

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

**FACULDADE DE DIREITO**

**FELIPE BATISTA MARTINS**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS LIMITES À APLICAÇÃO DO ARTIGO 116,  
PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

São Paulo

2021

FELIPE BATISTA MARTINS

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS LIMITES À APLICAÇÃO DO ARTIGO 116,  
PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do  
título de Bacharel em Direito.

**Orientadora: Profa. Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita.**

São Paulo

2021

FELIPE BATISTA MARTINS

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS LIMITES À APLICAÇÃO DO ARTIGO 116,  
PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Universidade Presbiteriana Mackenzie para a  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Profa. Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita (orientadora)**

**Universidade Presbiteriana Mackenzie**

---

**Avaliador(a) nº 01**

---

**Avaliador(a) nº 02**

Aos meus pais, que me deram a oportunidade de buscar na educação uma mudança de paradigmas sociais e constituem meu alicerce; bem como a todos aqueles que foram meu suporte durante essa jornada.

## AGRADECIMENTOS

Às minhas avós, cada qual com as suas qualidades e que se mostram guerreiras genuínas cada dia mais; ao Seu Antônio (*in memoriam*), que me ensinou o valor dos gestos carinhosos, maior que as palavras de afeto.

À minha mãe, símbolo de inteligência e amor que me ensina a valorizar as oportunidades da vida e ser senhor do meu futuro; e ao meu pai, homem de fé e garra que me ensina as virtudes da caridade e do perdão.

Àquele que me multiplica em todos os aspectos.

Ao Renan e à Ana, pela vivência enriquecedora e serem minha companhia nessa jornada.

Ao PROUNI, verdadeiro vetor de mudanças de paradigmas sociais.

Por fim, a todos aqueles que contribuíram para o meu crescimento, seja pessoal, acadêmico ou profissional, meus mais sinceros agradecimentos.

*“O direito é um poder passivo ou pacificado pelo Estado e é sinônimo de poder, pois sem esta participação e legitimação democrática, só resta a violência, a descrença e a barbárie.” (Hannah Arendt)*

## RESUMO

Este trabalho visa analisar de que modo e em qual extensão os doutrinadores divergem quanto à validade, aplicação e relevância da regra instituída pelo artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, assim como sua aplicação aos planejamentos tributários organizados pelos contribuintes, aqui entendidos como a organização de atos e negócios jurídicos visando especialmente evitar, reduzir ou postergar sua carga tributária: isso porque, com a promulgação da Lei Complementar nº 104/2001, os debates acerca dos limites ao planejamento tributário foram reacendidos, havendo opiniões colidentes quanto à sua natureza jurídica, eficácia e até constitucionalidade, o que causa enorme insegurança quanto à legalidade e até legitimidade dos atos praticados. Dessa forma, utilizou-se o método de análise dogmática através de um procedimento jurídico-descritivo, revisando criticamente os entendimentos doutrinários sobre o tema, concluindo-se que o dispositivo inserido constituiu uma norma antissimulação (ou antievasiva) de eficácia limitada, uma vez que depende de lei ordinária para a regulamentação do procedimento de desconsideração dos atos dissimulatórios.

**Palavras-chave:** planejamento tributário; elisão tributária; dissimulação; norma antievasiva.

## ABSTRACT

This work is devoted to analyze in which way or extent the Brazilian jurists diverge about the legal nature, effectiveness and even legal according to our Constitution of the article 116, sole paragraph, of the National Tax Code, as far as its application to tax planning, organized by the taxpayers, herein understood as taxpayers' lawful and legitimate choices looking forward to an economy of taxes by avoiding, reducing or postponing their tax burden: its main cause is the enactment of Supplementary Law n° 104/2001, which ignited the debates about tax planning's limits and caused several legal insecurity about the validity and even the fairness of the acts practiced. Thus, the analysis proceeded as a formal dogmatic approach of the mentioned rule using a legal descriptive procedure, studying the jurists' understandings about the theme, concluding that the insertion of the sole paragraph on the article 116 of the National Tax Code instituted a tax dodging rule with limited effectiveness, since it depends on ordinary law for the regulation of the procedure for disregarding sham acts.

**Keywords:** tax planning; tax avoidance; sham acts; tax dodging rule.



## **LISTA DE ABREVIATURAS**

Art.	Artigo
CC	Código Civil de 2002
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA NORMATIVO TRIBUTÁRIO</b>	<b>15</b>
1.1 DO ORDENAMENTO JURÍDICO E SEU SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO .....	15
1.2 NORMAS GERAIS EXCLUSIVAS E O SISTEMA JURÍDICO COMPLETÁVEL .....	17
1.3 DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS	18
1.4 DOS CONTATOS ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO .....	19
1.5 CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA, INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA E ANALOGIA .. .....	21
<b>2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS NUANCES CONSTITUCIONAIS..</b>	<b>25</b>
2.1 INTRODUÇÃO: DO PAPEL DO INTÉRPRETE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	26
2.2 DA INTERPRETAÇÃO NORMATIVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	27
2.3 DO “EQUILÍBRIO” ENTRE LEGALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ....	29
2.3.1 Da Legalidade.....	30
2.3.2 Da Capacidade Contributiva .....	34
2.3.3 Das funções da legalidade e da capacidade contributiva no planejamento tributário .....	36
<b>3 DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>39</b>
3.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O TRÂMITE LEGISLATIVO: ENTRE A VONTADE DO LEGISLADOR E A NORMA POSTA .....	39
3.2 NATUREZA JURÍDICA E ALCANCE DO TERMO “DISSIMULAR” .....	42
3.3 EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR.....	54
3.4 CONSTITUCIONALIDADE .....	59
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>61</b>

<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>64</b>
--------------------------	-----------

## INTRODUÇÃO

Numa sociedade desenvolvida sob os preceitos capitalista, a relação entre Estado e contribuintes no que tange à questão tributária dificilmente adota feições amigáveis: por um lado, reinterpretando-se o papel do Estado numa visão pós-neoliberal e outorgando-lhe maiores responsabilidades visando a garantia plena dos preceitos e garantias constitucionais, não se pode olvidar que estas envolvem necessariamente os limites ao poder de tributar, os quais asseguram aos contribuintes não serem tributados além dos limites prescritos pela lei segundo os ditames constitucionais.

Surge nesse contexto a prática do planejamento tributário, definida grosso modo como a estruturação de atos e negócios jurídicos segundo os ditames legais e com a finalidade de evitar, diminuir ou postergar os seus custos tributários. Em que pese qualquer indivíduo possa desenvolver um planejamento tributário, sua prática é mais difundida no âmbito empresarial, uma vez que reduz os custos operacionais relativos à atuação da empresa, aumentando seu lucro e, por conseguinte, sua competitividade no mercado: pode significar, em última análise, o que torna viável a sua participação no mercado.

