

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E DESENVOLVIMENTO: Análise da interpretação do parágrafo único do art.116 do CTN e os impactos decorrentes da imprevisibilidade normativa**

NEW INSTITUTIONAL ECONOMY AND TAX PLANNING: Analysis of the interpretation of the sole paragraph of article 116 of the CTN

Alinson Ribeiro Rodrigues<sup>1</sup>

Matheus Farias de Oliveira<sup>2</sup>

Glaydson Medeiros de Araújo Souza<sup>3</sup>

**RESUMO**

O presente trabalho tem como objeto a análise do instituto do planejamento tributário à luz da interpretação do parágrafo único do art.116 do CTN e os impactos no processo de desenvolvimento econômico. A análise deste tema tem destaque na medida em que o Brasil possui um dos sistemas tributários mais complexos fator que enseja imprevisibilidade normativa, e elevação dos custos de transação. Assim, o problema de pesquisa abordado neste trabalho analisa de que maneira a imprevisibilidade normativa decorrente da interpretação do parágrafo único do art.116 do CTN impacta a realização do planejamento tributário e o desenvolvimento econômico? A hipótese apresentada demonstra a imprevisibilidade normativa do parágrafo único do art.116 do CTN quando da sua aplicação em casos de planejamento tributário, bem como, a necessidade do estabelecimento de parâmetros interpretativos para fins de aplicar o dispositivo legal quando da análise do instituto do planejamento tributário. O objetivo geral deste

---

<sup>1</sup> Nome Completo: Alinson Ribeiro Rodrigues; RG n° 16.329 OAB/PB; CPF n° 074.050.914-40; Profissão: Coordenador e Professor do polo da Universidade Presbiteriana Mackenzie em João Pessoa/PB; Formação acadêmica: Doutorando em Direito pela Universidade Federal da Paraíba – Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas; Mestre em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa/PB – Programa de Pós-graduação em Direito; Endereço: Rua Catúlo da Paixão Cearense, n° 627, apto.902, Miramar, João Pessoa/PB, CEP 58.033-060; Telefone: (83) 9.9929-4213; Correio eletrônico: alinsonrr@yahoo.com.br.

<sup>2</sup> Nome Completo: Matheus Farias de Oliveira, inscrito na OAB/PB n° 26.057; Profissão: Advogado; Graduado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba.

<sup>3</sup> Nome Completo: Glaydson Medeiros de Araújo Souza; RG n° 15.916 OAB/PB; CPF n° 010.186.424-80; Profissão: Coordenador Jurídico e Compliance na Elfa Medicamentos S.A. em João Pessoa/PB; Formação acadêmica: Mestrando em Direito pela Universidade Federal da Paraíba – Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas. Endereço: Rua Mar Salgado, n° 18, apto. 202, Intermares, Cabedelo/PB, CEP: 58.102-149; Telefone: (83) 98845-4064; Correio eletrônico: masglaydson@gmail.com.

trabalho será estudar a interpretação do parágrafo único do art.116 do CTN e a sua correlação com a elevação dos custos de transação.

**Palavras-Chave:** Planejamento tributário; Imprevisibilidade normativa; Custos de transação.

## **ABSTRACT**

The purpose of this work is to analyze the institute of tax planning in light of the interpretation of the sole paragraph of article 116 of the CTN and the impacts on the process of economic development. The analysis of this theme is highlighted insofar as Brazil has one of the most complex tax systems, a factor that leads to normative unpredictability and increased transaction costs. Thus, the research problem addressed in this work analyzes how the normative unpredictability resulting from the interpretation of the sole paragraph of art. 116 of the CTN impacts the realization of tax planning and economic development? The hypothesis presented demonstrates the normative unpredictability of the sole paragraph of article 116 of the CTN when applied in tax planning cases, as well as the need to establish interpretative parameters in order to apply the legal provision when analyzing the planning institute tax. The general objective of this work will be to study the interpretation of the sole paragraph of article 116 of the CTN and its correlation with the increase in transaction costs.

