridades fiscais no combate a planejamentos tributários abusivos, apesar da ausência de regulamentação da norma geral antielisiva brasileira e da rejeição das medidas provisórias, tem sido o uso do instituto da simulação previsto no art. 149, VII, do CTN (GODOI, 2022).

Atualmente, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLP) 125/2022, com o objetivo de regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN mediante a previsão de “normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes, e, dentre outras disposições, [...] normas com o intuito de desestimular a prática de atos e negócios jurídicos tidos por contrários à lei, realizados através de planejamentos tributários” (MORATA, 2024).

Sendo assim, em face da ausência de lei regulamentadora e das diversas interpretações que comporta o parágrafo único do art. 116 do CTN, a Confederação Nacional do Comércio (CNC) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.446, em 2001, buscando declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar n. 104/2001, na parte em que acrescentou o referido dispositivo. Dada a importância da decisão, passa-se à sua análise.

5 ANÁLISE DO CONTEÚDO DOS VOTOS DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO JULGAMENTO DA ADI 2.446/DF PELO STF

A ADI n. 2.446 proposta no Supremo Tribunal Federal tratou, especificamente, do tema do planejamento tributário e seus limites. Por meio dela, buscou

a Confederação Nacional do Comércio tornar inconstitucional o art. 1º da Lei Complementar n. 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN.

Em sua petição inicial, argumentou a parte autora que a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN violou os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade no direito tributário, além de afrontar o princípio da separação de poderes. Isso porque, na visão da parte autora, permitiu que a tributação fosse exercida por mera discricionariedade dos agentes fiscais (privilégio indevido), o que violaria a separação de poderes, visto que a competência para produção de leis tributárias estaria reservada ao Legislativo.

Alegou, também, que a redação do dispositivo permitiu a incidência de tributos sobre fatos geradores não ocorridos e previstos em lei, e, ao abrir margem para uma interpretação econômica, teria provocado uma tributação por analogia, o que seria indevido. Assim, ao permitir que a essência econômica dos atos e negócios jurídicos se sobrepusesse à sua licitude formal, o dispositivo infringiu a certeza e a segurança das relações jurídicas, o que seria inconstitucional.

Após mais de vinte anos da sua propositura, em 2022, a ADI n. 2.446/DF foi julgada pelo STF, em plenário, com efeitos vinculantes, que rechaçou completamente as impugnações da parte autora. Assim, poder-se-ia supor que a discussão sobre o dispositivo estaria encerrada, considerando-se a confirmação da autoridade do fisco para controlar planejamentos tributários abusivos. No entanto, o que se observou foi um cenário possivelmente mais complexo do que aquele existente antes do julgamento da ação constitucional. Isso porque tanto a Fazenda Pública quanto uma parcela da doutrina especializada – que defende os contribuintes – interpretaram o resultado do julgamento como uma vitória, cada um focando nos aspectos que lhe são mais favoráveis (FORMOLO, 2023).

Nesse mesmo sentido aponta Paulo Rosenblatt:

Esse acórdão, contudo, fundou por trazer ainda mais dúvidas quanto ao futuro, no que tange aos limites do planejamento tributário no Brasil, e dos desdobramentos de uma declaração de constitucionalidade que desvirtuou o dispositivo questionado, e que abriu margens a interpretações que trarão novos conflitos entre o fisco e os contribuintes (2024, p. 208).

Diante desse cenário, faz-se necessário examinar o conteúdo dos votos que fundamentaram o acórdão, identificando a sua *ratio decidendi*, a fim de

ser possível traçar alguns parâmetros de aplicação para o parágrafo único do art. 116 do CTN.

Da análise do voto condutor, a relatora, Ministra Cármen Lúcia, esclareceu que o dispositivo impugnado não seria dotado de plena eficácia, em razão da ausência de lei ordinária que defina o seu procedimento. Contudo, ainda que ausente a lei, a norma inserida no dispositivo questionado não ofenderia a legalidade, em razão de seu fato gerador se referir unicamente àquele previsto em lei, já efetivamente materializado e apto a dar origem à obrigação tributária.