Frise-se que, em que pese ter se tornado certo lugar-comum encarar o planejamento tributário como conduta ilícita, fato é que uma de suas premissas é a adoção de critérios legais para estruturar ou reorganizar suas operações de modo a buscar uma economia lícita de tributos: nesse sentido, adota-se os clássicos critérios de Dória (1977 apud BALEEIRO; DERZI, 2018), quais sejam o **cronológico** e de **licitude**, para a distinção da elisão tributária da evasão fiscal: o primeiro busca, antes de ocorrida a hipótese de incidência tributária, adotar procedimentos legais para esquivar-se do pagamento de tributos; no último, durante ou após ocorrida a hipótese de incidência tributária, adotam-se meios fraudulentos (ilícitos) para ocultar, dissimular, a sua ocorrência.<sup>1</sup>

Portanto, não há dúvidas de que o planejamento tributário se aloca na categoria de elisão tributária, especialmente pela licitude dos atos e negócios jurídicos praticados: para tanto, é imprescindível aos contribuintes antever os limites à licitude dos arranjos adotados.

Em que pese a conformidade dessa prática com as normas tributárias, tal prática, sob a ótica dos Entes políticos, implicaria numa redução da sua arrecadação financeira através de técnicas que, argumenta-se, afrontariam o princípio da isonomia e contrariam a solidariedade

---

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**: CTN comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1567-1568.

social<sup>2</sup> enquanto objetivo almejado para a República Federativa brasileira. Nesse sentido, buscam-se meios jurídicos de afastar essas práticas e garantir a manutenção de suas estruturas administrativas.

Nesse contexto, surge o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, cuja Exposição de Motivos nº 820/1999 deixava claro que a finalidade da inclusão do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) seria a desconsideração de "atos e negócios jurídicos praticados com [a] finalidade de elisão". Apesar de o objetivo que se almejava alcançar com a edição da referida norma estar bastante claro, qual seja a edição de uma norma geral antielisiva<sup>3</sup>, a promulgação desse instituto trouxe mais perguntas do que respostas: novos embates doutrinários surgem quanto à sua finalidade, âmbito de aplicação, natureza jurídica e até limites normativos, aumentando um cenário de incertezas jurídicas.

Como resposta a tais dúvidas e buscando definir algum âmbito de aplicação ao dispositivo inserido, houve a importação desenfreada de teorias alheias ao ordenamento jurídico pátrio pela Administração Pública, o que traz novas nuances à discussão acerca desse instituto e novas perspectivas de análise.

Nesse sentido, o presente trabalho propõe-se a analisar os limites normativos à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN pelo Fisco face aos planejamentos tributários, tanto sob o aspecto constitucional quanto o legal: para tanto, utilizar-se-á o método de análise dogmática através de um procedimento jurídico-descritivo com a finalidade de, analisando criticamente os entendimentos doutrinários sobre o tema, propor soluções interpretativas que busquem atender em maior grau aos princípios jurídico-tributários e que se mantenha adstrito aos limites do ordenamento jurídico, sem inová-lo.

Dessa forma, em sua primeira parte, investiga-se o conjunto de princípios e regras constitucionais e legais sob os quais se constrói o subsistema jurídico tributário, atendo-se aos limites de interpretação da autoridade administrativa enquanto intérprete normativa, nas análises dos atos e negócios jurídicos.

Fixadas as premissas constitucionais e legais em que se pauta o subsistema tributário, serão analisadas as nuances constitucionais relativas ao planejamento tributário, ponderando necessariamente sobre a aplicação harmoniosa deles a fim de conferir-lhes a maior efetividade possível.

---

<sup>2</sup> Prevista no art. 3º, I, da CRFB/88.

<sup>3</sup> Sobre o assunto, ver TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 161-165.

Por fim, busca-se analisar a fundo e de forma crítica os principais debates doutrinários em torno dos aspectos do art. 116, parágrafo único, do CTN, tecendo comentários acerca de sua natureza jurídica, alcance normativo e seus limites (constitucionais e legais), além de restrições à sua aplicação e inclusive sua constitucionalidade.

## 1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA NORMATIVO TRIBUTÁRIO

Analisar os limites à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN sobre os planejamentos tributários exige que se estabeleçam algumas premissas no que tange ao sistema normativo brasileiro (ou ordenamento jurídico pátrio) e à interpretação das normas jurídicas, aqui inclusas as tributárias, uma vez que é a partir dele que se validam ou refutam as aplicações propostas para tal instituto e sobre o qual derivarão as conclusões adotadas.

### 1.1 DO ORDENAMENTO JURÍDICO E SEU SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O ordenamento jurídico enquanto sistema normativo surge, conforme define Ferraz Júnior (2018), como uma resposta ao exercício da soberania estatal moderna e se constitui como estrutura uma, autônoma e hierarquizada que confere validade ao conjunto de normas jurídicas que o compõem a partir do que denomina “imunização” — uma norma jurídica só é válida se amparada por outra que a confirme e, mais ainda, a imunize de possíveis “desconfirmações” por outras normas que neutralizem a relação jurídica instituída entre sujeito e autoridade<sup>4</sup>.

Nesse sentido, Carvalho (2019) explica que a homogeneidade do sistema deriva da hierarquização do sistema, que regula suas criações e exclusões, e de que tais normas jurídicas convergem à norma fundamental, qual seja a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), ou somente Constituição Federal: ademais, assume a ideia da existência de axiomas jurídicos como ponto de partida do sistema jurídico para que seja possível criar as normas deônticas (dever-ser), que lhe serão derivadas<sup>5</sup>.

Isso porque, como bem observa Kelsen (1999), a necessidade do que chama de “escalonamento” da ordem jurídica deriva de que a produção de normas ocorre necessariamente segundo um procedimento estipulado em normas superiores, característica intrínseca do sistema jurídico: assim, a Constituição material, aquém à sua forma, outorga poderes legislativos aos órgãos e define, inclusive, o conteúdo material das futuras normas<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 10 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018. p. 185-196.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Editora, 2019. p. 180-188.

<sup>6</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. Tradução de João Baptista Machado. p. 155-157.

Baleeiro e Derzi (2010) bem observam que as Constituições brasileiras empenharam progressivamente largo esforço em delimitar de forma esmiuçada as questões relativas à matéria tributária, o que culminou na riqueza de detalhes em matéria tributária característica da nossa Constituição Federal, a qual esmiuçou as competências tributárias e definiu limitações ao poder de tributar<sup>7</sup>, contemplando verdadeiras garantias individuais que balizam a atuação dos Entes políticos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) nesse sentido. Não à toa, Coêlho (2020) chega a categorizar a questão tributária como “campo predileto de labor constituinte”, atribuindo tal primazia à sua vitalidade para financiar os custos do Estado e à necessidade de se discipliná-lo com vistas a assegurar a sociedade civil sobre os limites ao exercício desse poder<sup>8</sup>.