*Key-words: Tax planning; Normative unpredictability; Transaction costs.*

## **INTRODUÇÃO**

Dados do relatório *Doing Business* Subnacional Brasil 2021 elaborado pelo Banco Mundial revelam que o país detém um dos piores sistemas tributários do mundo, dentre os fatores destaque para a complexidade de normas, burocracia e tempo gasto para solucionar demandas relativas as questões tributárias.

Diante deste cenário de complexidade tributária o contribuinte, sobretudo do setor empresarial, ao estruturar projetos de investimentos para fins de gerar lucro, renda, empregados e conseqüentemente tributos, buscam planejar os custos operacionais, nesta perspectiva o planejamento tributário é central para fins de definir o grau de eficiência econômica de determinado empreendimento.

Contudo, com o advento da lei complementar nº 104 de 2001, que incluiu o parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional, a realização de planejamento tributário restou sobremodo prejudicado em virtude de interpretações conferidas por órgãos fiscais que entendem este planejamento como ato de evasão fiscal e não de elisão.

Neste sentido, o problema de pesquisa abordado neste trabalho analisa de que maneira a imprevisibilidade normativa decorrente da interpretação do parágrafo único do art.116 do CTN impacta a realização do planejamento tributário e o desenvolvimento econômico?

A hipótese apresentada demonstra a imprevisibilidade normativa do parágrafo único do art.116 do CTN quando da sua aplicação em casos de planejamento tributário, bem como, a necessidade do estabelecimento de parâmetros interpretativos para fins de aplicar o dispositivo legal quando da análise do instituto do planejamento tributário.

O objetivo geral deste trabalho será estudar a interpretação do parágrafo único do art.116 do CTN e a sua correlação com a elevação dos custos de transação.

Tendo em vista o caráter do estudo que se apresenta como teórico e conceitual a pesquisa se utiliza da técnica de pesquisa bibliográfica, no que concerne a uma classificação quanto aos procedimentos técnicos utilizados, desenvolvida através de livros jurídicos, artigos publicados em revistas especializadas e jurisprudências sobre o assunto abordado, onde estes expuseram seus conceitos e entendimentos, facilitando a compreensão do tema

A vertente metodológica utilizada é de abordagem qualitativa, porque analisa-se a doutrina e legislação pertinente ao tema para aplicá-las na descoberta de uma solução para a questão em estudo, No que concerne à classificação da pesquisa, com relação ao objetivo geral, o trabalho tem natureza exploratória, visto que traz como principal finalidade buscar, desenvolver, e esclarecer conceitos e ideias, possui ainda a natureza descritiva considerando que são apresentados dados econômicos relacionados aos impactos econômicos que a interpretação da função social dos contratos empresariais tem acarretado ao Brasil, por fim, quanto ao método de abordagem utilizado no trabalho é o hipotético-dedutivo.

## **1 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART.116 DO CTN**

A complexidade do sistema tributário do Brasil é um dos principais destaques do fraco desempenho econômico brasileiro, a título de exemplo, *vide* dados do relatório *doing business* subnacional Brasil 2021 elaborado pelo Banco Mundial que apresentam a complexidade tributária e burocráticas para fins de realizar transferência de propriedade de imóvel:



Fonte: Base de dados do *Doing Business* e do *Doing Business Subnacional*.

Os dados acima apontam um exemplo que demonstra a complexidade do sistema tributário brasileiro, sendo necessário para fins de transferir propriedade o cumprimento de 5 etapas que perpassa 12 órgãos. (BANCO MUNDIAL, 2021).

Neste cenário de complexidade tributário, com o objetivo de otimizar operações econômicas, especialmente de empresas que buscam promover investimento em projetos tão importantes para o desenvolvimento econômico, é que o ato de realizar planejamento tributário, revela-se como sendo um importante instrumento de eficiência econômica.

Planejamento tributário, também conhecido como um meio de “elisão fiscal”, é um mecanismo jurídico-contábil cuja finalidade precípua é realizar, a diminuição da

carga tributária a ser suportada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, mediante à adoção de meios lícitos.

De forma dissonante ao instituto da elisão, a evasão fiscal surge como forma ilícita comumente usada pelo contribuinte para se imiscuir do dever de pagar tributos.