A desconsideração autorizada pela norma, dessa forma, estaria relacionada a atos e negócios jurídicos praticados mediante dissimulação ou ocultação do fato gerador ocorrido, e não ao arbítrio do ente tributante. O agir do fisco estaria vinculado ao disposto na lei, à luz do princípio da legalidade e da lealdade tributária⁵.

A Ministra relatora ressaltou, também, que a norma não proíbe os contribuintes de buscarem economia fiscal por meios legítimos e comportamentos lícitos, desde que evitem licitamente a ocorrência do fato gerador. Ou seja, os contribuintes estariam autorizados a procurar formas menos onerosas e fiscalmente mais vantajosas para estruturar seus negócios, desde que em conformidade com a lei, conforme segue:

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 as suas atividades de forma menos

5. Esse “princípio da lealdade tributária” não está catalogado nem estudado na doutrina brasileira, reconhecidamente pródiga e criativa em sua veia principiológica. No contexto do voto da Relatora, pode-se interpretar que o princípio se refere à lealdade da autoridade administrativa responsável por realizar o lançamento tributário (que não pode cobrar tributo sem que esteja configurado e realizado seu fato gerador), ou à lealdade do contribuinte (que não pode ocultar por dissimulação a ocorrência do fato gerador). Num ou noutro caso, considero que o tal princípio da lealdade mais confunde do que esclarece o significado da legalidade tributária. Aliás, parece-me um arroubo retórico a afirmação do voto da Relatora de que o art. 116, parágrafo único, do CTN visa conferir uma ‘máxima efetividade’ ao princípio da legalidade (p. 10 do acórdão). Com efeito, não há qualquer explicação no voto sobre em que consistiria essa ‘máxima efetividade’, ou qual seria a contribuição do dispositivo em questão para conduzir a legalidade tributária de um grau médio ou moderado a um grau máximo de efetividade” (GODOI, 2022, p. 472-473).

onerosa e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada (BRASIL, ADI 2.446, p. 10-11).

Nesse ponto, é importante notar que a Ministra não forneceu qualquer definição sobre o que constituiria “vias legítimas”, “comportamentos coerentes com a ordem jurídica” ou onde está a linha entre a licitude e a ilicitude no planejamento tributário. Assim, permanecem indefinidas, na prática, várias questões essenciais sobre os limites do planejamento tributário (ROCHA, 2021). Aliás, para a relatora, o dispositivo questionado busca combater a evasão fiscal por meio da dissimulação e ocultação do fato gerador já ocorrido, e não a elisão fiscal em si. O uso da expressão “norma antielisão” de que se vale a doutrina seria equivocada, uma vez que a elisão fiscal é permitida. A busca do contribuinte pela diminuição lícita de tributos, desde que não exercida de modo abusivo, é permitida pelo dispositivo, conforme explica:

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 por omitir-se ao pagamento da obrigação tributária. 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 (BRASIL, ADI 2.446, p. 13).

Da mesma forma, não restaria configurada a violação de poderes, já que a norma tributária veda o emprego de analogia quando utilizada para exigir tributo não previsto em lei, à luz do art. 108 do CTN. O dispositivo impugnado, portanto, não teria modificado o conteúdo contido na norma tributário, sendo vedado à autoridade fiscal se valer da analogia para definir fato gerador e exigilo, sem previsão legal.