Esse empenho do poder constituinte produziu (e produz) efeitos relevantes no Sistema Constitucional Tributário: bem observa Ataliba (2006) que um dos reflexos mais significativos se encontra no poder de criar tributos, delegado total e exclusivamente aos Entes políticos, não havendo margens ao aplicador para o preenchimento de eventuais “lacunas”<sup>9</sup>.

Observe-se também que o sistema constitucional é considerado rígido em razão dos procedimentos solenes para a alteração de suas normas, bem como possui um real subsistema tributário onde (i) há predomínio de regras de estrutura, as quais dependem de outras normas que lhes confirmam o caráter deôntico (dever-ser) denominadas normas de comportamento, e (ii) se possui acentuada rigidez sistemática, ante a completude e detalhamento do sistema tributário no âmbito constitucional elencando princípios que harmonizam o poder Estatal com as garantias inerentes aos contribuintes<sup>10</sup>.

Sob esse prisma, Carraza (2013) entende os princípios jurídico-constitucionais como enunciados genéricos inter-relacionados que estruturam o ordenamento e tornam-lhe coeso, irradiando seus efeitos a todo o sistema<sup>11</sup>, os quais serão minuciosamente analisados mais para frente.

Assim, observe-se que o Subsistema Constitucional Tributário é considerado rígido por sua riqueza de detalhes e esmero na tarefa de esmiuçar as competências tributárias a serem exercidas pelos Entes políticos, o que restringiu sobremaneira o exercício desse poder e

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 01-03.

<sup>8</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 79.

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 200.

<sup>10</sup> CARVALHO, op. cit., p. 196-201.

<sup>11</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 33-48.



vedando, por consequência, a possibilidade de o aplicador da norma buscar o saneamento de eventuais “lacunas” que venha a identificar.

## 1.2 NORMAS GERAIS EXCLUSIVAS E O SISTEMA JURÍDICO COMPLETÁVEL

Não é novidade na doutrina a possibilidade de o ordenamento jurídico não regular especificamente determinados fatos sociais, situações que não raras vezes são vistas como “lacunas” no sistema: em verdade, um dos efeitos adversos mais relevante à positivação das relações sociais é justamente a natural insuficiência do sistema em regular todos os fatos sociais existentes, seja (i) pela rapidez com a qual as relações sociais se modificam e se transformam; (ii) pela inviabilidade de o Poder Legislativo integrar tais fenômenos ao sistema jurídico automaticamente, obedecendo-se ao rito solene previsto pelo ordenamento; ou (iii) pela insuficiência técnica da lei vigente em alcançar tais fatos sociais.

Como ponto de partida, Kelsen (1999) ressalta que o pressuposto de uma “teoria das lacunas” será a não incidência de qualquer norma específica a determinado fato social, o que implicaria na ausência de regulação do Direito sobre referido fato, o que não se sustenta: é que, na ausência de norma específica, o autor considera como consequência inarredável a permissão do fato praticado mediante a aplicação da “ordem jurídica”, o que demonstra a incidência do Direito na questão.<sup>12</sup>

Tal instituto do ordenamento jurídico é denominado por Bobbio (1995) como “norma geral exclusiva”: argumenta o autor que a norma jurídica, ao dispor sobre determinado fato, propaga dois efeitos — regula o fato analisado, mas também exclui de sua regulamentação qualquer outro. Dito de outro modo, todos os fatos não incluídos em normas específicas serão regulados genericamente de forma negativa e, portanto, o ordenamento jurídico seria composto de diversas normas que regulam fatos sociais específicos e uma norma geral exclusiva que, a seu turno, regula os casos não contemplados pelas normas anteriores<sup>13</sup>.

Não obstante, cabe observar que essa teoria não convive bem com sua oposta, a norma geral inclusiva: isso porque, em que pese ambas cumprirem a mesma função de dar completude ao sistema jurídico, seus efeitos são opostos e a norma geral inclusiva, a seu turno, costuma vir positivada como método interpretativo do ordenamento jurídico — a

---

<sup>12</sup> KELSEN, op. cit., p. 171-174.

<sup>13</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995. 184 p. 133-137.

exemplo do art. 108 do CTN<sup>14</sup>, exemplo claro de norma geral inclusiva inserida no próprio subsistema tributário.

Por outro lado, é necessário pontuar que, como se verá adiante, esse será um falso impasse quando surgir, do exercício interpretativo, a exigência de “tributo não previsto em lei” (art. 108, §1º, do CTN), uma vez que se veda a aplicação da norma geral inclusiva em respeito ao princípio da legalidade insculpido no art. 150, §1º, da CRFB/88: dessa forma, nessa situação específica, a interpretação conforme a norma geral exclusiva é perfeitamente cabível e, primando-se pela completude do sistema normativo, medida necessária.

### 1.3 DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

Interpretar as prescrições impostas pelo sistema jurídico (aqui incluso o subsistema tributário) exige uma técnica de compreensão exegética de suas normas em três planos: sintético, semântico e pragmático. O primeiro diz respeito a mera interpretação literal dos dispositivos; já o segundo analisa (e atribui, por certo) o significado aos signos que constam na norma; o terceiro, por fim, encarrega-se de empregar as disposições normativas conforme as premissas axiológicas que vigoram na sociedade.<sup>15</sup> É dizer que a interpretação jurídica parte do texto normativo, perscrutando seus significados e confrontando-os de acordo com a efetividade conferida aos fundamentos vigentes naquela sociedade, sem extrapolar, por certo, os próprios limites contidos na norma.

Carraza (2013) propõe um sistema interpretativo semelhante: admite os princípios jurídico-constitucionais como critério de aplicação das normas jurídicas, as quais devem empregar-lhes a maior efetividade possível: nesse sentido, inclusive condiciona a validade das leis tributárias à medida em que se alinham aos princípios da Carta Magna.<sup>16</sup>

Já Schoueri (2019) considera o processo interpretativo como forma de extrair os significados do enunciado da norma, reforçando o papel da integração para o preenchimento

<sup>14</sup> “Art. 108. Na **ausência de disposição expressa, a autoridade competente** para aplicar a legislação tributária **utilizará** sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

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

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 21 maio 2021.).

<sup>15</sup> CARVALHO, op. cit., p. 142-145.

<sup>16</sup> CARRAZA, op. cit. p. 48-64.

de eventuais lacunas identificadas, quando possível; mais importante, distingue-os da aplicação da norma, a qual ocorre em momento posterior e verifica **(a)** a qualificação do fato, quando se extrai seus elementos determinantes, e **(b)** sua eventual subsunção à norma, **respeitando-se os limites estabelecidos pelo próprio enunciado.**<sup>17</sup>

Meyer-Pflug e Neves (2012) adotam entendimento semelhante: considerando que as limitações ao poder de tributar insculpidas na Constituição Federal constituem-se como verdadeiros direitos fundamentais dos contribuintes, a interpretação e aplicação das normas tributárias deve visar sempre a maior efetividade deles ao passo que respeite os limites da própria norma<sup>18</sup>.