Importa ressaltar maiores distinções conceituais entre os institutos citados, uma vez que, tanto a elisão quanto a evasão partem, conforme muitas vezes apontados pela doutrina e jurisprudência de premissas do cometimento de ilícito tributário.

Na dicção de Eduardo Sabbag evasão fiscal é “a prática durante ou posterior a incidência tributária que se dá através de atos ilícitos como fraude, sonegação e simulação, tendo o objetivo de se furtar do pagamento de tributos” (SABBAG, 2013)

Assim, em tese, só haverá planejamento tributário caso a diminuição de tributos suscitada eventualmente pelo sujeito passivo seja anterior ao surgimento da obrigação tributária (fato gerador), ou quando posterior, exista uma norma mais benéfica segundo as circunstâncias do contribuinte.

À título de exemplo, é crível que a uma dada empresa optante do Simples Nacional seja mais benéfico migrar para os sistemas de lucro real ou presumido devido a majoração do fator R - (previsto da Lei Complementar 123) pelo aumento do seu número de empregados.

Outrossim, o fisco também tem coibido a efetivação de negócios jurídicos cujo principal intuito é simular o surgimento de obrigações tributárias, a priori, como se lícita fosse, tudo isso com o objetivo último de não pagar a exação tributária.

Com efeito, a partir de então, o critério temporal que antes distinguia a evasão da elisão fiscal, passou a ser insuficiente para determinar os limites desta última (planejamento tributário), porquanto a dissimulação de fatos geradores antes de sua ocorrência, cria um aparente cenário de legalidade, dificultando a identificação da sonegação pelo fisco.

Nessa linha, por exemplo, o artigo 156 §2º inciso I da Constituição dispõe que o imposto sobre transmissão de bens imóveis

não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (BRASIL, 1988)

Em razão de a transmissão dos bens imóveis de uma pessoa jurídica ser imune à incidência do ITBI, tornou-se prática corrente a criação de empresas com “data marcada” para posterior extinção.

Ora, sobre os imóveis adquiridos por empresa em realização de capital não incide ITBI. De igual forma, também não incidirá no caso de sua extinção, oportunidade em que, em havendo o processo de liquidação, os bens anteriormente adquiridos pela pessoa jurídica serão distribuídos entre os sócios.

Assim, a criação e extinção premeditada de empresas com único e exclusivo intuito de não pagar o tributo devido é planejamento tributário? A resposta para a doutrina majoritária é não.

Nesta perspectiva, um ato para ser considerado ilícito tributário, isto é, evasão fiscal, exige que ele tenha como objetivo maior é simular um ato que preencha a hipótese normativa do fato gerador.

Todavia, o conceito jurídico de simulação é importado do Código Civil, para conformar este conceito ao direito tributário Mizabel Derzi destaca:

a simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado (...) Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes, e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros (DERZI, 2001)

Para fins de elucidar o tema relacionado a simulação de atos aplicada no âmbito do direito tributário, importa trazer o exemplo da imunidade de ITBI

pode-se citar, como caso de dissimulação, o da compra e venda de um imóvel ocultado através da celebração de contrato de sociedade. No caso, as partes objetivam lesar o Fisco, tendo em vista que a dissolução da sociedade não incide tributação de Imposto de Transmissão de Bens e Imóveis (ITBI), conforme imunidade prevista no art. 156 § 2º, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Na hipótese, o que se mostra aparente é a formação da sociedade, entretanto a intenção das partes é a transferência da propriedade do imóvel sem o pagamento do imposto devido (DERZI, 2001)

Somente em 10 de janeiro de 2001, a legislação infraconstitucional passou a tentar coibir a prática de planejamento tributário ao introduzir o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Infere-se, a partir do dispositivo supramencionado, o intento do legislador em restringir (não o eliminar) o planejamento tributário, desprestigiando-se a elisão ineficaz, conforme os ditames regulamentares de lei ordinária.



Ocorre que, o a lei regulamentar a que o texto legal faz menção, nunca ingressou no ordenamento jurídico, fator que trouxe elevado grau de imprevisibilidade normativa na medida em que conferiu aos órgãos fiscais e ao Poder Judiciário a interpretação e a construção normativa do dispositivo legal supra.