O Ministro Ricardo Lewandowski, em seu voto-vista, concordou integralmente com a argumentação da Ministra Cármen Lúcia, ao reconhecer a liberdade de planejamento tributário, abrindo divergência quanto à alegada violação ao princípio da separação dos poderes. Sustentou que a problemática existente quanto ao dispositivo não se restringe à esfera do Legislativo, mas também afeta diretamente o Judiciário. Para ele, desconsiderar atos ou negócios jurídicos

simulados é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, conforme o art. 168, parágrafo único, do Código Civil. Permitir que a autoridade fiscal exerça tal função nos casos de dissimulação é ultrapassar os limites da competência do Poder Judiciário, o que seria uma clara violação ao princípio da reserva de jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF), tornando o dispositivo inconstitucional.

O Ministro Dias Toffoli, por sua vez, refutou a posição defendida por Ricardo Lewandowski, ao considerar que o princípio da reserva de jurisdição não se aplica à decisão referida no dispositivo em questão, esclarecendo que:

[...] consoante já registrou o Ministro Celso de Mello, esse princípio “importa em submeter, à esfera única de decisão dos magistrados, a prática de determinados atos cuja realização, por efeito de explícita determinação constante do próprio texto da Carta Política, somente pode emanar do juiz, e não de terceiros” (MS N 23.452/RJ, Tribunal Pleno, DJ de 12/5/2000. Não vislumbro, no texto constitucional, a existência de determinação de que a medida à qual se refere o dispositivo hostilizado deve ser emanada. [...] julgo que a desconsideração a que se refere o dispositivo impugnado não se equipara à anulação de negócio jurídico simulado à qual aludem os arts. 167 e 168 do Código Civil. Como se destacou nas informações prestadas pelo Presidente da República, aquele dispositivo do CTN permite apenas que a autoridade fiscal, no contexto da tributação, negue eficácia àqueles atos ou negócios jurídicos. Atente-se que a medida administrativa não atua no plano da validade (BRASIL, ADI n. 2.446, 2022, p. 33).

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 2.446/DF e decidir, por maioria, pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, com votos divergentes dos Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes, acabou por perpetuar a insegurança jurídica na criação e na implementação de planejamentos tributários lícitos. Isso porque muitos questionamentos que haviam sido levantados ao longo dos vinte anos de tramitação da ação não foram esclarecidos.

Paulo Rosenblatt (2024, p. 210) apresenta algumas reservas quanto ao posicionamento adotado pelo STF na mencionada ADI, justificando suas razões na própria redação do dispositivo legal:

A sua má técnica legislativa, oriunda de uma importação apressada do modelo do *abus de droit* francês é incontrolável. Aliás, com a ADI n. 2.446/DF, diria que se tornou intransponível. O transplante jurídico acrítico carreado pela Lei Complementar 104/2001 foi causa do fracasso da norma geral antielisiva brasileira. A melhor solução

a seguir seria aprofundar o debate, utilizar-se de ampla produção bibliográfica nacional e estrangeira, para produzir um novo projeto de lei complementar, com o objetivo de revogar e substituir por um novo texto o parágrafo único do art. 116 do CTN.

É certo que a decisão do STF não findou o debate sobre o tema e que a necessidade de uma lei regulamentadora para o parágrafo único do art. 116 do CTN é indispensável. No entanto, em se tratando de decisão inserida no controle concentrado de constitucionalidade, com efeito *erga omnes* e caráter vinculante, estabelecer alguns parâmetros, a partir das suas razões de decidir, mostra-se essencial para definir limites à atuação do fisco e fornecer orientações aos advogados tributaristas na defesa dos contribuintes, enquanto inexistente a lei.

6 PARÂMETROS PARA APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN, PARA O DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE DO FISCO E PARA ATUAÇÃO DO ADVOGADO TRIBUTARISTA NA CONSULTORIA E NA DEFESA DO CONTRIBUINTE

A decisão do STF na ADI n. 2.446/DF trouxe à tona a complexidade e a importância que permeia a discussão sobre os limites do planejamento tributário e a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Embora indiscutível que a plena eficácia do dispositivo legal esteja condicionada à edição de uma lei ordinária – norma de eficácia contida – a definição de parâmetros, a partir da *ratio decidendi* do julgado, é essencial para orientar a atuação da autoridade tributante e garantir a proteção dos direitos dos contribuintes no exercício de suas liberdades, especialmente na ausência de regulamentação específica.