Ressalvando-se as distinções entre eles, cumpre observar que há ponto em comum no que tange à existência de limites de interpretação da norma, seja pelos preceitos constitucionais dos quais derivam (como consequência de sua inserção no sistema normativo) ou até mesmo os possíveis significados atribuíveis aos signos (análise semântica dos enunciados).

#### 1.4 DOS CONTATOS ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO

Ao se analisar os limites para “desconsiderar atos ou negócios jurídicos” contido no artigo 116, parágrafo único, do CTN, é inegável o papel de destaque do Direito Privado nessa relação, uma vez que é dele que em geral derivam os mencionados atos e negócios que se consolidam como fatos jurídico-econômicos e se amoldam (ou não) aos preceitos tributários: assim, faz-se mais que necessário analisar a relação entre tais institutos.

Caliendo (2019) traz interessante análise dessa correlação, abordando-a sobre três planos, a saber: **(i)** axiológico, retomando a ideia de ambos os sistemas estarem inseridos no mesmo sistema jurídico e devem respeito aos princípios constitucionais; **(ii)** normativo, pois as normas que os compõem se relacionam, mesmo que possuam conteúdos semânticos distintos; e **(iii)** interpretativo-aplicativo, a qual respeita tanto as similitudes desses sistemas no plano axiológico quanto as diferenças decorrentes do plano normativo.<sup>19</sup>

No plano axiológico, merece atenção que, à vista de harmonizar os interesses quase antagônicos entre Estado e contribuintes, a Constituição Federal pauta-se em duas premissas:

---

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1337-1367.

<sup>18</sup> MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. A proteção dos Direitos Fundamentais em face dos principais tributos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e Direitos Fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Cap. 3. p. 48.

<sup>19</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 743-744.

institui um **mercado livre** fundado na autonomia de vontade e liberdade privada, ao passo que delega **ao Estado a tarefa de garantir a ordem social**, atuando de forma subsidiária no âmbito econômico.<sup>20</sup> Dessa forma, Caliendo (2019, p. 745) ressalta que:

[...], não há como o sistema jurídico proteger a esfera privada na auto-organização dos negócios empresariais e o direito tributário não respeitar esta proteção, modificando, alterando ou mesmo suprimindo-a para fins de aumentar a arrecadação ou incentivar condutas para além do autorizado constitucionalmente. A doutrina designa por *neutralidade fiscal* a este conteúdo axiológico de respeito fiscal aos institutos e formas do direito privado. O conceito constitucional do tributo deve, assim, respeitar o sentido e o alcance dos conceitos privados. (grifo nosso).

Como visto, o ordenamento jurídico é concebido como um sistema uno, pelo que todos os princípios jurídicos (tributários ou não) gozam de mesma prevalência *a priori* e não há prioridade entre os âmbitos do Direito: nesse sentido, durante o processo de criação das normas jurídicas, é plenamente possível o legislador valer-se de conceitos e expressões do âmbito privado, cabendo ao intérprete analisar se a norma posta considerou “a estrutura de Direito Privado na definição da hipótese tributária” (SCHOUERI, 2019, p. 1368), respeitando-se, claro, a autonomia privada.<sup>21</sup>

Aqui cabe uma breve consideração: mesmo reconhecendo a possibilidade de que o conteúdo dos signos “importados” do Direito Privado seja modificado com vistas a se adequar ao fenômeno econômico alcançado pela hipótese de incidência do Direito Tributário, afigura-se razoável que **seja o legislador que indique minimamente essa “alteração conceitual”** — afinal, o único referencial normativo disponível à sociedade para exercer sua autonomia de vontade é aquele do âmbito privado, cuja “imunidade”, nos termos de Ferraz Junior (2019), somente poderia ser afastada pela existência de comando normativo que lhe confira sentido diverso.

Observe-se, no entanto, que o artigo 110 do CTN<sup>22</sup> impõe um limite para essa alteração de institutos no que concerne àqueles apropriados pela Constituição Federal. Nada mais razoável: considerando que o Poder Constituinte originário se incumbiu de esquadrihar todas as competências tributárias, criando os tributos em abstrato e delegando-as aos Entes políticos<sup>23</sup>, atrelado à rigidez constitucional característica da nossa Carta Política que institui um rito solene para eventual alteração de suas normas, impossibilitam ao legislador ordinário que proceda a essa alteração.

<sup>20</sup> CALIENDO, op. cit., p. 744-745.

<sup>21</sup> Ibid., p. 1367-1371.

<sup>22</sup> “Art. 110. A lei tributária **não pode alterar** a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, **utilizados**, expressa ou implicitamente, **pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.**” (BRASIL, 1966, op. cit., grifo nosso).

<sup>23</sup> Cf. CARRAZA, 2013, p. 800.

Consoante o exposto, os princípios gerais do direito privado são elencados pelo artigo 109 do CTN<sup>24</sup> como fonte de pesquisa do conteúdo normativo dos signos dele apropriados, mas não dos seus efeitos tributários. Analisando meramente a sua redação, percebe-se que tal ferramenta é delegada ao legislador tributário, não ao intérprete das normas, como já ressaltado por Baleeiro e Derzi (2018)<sup>25</sup>: **a um** porque isso permite a criação de normas antielisivas específicas, coibindo pontualmente práticas tidas como “abusivas” na economia de tributos; **a dois**, pois a extensão dos efeitos tributários não deve ser definida pelo intérprete, uma vez que o princípio corolário do sistema tributário é o da legalidade, pelo qual não há exigência ou aumento de tributo “sem lei que o estabeleça” (art. 150, I, da CRFB/88).

Dessa forma, observe-se que a única autoridade autorizada a proceder com eventual modificação dos alcances terminológicos na seara tributária em relação ao âmbito privado é aquele investido de poder legiferante, ou seja, o que possui autonomia para **criar** as leis, não para meramente interpretá-las e buscar a sua aplicação, como é o caso da autoridade fiscal.

## 1.5 CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA, INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA E ANALOGIA

Machado Segundo (2017), ao tratar do parágrafo único do artigo 116 do CTN, observa que uma parcela da doutrina considera que a inserção de tal dispositivo como norma geral antielisão (questão a ser tratada adiante) implicou numa adoção da chamada “interpretação econômica” pelo Direito Tributário Brasileiro<sup>26</sup>, conceituando o que Schoueri (2019) classificou como “consideração econômica”, pelo que tal teoria merece detida análise.