Neste sentido, destaque para jurisprudência elaborada pela Receita Federal que ao se debruçar sobre o instituto de planejamento tributário negligenciou a ausência de regulamentação do dispositivo legal supra e lavrou autos de infração em desfavor de contribuintes sob justificativa de inibir a prática de elisão fiscal ineficaz, senão vejamos:

SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los. PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal

A tese do fisco está ancorada nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, tese que pode ser compreendida

a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes (MELLO, 1998)

A seu turno, Ricardo Lodi Ribeiro complementa o raciocínio adotado por Celso de Mello, ao dizer que

“adoção da cláusula antielisiva configura um verdadeiro avanço normativo no sentido de valorização da segurança jurídica em conjunto com a justiça, pois permite a sociedade ter a certeza de que as normas tributárias serão aplicadas, dentro da perspectiva de que a obrigação tributária deriva da lei, não sendo assim, permitido ao contribuinte que se livre do pagamento do tributo quando pratique algum ato capaz de indicar capacidade contributiva e, portanto, passível de tributação”. (RIBEIRO, 2001)

Dito de outra forma, a corrente doutrinária em tela entende que o dispositivo do parágrafo único do art. 116 do CTN, veio, a bem da verdade, atender aos reclames do

princípio da igualdade (CF, arts. 5º, caput; e 150, II) e da capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º), haja vista o intuito de impedir a manipulação da hipótese de incidência tributária pelo contribuinte, com o fim de realizar ato ou negócio jurídico formais, que, na verdade, serviriam de cobertura ao real fato gerador oculto e, conseqüentemente, contra o conteúdo econômico efetivo desses expedientes formais

Neste diapasão, os princípios da capacidade contributiva e da igualdade/isonomia embasam a defesa da constitucionalidade da Norma Geral Antielisão, porquanto almejam à Lei Tributária e ao Fisco como ente lançador e executor do tributo, alcançando as capacidades econômicas dos contribuintes individualmente consideradas, por conseguinte, a concretizando a justiça fiscal,

Entretanto, há quem defenda a ilegalidade/inconstitucionalidade das autuações efetivadas pelo fisco, em razão da ausência de lei ordinária regulamentando o conteúdo do parágrafo do artigo 116 do CTN.

Para a corrente doutrinária, a aplicação do parágrafo único do art. 116 sem que haja uma lei ordinária que o regulamente, implica em conceder uma interpretação econômica do direito tributário, através da qual, a autoridade fiscal desconsideraria e tributaria negócios ou não, segundo o potencial de carrear recursos ao erário, pouco se importando em perquirir acerca da ocorrência de elisão - elisão ineficaz ou elisão pura e simples – planejamento tributário.

Essa doutrina parte do pressuposto de que impera em matéria tributária o princípio da legalidade estrita, de modo que a Administração tributária só pode exigir ou majorar uma exação, por meio de lei (artigo 150 – I da CF), do contrário configurar-se-á uma arbitrariedade.

De forma diversa, ao contribuinte é permitido agir como lhe aprouver, caso não exista uma lei tributária (respeitando também a anterioridade e noventena, via de regra), impondo-lhe uma conduta.

Logo, conclui-se que o contribuinte não pode ser compelido a incorrer no fato gerador da obrigação tributária., porquanto é livre para escolher pela incidência ou não da forma.

A Administração tributária, tendo a legalidade em sentido estrito como vetor, deixa ao talante do sujeito passivo a opção pelos caminhos nela não previstos. Daí a liberdade em realizar o planejamento tributário.