Não há no ordenamento jurídico brasileiro uma norma geral antielisiva, como sustentado por uma parcela significativa da doutrina. O parágrafo único do art. 116 do CTN, na verdade, não visa a combater a elisão fiscal – prática lícita de planejar estratégias para reduzir o ônus fiscal antes da ocorrência do fato gerador – mas sim a evasão, que envolve atos ilícitos capazes de ocultar a real obrigação tributária, atuando o dispositivo como uma regra de reforço às disposições já existentes sobre o instituto, a exemplo do art. 149, VII, do CTN.

A aplicação da prerrogativa de desconconsideração, após a edição da sua lei regulamentar, deverá se limitar a casos em que há uma tentativa clara de dissimular, ocultar, esconder o fato gerador do tributo ou a verdadeira natureza dos elementos da obrigação tributária, sem afetar as estratégias de planejamento tributário lícito.

A desconsideração permitida pela norma, segundo se extrai da decisão, se restringe a fatos geradores que já ocorreram e que foram previstos em lei. O fisco não tem a aptidão para desconsiderar fatos geradores que ainda não aconteceram. Essa limitação é essencial para garantir que a prerrogativa não seja utilizada de maneira injusta, de maneira a penalizar práticas fiscais legítimas, baseando-se em interpretações subjetivas (propósito negocial) ou critérios econômicos que não correspondem à realidade fática. A aplicação da base de cálculo e da alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado – subsunção do fato à norma – é a única hipótese a que o fisco está autorizado.

Por fim, o direito à economia fiscal lícita obtida por meio de planejamentos tributários realizados de forma legal e anteriores à ocorrência do fato gerador é um direito do contribuinte reconhecido pela decisão da Suprema Corte. A elisão fiscal, quando feita dentro dos limites legais, deve ser protegida para garantir que os contribuintes possam organizar suas atividades econômicas de forma eficiente, sem a ameaça de potenciais autuações fiscais ou penalidades indevidas, à luz da segurança jurídica.

7 CONCLUSÃO

A compreensão de normas antielisivas surgiu a partir da tensão entre o poder estatal de tributar e a liberdade dos indivíduos. Introduzidas inicialmente na Nova Zelândia no século XIX, essas normas se espalharam ao longo do tempo com o objetivo de conter abusos por meio de planejamentos tributários agressivos que prejudicavam a arrecadação de tributos pelos Estados.

No direito brasileiro, a materialização de uma norma geral antielisiva passou a ser discutida a partir da introdução do parágrafo único ao art. 116 do CTN pela Lei Complementar n. 104/2001. Por meio desse dispositivo, permitiu-se a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade fiscal quando praticados com o intuito de dissimular o fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, desde que observados os procedimentos estabelecidos em lei.

A falta de definição do conceito de dissimulação tributária e a ausência de uma lei regulamentadora geraram conflitos tanto na aplicação da referida norma quanto na resolução de questões relacionadas à legalidade das estratégias

de economia tributária. Esse cenário foi agravado, ainda, pelo uso de teorias não formalmente incorporadas ao direito brasileiro – a exemplo da teoria do propósito negocial –, que permitiram a tributação de atos jurídicos com base em seus efeitos econômicos, independentemente da sua forma, propagando a insegurança na dinâmica entre fisco e contribuinte.

Diante disso, em 2001 – visando a declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar n. 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN – foi ajuizada, pela Confederação Nacional do Comércio, a ADI n. 2.446 no STF. Após mais de vinte anos de tramitação, o STF decidiu, por maioria de votos, a constitucionalidade do dispositivo, perpetuando a insegurança jurídica na criação e na implementação de planejamentos tributários lícitos.