Primordialmente, em que pese ambas as teorias buscarem uma maior autonomia ao Direito Tributário ante o Direito Privado através da adoção de um “sentido econômico” às normas tributárias, faz-se necessária uma distinção entre as chamadas interpretação e consideração econômicas, ao que se adota as lições de Schoueri (2019): a **interpretação econômica** surge num primeiro momento histórico ressaltando a importância para o Direito Tributário da análise exclusivamente econômica de determinada situação fática em detrimento da estrutura jurídica adotada; a **consideração econômica**, também chamada de “Teoria do Julgamento”, propunha um método teleológico de análise econômica dos elementos jurídicos

---

<sup>24</sup> “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado **utilizam-se para pesquisa** da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.**” (BRASIL, 1966, op. cit., grifo nosso).

<sup>25</sup> BALEEIRO; DERZI, op. cit. p. 1522-1523.

<sup>26</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 246-247.

que compõem a hipótese de incidência tributária para averiguar a subsunção da situação fática a ela<sup>27</sup>.

A diferença é relevante: a interpretação econômica desconsidera as normas jurídicas, fundando-se em critérios econômicos para determinar o surgimento da obrigação tributária, fórmula completamente avessa à lógica do sistema jurídico e cujos excessos, nos dizeres de Abraham (2018), implicaram na teoria ser rechaçada do ordenamento jurídico<sup>28</sup>; a consideração econômica, por sua vez, atua como forma de interpretar a norma jurídica sem se limitar aos postulados do Direito Privado, mas àqueles inerentes ao sistema normativo tributário, como a não subsunção do fato à norma ou a ausência de considerações econômicas, mas jurídicas<sup>29</sup>.

Respeitando-se as opiniões contrárias, de fato, considere-se que o sistema jurídico é entendido como autônomo a outros sistemas, a exemplo do econômico, contábil e afins: porém, ao submeter determinados fatos da vida ao rito solene legislativo, integrando-os ao ordenamento jurídico, estes se tornam normas e compõem o sistema jurídico, deixando de se interligar aos seus sistemas anteriores e devendo ser interpretados segundo os limites do ordenamento jurídico. Ainda que determinada “consideração econômica” seja integrada ao sistema, ainda assim sua interpretação estará adstrita aos termos da norma positivada, tanto os princípios quanto as regras jurídicas.

Nesse sentido, Carvalho (2019) invoca a doutrina da autopoiese, desenvolvida por Niklas Luhmann, para demonstrar a invalidade da teoria dos sistemas abertos, uma vez que o funcionamento do sistema jurídico depende exclusivamente de critérios nele contidos, sendo abertos unicamente para conhecer outros sistemas sem, no entanto, funcionar conforme as suas regras: o que ocorrerá, na verdade, é o processamento das informações obtidas segundo os critérios interpretativos já incorporados no sistema jurídico.<sup>30</sup>

Baleeiro e Derzi (2018) observam que a utilização de um critério econômico serve à busca da efetivação do princípio da igualdade, porém são antinômicos à segurança jurídica, o que extrapola os limites do ordenamento jurídico como um todo — o que se admite é invocar a capacidade contributiva como critério de busca para o sentido que mais se aproxima da justiça tributária<sup>31</sup>, o que, por óbvio, não se confunde com a interpretação econômica.

---

<sup>27</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 1367-1394.

<sup>28</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 171.

<sup>29</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 1394.

<sup>30</sup> CARVALHO, op. cit., p. 191-195.

<sup>31</sup> BALEEIRO; DERZI, op. cit., p. 1519-1523.

Outrossim, Coêlho (2020) demonstra haver resistência por parte do princípio da legalidade em absorver a teoria da interpretação econômica, uma vez que troca a certeza das previsões normativas pelo conceito plástico do “conteúdo econômico”, o que evidencia sua inocuidade para a “aplicação” da norma tributária: possível utilização, é verdade, seria pelo legislador, que não exerce atividade interpretativa, mas legiferante.<sup>32</sup>

A **analogia**, a seu turno, possui contornos legais bastante delimitados, mas que merecem ser visitados por sua relevância a uma possível interpretação do art. 116, parágrafo único, do CTN, cuja regulamentação pelo Poder Legislativo encontra-se pendente mesmo após 20 (vinte) anos do início da vigência desse dispositivo. E não só: em artigo interessante sobre o tema, Dias (2019) observou que tal instituto costuma ser invocado junto à consideração econômica abordada há pouco, pelo que analisou tanto os fundamentos jurídicos da analogia quanto a sua aplicabilidade no nosso subsistema tributário<sup>33</sup>.

Esclarece a autora que a analogia é um instituto de **integração normativa** — que **cria, portanto, norma jurídica** a caso especificamente não abordado pela legislação através de um juízo comparativo com outro caso, este sim regulado pelo sistema: para tanto, deve-se analisar a existência de **semelhanças relevantes (vinculadas à consequência** da norma existente) entre os casos a fim de, sob o prisma da igualdade, preencher uma lacuna interpretativa e determinar que seja aplicada a ambos os casos a mesma consequência jurídica<sup>34</sup>.

Especialmente no âmbito tributário, prossegue a autora, uma leitura conjunta dos princípios da legalidade<sup>35</sup> e da igualdade<sup>36</sup> contidos na Constituição Federal determina que a analogia é inaplicável às questões que envolvam a instituição (como exercício de competência tributária) ou aumento de tributo, porém é necessária em relação a quaisquer outros casos, como o “estabelecimento de procedimentos no âmbito tributário e ampliação dos direitos do contribuinte, por exemplo” (DIAS, 2019, p. 229); no Código Tributário Nacional, o art. 108, I, e §1º, declaram expressamente a análise acima<sup>37</sup>.

Dessa forma, é possível afirmar que, nos casos em que há a instituição ou aumento de tributo, face à impossibilidade de adoção do critério integrativo por analogia em respeito ao princípio da legalidade, inexistente norma geral inclusiva, pelo que a interpretação jurídica do

<sup>32</sup> COÊLHO, op. cit., p. 247-249.

<sup>33</sup> DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 42, p. 214-240, 2º semestre 2019. Semestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/42-2019/analogia-no-direito-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 07 maio 2021.

<sup>34</sup> Ibid., p. 217-228.

<sup>35</sup> Art. 5º, II, e 150, I, ambos da CRFB/88.

<sup>36</sup> Art. 5º, caput, e 150, II, ambos da CRFB/88.

<sup>37</sup> DIAS, op. cit., p. 229-234.

fato segundo a norma geral exclusiva (ver item 2.2) é plenamente justificável; a seu turno, quando se esteja diante de situações em que não haja exigência de lei (a exemplo de procedimentos administrativos ou direitos dos contribuintes), a interpretação por analogia é medida que se impõe em respeito ao princípio da igualdade.



## 2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS NUANCES CONSTITUCIONAIS

O estudo do planejamento tributário é necessário para se analisar os limites à aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, uma vez que a Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar que inseriu tal dispositivo no Código Tributário Nacional menciona de forma expressa a intenção de se editar norma geral antielisiva, ou seja, instrumento capaz de afastar medidas adotadas com finalidades elisivas, aqui inserido o planejamento tributário.