Sob esse prisma, Ives Gandra Martins é assevera



Como contrapartida às prerrogativas que devem ser atribuídas ao Estado para que possa arrecadar as receitas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, o Constituinte concebeu outros mecanismos de defesa do contribuinte, a fim de que seus direitos à liberdade, à propriedade e à segurança jurídica não pudessem ser ameaçados pela força inerente ao agir da entidade estatal. (MARTINS, 2005)

Como consectário do princípio da legalidade tributária, Alberto Xavier discorre sobre a importância de se conferir segurança jurídica às relações entre o Estado e o particular quando advoga que

as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança de que lhes facultam um quadro completo de quais suas ações ou condutas originadoras de encargos fiscais. [...] o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei. (XAVIER, 1978)

Adicionalmente, esse viés de estudo entende que a desconsideração do negócio jurídico com base no parágrafo único do art. 116, cujo conteúdo ainda pende de regulamentação, representando na cobrança de tributo por analogia, o que é vedado expressamente pelo 144 do CTN.

Para fins de exemplificar a utilização do dispositivo com fundamento na analogia Fábio João Szinwelski dispõe:

O contribuinte elegeu uma forma jurídica não tributada para a prática de determinado ato ou negócio. Desta forma, o fato gerador do tributo não aconteceu, tendo ocorrido outro fato, não tributado. Após o Fisco desconsiderar a forma adotada pelo contribuinte para elidir a norma tributária, remanesce o mesmo fato não tributado. Sobre este fato, não tributado, repita-se, o Fisco pretende fazer incidir a mesma norma que incidiria sobre o fato intencionalmente não praticado pelo contribuinte. E isto seria uma operação analógica, vedada pelo CTN, violadora dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada. Agindo desta forma, a autoridade fiscal estaria criando norma para o caso concreto, sem previsão legal da hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e demais elementos necessários ao tipo tributário. (SZINWELSKI, 2020)

Com esteio no princípio da tipicidade fechada, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu em favor do contribuinte, ao permitir que fossem feitas deduções de prejuízo não operacional apurado na alienação de investimentos à empresa, diante da inexistência de lei ordinária regulamentadora qualificando o ato de dissimulação contemplado pelo parágrafo único do art. 116, conforme segue abaixo:

**PERDA DE CAPITAL - ELISÃO TRIBUTÁRIA.** Inexistindo dispositivo legal que caracterize a operação como infração fiscal deverá ser considerado como dedutível o prejuízo não operacional apurado na alienação de investimento à empresa.

O CARF também já decidiu a favor da validade dos negócios jurídicos nos casos em que o ilícito não foi robustamente comprovado pela autoridade fiscal, vejamos:

IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto.

Neste mesmo norte, a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito, asseverou, em seu voto no julgamento do recurso nº 139.598, acórdão nº 106-17.482:

Considerando que a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, é meramente declaratória e por isso depende de regulamentação, e que a simulação não foi provada os negócios ou atos jurídicos praticados pelo recorrente são considerados válidos e sobre o valor recebido pela venda das ações não pode incidir o imposto

Em outra questão submetida à análise, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, entretanto, assentou tese de que a propósito comercial foi determinante à incidência do parágrafo único do art 116, pois segundo a decisão, as transações realizadas com rendimentos de fontes diversas oriundas do exterior tiveram destinação diferente daquela que lhe são próprias:

IRPF - EXERCÍCIO DE 2001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR - SIMULAÇÃO - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996). OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação comercial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário.

De plano, nota-se na decisão alhures transcrita, a mitigação da autonomia privada do sujeito passivo da obrigação tributária, dando azo a preferência dos princípios da isonomia, capacidade contributiva, dignidade da pessoa humana e justiça social em detrimento da legalidade tributária e administrativa.

Contudo, surge como a melhor exegese da norma em comento, ainda pouco repercutida jurisprudencialmente consiste em tratá-la como norma geral antissimulação, pois que a sua finalidade não seria evitar ou reprimir toda e quaisquer práticas elisivas de tributação, mas sim as práticas ilícitas de elisão tributária, não trazendo, portanto, qualquer inovação normativa e sim um verdadeiro complemento as tantas outras normas contra a sonegação já existentes.

Nesse cenário, a aplicação da norma estaria adstrita ao caso de o contribuinte tentar simular ocorrência de fato descrito na hipótese de incidência do tributo.