Embora essa decisão tenha condicionado a plena eficácia do dispositivo à lei ainda inexistente, buscaram-se identificar no presente artigo parâmetros para a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, a partir da *ratio decidendi* do julgado, a fim de definir limites à atuação do fisco e fornecer orientações aos advogados tributaristas na defesa dos direitos dos contribuintes.

Compreendeu-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN constitui uma norma antievasiva, destinada a combater práticas ilícitas que visam a ocultar a real obrigação tributária, com aplicação limitada a casos de comprovada dissimulação. A desconsideração permitida está limitada a fatos geradores já ocorridos e previstos em lei, rechaçando-se qualquer interpretação subjetiva ou critério econômico que resulte na indevida exigência de tributo.

Concluiu-se, por fim, que a economia fiscal obtida por meio de planejamento tributário lícito é um direito do contribuinte que deve ser protegido pelo ordenamento jurídico, pois respeitar a autonomia e a liberdade negocial do contribuinte é conceder às relações jurídicas a segurança e a estabilidade necessárias para a adequada aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN.

8 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 jun. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp104.htm. Acesso em: 20 maio 2024.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 8 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI n. 2.446/DF. Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 11 de abril de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Segunda Turma). Acórdão n. 5009900-93.2017.4.04.7107, Rel. Des. Rômulo Pizzolatti, julgado em 10 de dezembro de 2019. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41576081818857573324226696532&evento=490&key=85d55ccfbfa6a84ff4877b605025baf1cc7b02b2095bdaeb485a1daeb3e04&hash=03271fa3b393253215489487963d6d34. Acesso em: 15 jul. 2024.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário: denominações distintas para o instituto da evasão fiscal, 20 de dezembro de 2010. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal/>. Acesso em: 17 abr. 2024.

CREPALDI, Sílvio A. *Planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786587958361/>. Acesso em: 22 abr. 2024.

FORMOLO, Gustavo Henrique. Afinal, o que foi decidido na ADI n. 2.446? *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 156, 2023. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/631>. Acesso em: 20 maio 2024.

GODOI, Marciano Seabra de. Exercício de compreensão crítica do acórdão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (2022) e de suas consequências práticas sobre o planejamento tributário no direito brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 52, p. 465-485, 2022. DOI 10.46801/2595-6280.52.19.2022.2262. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2262>. Acesso em: 22 ago. 2024.

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

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Normas antielisivas no ordenamento jurídico tributário nacional e internacional: mecanismos internos e externos como

garantias de um planejamento tributário elisivo. *Revista Direito Tributário Contemporâneo*, v. 33, p. 207-235, abr./jun. 2022.

MORATA, Cristiane Campos. Impactos do PLP 125/22 nos planejamentos tributários agressivos. *Jota*, 14 jan. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/impactos-do-plp-125-22-nos-planejamentos-tributarios-agressivos-14012024>. Acesso em: 14 jun. 2024.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2021.

ROSENBLATT, Paulo. *Normas antielisivas: planejamento tributário e padrões comparativos de política fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 2, p. 232-254, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1827>. Acesso em: 21 abr. 2024

RUBINGER-BETTI, Gabriel. Análise das normas antielisivas nos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil. *Revista dos Estudantes de Direito da Universidade de Brasília*, Brasília, v. 16, n. 1, p. 465-485, out 2019. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/redunb/article/view/24289>. Acesso em: 20 abr. 2024.

SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, p. 398-417, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/436>. Acesso em: 21 jun. 2024.

SOUZA, Cecília Monte Xavier de. Planejamento tributário legítimo e a segurança jurídica à luz da Constituição Federal de 1988. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 134, p. 153-174, maio/jun. 2017.

SOUZA, Gabriel Paczek. *Planejamento tributário contemporâneo: uma análise à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

TESSARI, Cláudio; BANDEL, Camila. *Holdings: planejamento sucessório, gestão patrimonial e tributária*. São Paulo: JusPodivm, 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.