Cumprir pontuar, de início, que um dos estudos de maior influência no direito brasileiro acerca do planejamento tributário foi realizado por Marco Aurélio Greco, em reflexões sistematizadas por Rocha (2019)<sup>38</sup>, cujas ideias foram propagadas inicialmente num momento de considerável instabilidade jurídica na discussão acerca dos limites à elisão tributária face à ausência de edição do art. 116, parágrafo único, do CTN, pelo que parte das balizas propostas pelo autor foram bem recebidas pelas autoridades administrativas e são encontradas com notória frequência em votos proferidos nos diversos tribunais administrativos especializados<sup>39</sup>. Dessa forma, as análises desenvolvidas nesse capítulo adotarão as lições de Greco como premissas e, manejando-se as ferramentas teóricas desenvolvidas no capítulo anterior, ser-lhe-ão tecidas algumas considerações.

Pode-se definir o planejamento tributário como o conjunto de atos e negócios jurídicos lícitos adotados pelo contribuinte (pessoa física ou jurídica) com a precípua finalidade de evitar, reduzir ou postergar encargos tributários: assim, ainda que as ações adotadas tenham por fundamento outros aspectos, um dos principais objetivos almejados, senão o único, é a economia tributária lícita.

Uma possível leitura desavisada talvez estranhe o uso pleonástico do termo “lícito” na brevíssima definição acima — entretanto, o uso se justifica. Hodiernamente, o termo “planejamento tributário” tem adquirido conotação negativa, sendo visto como uma prática que beira a ilegalidade por o contribuinte se olvidar do seu dever de pagar tributos: tal questão será devidamente analisada, mas por agora vale destacar que o planejamento tributário não convive bem com práticas ilícitas, senão não se justificaria como meio de economia tributária, mas verdadeiro crime contra a ordem tributária. Assim, o termo “planejamento tributário”

---

<sup>38</sup> ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 224 p. Disponível em: [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Planejamento-Tribut%C3%A1rio-na-Obra-de-MAG\\_Final-1.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Planejamento-Tribut%C3%A1rio-na-Obra-de-MAG_Final-1.pdf). Acesso em: 08 maio 2021.

<sup>39</sup> Ibid., 2019, p. 3-4.

será adotado neste trabalho como a conduta **lícita** visando a economia tributária, e mais nada além disso.

O planejamento tributário pode ser entendido, em último grau, como o exercício da liberdade organizacional dos contribuintes, a qual encontra variantes no art. 170, *caput* e parágrafo único, da CRFB/88<sup>40</sup>, que trata da ordem econômica e financeira nacional: nesse sentido, prestigia a igualdade enquanto valor a ser alcançado pela República Federativa do Brasil. A seu turno, parte da doutrina reconhece uma eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva que redimensiona a legalidade de forma a limitar o exercício dessa garantia constitucional e atingir o valor da solidariedade social. Nesse sentido, a interpretação normativa no âmbito do planejamento tributário trata de verdadeiro exercício hermenêutico entre tais valores, pelo que ambos serão abordados em minúcias adiante.

## 2.1 INTRODUÇÃO: DO PAPEL DO INTÉRPRETE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário, enquanto um processo pautado pela licitude, envolve necessariamente a análise e compreensão do subsistema jurídico-tributário e de seus preceitos. Nesse diapasão, Greco (2011 apud ROCHA, 2019) inicia seus estudos voltando-se ao papel do intérprete na interpretação das normas jurídicas: uma vez que assume que a tributação possui um caráter instrumental para que o Estado cumpra sua função essencialmente social no pós-modernismo, aduz o autor que o processo interpretativo das normas envolve um **juízo de valoração** que tende a **se desenvolver conforme a posição ideológica** daquele que aplicará o direito posto, **reconhecendo o intérprete como figura central** na ponderação dos valores insculpidos na Carta Magna: assim, prossegue o autor, o produto do processo interpretativo no nível pragmático será uma visão do “mundo diante do texto”, ou seja, uma construção do significado da norma segundo a sua crença política, qualquer que seja<sup>41</sup>.

Ocorre que, como bem observa o autor e em que pese a identidade entre a visão ideológica do intérprete e sua análise do ordenamento jurídico, **decifrar tal postura ideológica é uma tarefa no mínimo árdua**, por vezes inviabilizada ante os posicionamentos

---

<sup>40</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 maio 2021, grifo nosso).

<sup>41</sup> GRECO, 2011 apud ROCHA, op. cit., p. 5-12.

técnicos exarados no âmbito doutrinário e que buscam respaldo principalmente, senão de forma exclusiva, na Constituição Federal<sup>42</sup>.

Cabe repisar, nesse sentido, algumas conclusões firmadas anteriormente<sup>43</sup>. Com efeito, é impossível blindar a atividade interpretativa de influências subjetivas como a posição ideológica de seu intérprete, uma vez que **(i)** a aplicação da norma jurídica a determinado fato social leva em consideração as premissas axiológicas vigentes, conforme esclarecido por Carvalho (2019)<sup>44</sup>, e **(ii)** são bastante raras as vezes que determinado signo adotado pela norma não possua mais de um significado, sendo todos válidos e possíveis de serem adotados na interpretação. Entretanto, até em decorrência da lógica do sistema jurídico, as interpretações feitas sobre a norma não devem exceder o seu enunciado. É dizer: ante uma infinidade de significados possíveis, faz-se necessário analisar se algum deles já foi utilizado pelo direito privado (art. 109 do CTN) e, se não, buscar a interpretação que mais se aproxime dos ditames constitucionais relativos à matéria tributária. Nesse sentido, qualquer interpretação que, por exemplo, amplie o entendimento de determinado conceito normativo a ponto de fazer nascer obrigação tributária não prevista em lei será nula, vez que inconstitucional sob o viés formal e material.

Rocha (2019) suscita que uma possível causa para a importância dada à ideologia do intérprete se dá pela ausência de uma “manifestação objetiva” dos Poderes Legislativo e Judiciário acerca do tema, especialmente para adotar critérios objetivos que confirmem validade a determinado planejamento tributário, tema que entende possível de ser analisado quando se regulamentar o art. 116, parágrafo único, do CTN<sup>45</sup>.

O tema será aprofundado posteriormente, entretanto é necessário pontuar que o artigo mencionado buscou instituir uma norma geral antielisiva, entretanto a imprecisão técnica legislativa adotada promulgou verdadeira norma antievasiva, o que impossibilitaria eventual regulamentação que contrariasse essa natureza: dessa forma, em que pese seja possível a edição de norma que verse especificamente sobre o planejamento tributário, isso não foi feito com o parágrafo único do já mencionado art. 116 do CTN.