Com esta tese, é possível conciliar os princípios da capacidade contributiva e isonomia, sem contudo, deixar de prestigiar os valores da liberdade ao contribuinte de modo a permitir práticas elisivas de planejamento tributário e da segurança jurídica por respeitar o disposto na lei tributária, bem como da justiça e da solidariedade, pois que busca dar maior efetividade à tributação isonômica dos atos econômicos praticados pelo contribuinte.

Neste cenário de insegurança jurídica decorrente da divergência de entendimento quanto a aplicação do parágrafo único do art.116 do CTN é que destaca a importância de estudar os impactos econômicos decorrentes da imprevisibilidade normativa à luz da teoria dos custos de transação.

## **2 – IMPREVISIBILIDADE NORMATIVA E CUSTOS DE TRANSAÇÃO: Um modelo tributário para o desenvolvimento econômico**

A falta de previsibilidade normativa, acarreta prejuízos diretos para a economia, haja vista que ela eleva os custos das transações, analisando o tema à luz da Nova Economia Institucional, Douglass C. North aponta a importância das informações para mensurar os custos das transações, de forma que

“[...] o caráter custoso das informações é a chave de transacionar, que consistem nos custos de mensurar os atributos valorativos daquilo que é

objeto de troca, bem como nos custos de garantir direitos e de fiscalizar e fazer cumprir acordos”. (NORTH, 2018, p.53)

A fim de compreender a relação entre custos de transação, instituições e operações econômicas efetuadas pelos agentes econômicos, cumpre observar a importância da previsibilidade normativa para fins de eficiência econômica, destaque para exemplo apresentado por Douglass C. North:

Para uma troca individual simples, recorro à transferência de um imóvel residencial nos Estados Unidos dos tempos atuais. Essa transferência abarca uma série de direitos sobre um bem material em troca de uma quantia em dinheiro. Os direitos são tanto os direitos legais que estipulam o que se pode fazer com o imóvel como os direitos sobre os atributos físicos do imóvel. A quantia em dinheiro é um domínio sobre recursos. As instituições determinam quão custoso é proceder à troca. Os custos consistem nos recursos necessários para mensurar tanto os atributos legais como físicos que são objeto de troca, nos custos de fiscalizar e executar o trato e em um desconto por incertezas que reflete o grau de deficiência da mensuração e da execução dos termos da troca. A magnitude do desconto por incertezas será influenciada por fatores específicos ao contrato, tais como informações assimétricas sobre o estado da casa (de conhecimento do vendedor) e sobre a situação financeira do comprador (de conhecimento do comprador), por fatores de âmbito distrital, tais como a eficácia da prevenção à criminalidade, e por fatores de âmbito nacional, tais como a estabilidade do nível dos preços. (NORTH, 2018, p.112)

A previsibilidade normativa é fundamental para fins de garantir a eficiência econômica, uma vez que ao estabelecer previsibilidade normativa é possível estimar a custo, prever o comportamento dos demais agentes econômicos

Quanto maior o grau de segurança e de previsibilidade jurídicas proporcionadas pelo sistema, mais azeitado o fluxo de relações econômicas. A relação entre segurança, previsibilidade e funcionamento do sistema, explicada por Weber e base de juristas modernos, é razão determinante da própria gênese do direito comercial e um dos principais vetores do funcionamento dos contratos empresariais. [...] o mercado é uma ordem. Ordem no sentido de regularidade e previsibilidade de agir: quem entra no mercado sabe que o seu agir (e o agir do outro) é governado por regras e, nessa medida, os comportamentos, permite um cálculo sobre o futuro. [...] os comportamentos ao se repetirem, conforme a regra, assumem caráter de tipicidade e de uniformidade. A forma de uma ordem é dada por conteúdos típicos, razoavelmente previsíveis e calculáveis pelas partes. Mas a regularidade – a mesma regularidade que constitui a ordem – implica certa superação da individualidade. As partes sabem que, estabelecido o vínculo do acordo, as vontades devem orientar-se segundo um princípio geral, mais forte e mais constante do que os mutáveis interesses individuais. Nesse esquema, a liberdade (autonomia privada) é sacrificada em prol da segurança, da previsibilidade (ou da “proteção externa”) (FORGIONI, 2016, p. 117-118).

Percebe-se que a ausência de previsibilidade normativa criada pela jurisprudência administrativa, pois ora se posiciona no sentido julgar o artigo 116 do CTN como sendo uma norma geral antielisiva, ora pugna pela sua inaplicabilidade, considerando que o dispositivo inserido pela Lei Complementar 104/2001 carece de regulamentação por lei ordinária.

Ao invés de dissipar as dúvidas nutridas pela doutrina ao longo dos anos sobre real alcance do planejamento tributário, o acréscimo do dispositivo legal supracitado, trouxe novas críticas, tanto no que atine sua aplicação indiscriminada, através da desconsideração de negócios jurídicos, sem que se vislumbre a existência de qualquer critério objetivo para tal, quanto pela imprecisão técnica dos termos eleitos pelo legislador na criação da norma.

De certa forma, desenvolvimento de atividade econômica pelo contribuinte com o fim de alcançar uma carga tributária menor encontra-se prejudicado por estar imerso numa “zona cinzenta” sem qualquer segurança jurídica que respalde o exercício dos misteres por advogados e contadores.

Frente a esse panorama, é de bom alvitre a edição da lei ordinária para que haja sedimentação dos entendimentos acerca dos limites à aplicação do parágrafo único do artigo 116, haja vista que sua redação dar margem à interpretações que têm servido para embasar autuações fiscais arbitrárias.

O estabelecimento de parâmetros interpretativos ao dispositivo legal supracitado é fundamental para fins de garantir maior eficiência econômica das operações empresariais, na medida em que permite ao setor empresarial realizar planejamento tributário e garantir a redução dos custos de transação.

Ao reduzir custos de transação, estabelecesse um ambiente com maior previsibilidade normativa e comportamental.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O advento do parágrafo único do art.116 do CTN estabeleceu um ambiente de insegurança jurídica quanto a licitude de atos que representem planejamento tributário.

A ausência de lei ordinário específica para fins de regulamentar o dispositivo legal supra é outro fator que fomentou a proliferação de decisões administrativas que por sua vez culminaram com a aplicação da mesma norma para casos distintos.

O elevado grau de imprevisibilidade normativa à luz da teoria dos custos de transação impacta sobremodo no desempenho econômico do país, na medida em que aliado a um sistema tributário complexo, o planejamento tributário representa importante ferramenta no sentido de reduzir custos e com isso facilitar investimentos, estes por sua vez tendem a gerar renda, emprego e novos tributos, enfim, tendem a promover desenvolvimento econômico.

Neste sentido, a regulamentação do parágrafo único do art.116 do CTN com o objetivo de estabelecer parâmetros interpretativos é medida que pode representar avanço institucional capaz de ensejar maior previsibilidade normativa e, conseqüentemente, desenvolvimento econômico.

## **REFERÊNCIAS**

ALEXANDRE, RICARDO; Direito Tributário Esquemático, 4ª Ed. Editora: Método, Ano: 2018;

Banco Mundial. 2021. Doing Business Subnacional Brasil 2021. Washington, DC: Banco Mundial. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO;

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988;

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br);

BASTOS, Roseli Quaresma. Elisão e evasão fiscal: Os limites do planejamento tributário. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 81, out 2010. Disponível em: . Acesso em 05 mar 2015;

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001;

FORGIONI, Paula Andrea. A evolução do direito comercial brasileiro: da mercancia ao mercado. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. Dialética, São Paulo, n. 119, 2005;

MELLO, Celso Antônio Bandeira. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed. São Paulo: Editores Malheiros, 1998;

NORTH, Douglass C. Instituições, mudança institucional e desempenho econômico; tradução: Alexandre Morales. São Paulo:Três Estrelas, 2018;

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal e a lei Complementar nº 104/2001. Dialética, São Paulo, n. 83, 2001;



SABBAG, EDUARDO; Manual De Direito Tributário, 5ª Ed. Editora: saraiva, Ano: 2013;

SZINWELSKI, Fábio João. Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no Direito brasileiro. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2700, nov. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17876>>. Acesso em: 04 jan. 2020;

XAVIER, Alberto. São Paulo, 1978, Ed. Revista dos Tribunais, 45-46.