## 2.2 DA INTERPRETAÇÃO NORMATIVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

---

<sup>42</sup> GRECO, 2011 apud ROCHA, op. cit., p. 12.

<sup>43</sup> Ver o item 2.3 (“Da interpretação e aplicação das normas jurídico-tributárias”).

<sup>44</sup> CARVALHO, op. cit., p. 142-145.

<sup>45</sup> ROCHA, op. cit., p. 12-15.

Entendendo o papel central do intérprete e suas ideologias, Greco (2011 apud ROCHA, 2019) entende que a compreensão dos fatos sociais e da norma jurídica importam valorações do intérprete, no que suas convicções integram a essência do processo de subsunção da norma à hipótese de incidência tributária<sup>46</sup>.

Nesse sentido, reputa insuficiente qualquer teoria que desconsidere tais elementos extrajurídicos, tecendo críticas a uma visão bivalente do ordenamento jurídico (sim/não, certo/errado etc.) que fomente de modo superlativo a segurança e a certeza por entendê-la incapaz de compreender o fato social em toda a sua complexidade, visto que esta simplifica em demasia a realidade analisada e implica em uma visão estética, mecânica, da realidade. Em certo ponto, chega inclusive a declarar a impossibilidade de essa lógica lidar com os problemas de um futuro incerto e instável, característico da pós-modernidade, em razão de ser inviável “uma afirmação categórica sobre um vir a ser” que sustente a ideia de total previsibilidade do sistema jurídico<sup>47</sup>.

Respeitando-se a leitura em contrário, há diversos elementos nas afirmações acima que precisam ser esclarecidos: (i) a ideologia do intérprete do Direito posto é relevante para as suas impressões acerca dos significados da lei, a *mens legis*, entretanto a abertura do ordenamento jurídico a esse tipo de influência é muito menor do que aquele detido pelos Entes competentes ao instituir as leis tributárias, sendo necessário observar os limites contidos (i.1) nos possíveis significados a serem atribuídos aos signos adotados, aqui tendo o especial cuidado de não se ter como guia a vontade daquele que instituiu a lei tributária, mas o significado que lhe foi atribuído ao final do processo de criação normativa, momento em que integra o ordenamento jurídico e se desvincula das vontades e intenções daqueles que a editaram<sup>48</sup>, bem como (i.2) nos fatos já regulados pelo Legislativo, uma vez que as “lacunas” contidas no ordenamento não podem ser preenchidas por qualquer técnica interpretativa sem que isso signifique, em último caso, a intrusão desautorizada em competência delegada a Ente alheio<sup>49</sup>.

Ademais, vale lembrar que a situação de perfeito alinhamento do sistema normativo com a realidade social sempre se constituiu como um objetivo a se alcançar, porém apenas de forma ideal: seja pelo rito legislativo a que as mudanças normativas devem ser submetidas, seja pela velocidade com a qual a realidade se adapta aos anseios sociais preponderantes, seja pela necessária análise da realidade ante o Direito posto antes de sua possível positivação, há

---

<sup>46</sup> ROCHA, op. cit., p. 31-32.

<sup>47</sup> Ibid., 2019, p. 33-35.

<sup>48</sup> CARRAZA, op. cit., p. 753-754.

<sup>49</sup> Ibid., p. 479-481.

várias incógnitas que distanciam o sistema normativo da realidade social — e nem por isso eles se tornam menos efetivos ou previsíveis. Em verdade, diante das mudanças constantes e em ritmo exponencial da vida contemporânea, o único instrumento capaz de lhe assegurar um mínimo de estabilidade e previsibilidade é o sistema normativo: dessa forma, a velocidade das mutações sociais não deslegitima o sistema, pelo contrário, apenas reforça sua importância e o fortalece.

Nesse sentido, Baleeiro e Derzi (2018) bem esclarecem que a hermenêutica jurídica indica abandonar a concepção silogística lógico-dedutiva do Direito, processo que realça a necessidade de o processo interpretativo aproximar-se no maior grau possível dos princípios constitucionais aos quais deve observância<sup>50</sup>; Carvalho (2019), a seu turno, bem lembra que a compreensão de um mesmo fato comporta diversos recortes metodológicos (econômicos, políticos, sociológicos etc.), mas que cabe ao Direito orientar-se exclusivamente pelas nuances jurídicas que envolvem o caso analisado, podendo entretanto pautar-se nas considerações tecidas pelas análises de cortes metodológicos alheios<sup>51</sup>.

Assim, reconhecer a insuficiência da técnica interpretativa formal-silogística e pugnar por sua ampliação ocorre como resposta à sociedade pós-moderna, na qual as mudanças são constantes e demandam realidades distintas num curto lapso temporal — entretanto, não se deve olvidar das características inerentes ao sistema normativo, o qual impõe limites à atividade de interpretação e genericamente estabelece o campo de atuação de seus aplicadores.

### 2.3 DO “EQUILÍBRIO” ENTRE LEGALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Um dos principais motivos pelo qual a obra de Marco Aurélio Greco se destacou no meio jurídico foi a ideia de que, abordando-se o tema do planejamento tributário, o autor sustenta que a melhor análise traria luz à capacidade contributiva do contribuinte (enquanto princípio constitucional), conjugando-a com a legalidade (como limite ao poder de tributar) de forma a equacionar os valores da liberdade e da solidariedade social na análise do caso concreto<sup>52</sup>. Nessa senda, o autor inclusive chega a afirmar que, acaso realizados atos e negócios jurídicos perfeitamente lícitos e válidos, ainda assim estes estariam suscetíveis à

---

<sup>50</sup> BALEEIRO; DERZI, op. cit., p. 298-300.

<sup>51</sup> CARVALHO, op. cit., p. 317-320.

<sup>52</sup> GRECO, 2011 apud ROCHA, op. cit., p. 17-21.

desconsideração pela autoridade administrativa se não refletirem de forma adequada a capacidade contributiva do sujeito passivo<sup>53</sup>.

O argumento é sedutor, há que se admitir: a solidariedade enquanto valor social assume papel de grande relevo na nossa Carta Magna, constituindo um objetivo a ser alcançado pelo Estado Democrático de Direito (cf. art. 3º, I, da CRFB/88), o que confere maior importância à presença da capacidade contributiva neste debate: não à toa, Torres (2011) o elenca como princípio orientador, servindo de baliza na interpretação das normas jurídicas e que normatiza o ideal da justiça distributiva<sup>54</sup>.

Ademais, analisando a oposição entre regras e princípios constitucionais, Ávila (2008) define estes pelo alto grau de abstração e pela função de expressar valores dentro do sistema normativo, o que torna complexa a sua aplicação pela falta de limites objetivos que definam sua valoração ante a outros princípios em futuras análises por seus aplicadores, não vinculando o seu aplicador a realizar mera operação de subsunção, mas a um trabalho de hierarquização e valoração dos princípios face ao caso analisado<sup>55</sup> — nesse sentido, caberá neste trabalho analisar brevemente o papel desses princípios à chamada elisão fiscal e, portanto, ao planejamento tributário.

Assim, cabe adiantar que, em que pese os princípios da legalidade e da capacidade contributiva derivarem do princípio da isonomia (ou igualdade) material no âmbito tributário<sup>56</sup> e o exercício do poder de tributar do Estado ser pautado pelos dois simultaneamente<sup>57</sup>, conferir tratamento idêntico a ambos não parece ser a interpretação mais adequada ao Sistema Constitucional Tributário. Vejamos.

### 2.3.1 Da Legalidade

Não há dúvidas da relevância atribuída ao princípio da legalidade no Sistema Constitucional Tributário, a qual não raras vezes denomina-se “estrita legalidade”: institui-se como garantia fundamental por força do art. 5º, II, da CRFB/88<sup>58</sup>, e se espelha como limitação

---

<sup>53</sup> GRECO, 2011 apud ROCHA, op. cit., p. 25.

<sup>54</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 93-94.

<sup>55</sup> ÁVILA, Humberto. Regra-matriz versus princípios. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. p. 67-73.

<sup>56</sup> MEYER-PFLUG; NEVES, op. cit., p. 58.

<sup>57</sup> MEYER-PFLUG; NEVES, op. cit., p. 54.

<sup>58</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

ao poder de tributar do Estado (e conseqüente direito fundamental do contribuinte) no art. 150, I, da CRFB/88, veja-se:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Meyer-Pflug e Neves (2012) descrevem essa relevância sob dois espectros: o de supremacia da lei, que subordina toda a atuação da Administração Pública aos seus postulados, e o de reserva de lei, que se institui como pré-requisito para criar, instituir, cobrar e fiscalizar o recolhimento de tributos. No primeiro, apresenta-se como “direito público subjetivo” dos contribuintes, exigível perante as autoridades públicas e cuja inobservância culmina na exclusão do dispositivo impugnado; no segundo, a exigência de estrita observância legal (do que deriva a expressão “estrita legalidade”, por óbvio) no âmbito tributário assegura a separação de poderes, uma vez que cria como única alternativa para a instituição e majoração de tributos mediante lei formal (promulgada, por óbvio, segundo os procedimentos exigidos, sob pena de inconstitucionalidade formal)<sup>59</sup>.

Costa (2019) relembra que o princípio da legalidade impõe ao Estado o dever de modular o comportamento dos contribuintes através do instrumento legal: nesse sentido, relembra que o âmbito tributário possui diversos princípios reflexos dessa previsão e sua obrigação encontra guarida inclusive no âmbito administrativo (art. 37, “caput”, da CRFB/88<sup>60</sup>), o que apenas reforça o caráter vinculativo dos atos administrativos às previsões legais<sup>61</sup>.

Harada (2017) realça a característica do princípio da legalidade enquanto direito fundamental atribuível aos contribuintes ressaltando que a previsão do art. 150, I, da CRFB/88 constitui-se como cláusula pétrea, não sendo revogável por emenda constitucional, a teor do art. 60, §4º, IV, da CRFB/88<sup>62</sup>: assim, afirma que eventual tributo devido

II - **ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;**” (BRASIL, 1988, grifo nosso).

<sup>59</sup> MEYER-PFLUG; NEVES, op. cit., p. 60-65.

<sup>60</sup> “Art. 37. A **administração pública** direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios **obedecerá aos princípios de legalidade**, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)” (BRASIL, 1988, grifo nosso).

<sup>61</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: constituição e código tributário nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 87-88.

<sup>62</sup> “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV - os direitos e garantias individuais.” (BRASIL, 1988).

exclusivamente por confissão do contribuinte não merece ser cobrado, afinal, sua exigibilidade não decorreria de lei em sentido formal e estrito<sup>63</sup>.

Sobre o assunto, Baleeiro e Derzi (2010) observam que o princípio da legalidade implica numa desvinculação da legislação de outras áreas, especialmente das leis orçamentárias, vez que exige lei própria da esfera tributária para que surta efeitos em suas questões: além disso, observam que a legalidade apenas pode ser limitada pelos princípios das anterioridades e pela irretroatividade legal, uma vez que as leis devem ser entendidas em seu aspecto material e temporal, então esses princípios atuam visando a conferir maior segurança jurídica aos contribuintes por conferir previsibilidade maior aos atos praticados pela Administração Pública<sup>64</sup>.

Nessa toada, a figura da lei mostra-se mais relevante para o âmbito tributário que em outras áreas jurídicas e, segundo Carraza (2013), possui como consequência lógica a necessidade de todo e qualquer elemento componente da hipótese de incidência tributária ser definida exclusivamente por lei, vedando-se qualquer delegação do gênero ao Poder Executivo<sup>65</sup>.

Vários são os autores que denominam essa previsibilidade exaustiva de todos os critérios da hipótese de incidência como “tipicidade cerrada”, porém este é um conceito impróprio, pelo que se prefere neste trabalho adotar a expressão “**determinação conceitual**”. Isso porque, como bem observa Baleeiro e Derzi (2010), esta expressão denota o significado de conceito, adotando signos fechados e determinantes que restringem o aplicador a uma regra de classificação exclusiva; a seu turno, aquela se aproxima mais do significado tipo, que adota signos abertos e indeterminados, não restritivos a uma classificação exclusiva. Enquanto o tipo se adequa melhor a princípios, os conceitos se familiarizam com regras; os tipos trazem consigo vetores sociais mais abrangentes e relevantes à sua compreensão, mas renunciáveis, ao passo que os conceitos delimitam à exaustão os critérios necessários à sua compreensão, os quais são irrenunciáveis<sup>66</sup>.

Schoueri (2005) adota posicionamento semelhante: reconhecendo a contradição entre o tipo e o grau de determinação mandatório no âmbito tributário, uma vez que o signo tipológico possui graus de fluidez e adaptação incompatíveis com a segurança jurídica ideal aos contribuintes, argumenta o autor que é mais adequado adotar termos conceituais, cuja

---

<sup>63</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 269-270.

<sup>64</sup> BALEEIRO; DERZI, 2018, op. cit., p. 98-108.

<sup>65</sup> CARRAZA, op. cit., p. 280-282.

<sup>66</sup> BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 180-181.



natureza é eminentemente restritiva, mesmo que o resultado de ambos seja uma abstração da realidade<sup>67</sup>.

Desses breves conceitos, não há dúvidas de que o termo “determinação conceitual” é a expressão que melhor se adequa a descrever as ferramentas normativas utilizadas no contexto da tensão entre o exercício do poder público e a liberdade individual do contribuinte, não raras vezes poderes antagônicos no Direito Tributário, e que fazem nascer a lei como instrumento limitador do exercício do poder estatal envolvido na sua interpretação e aplicação<sup>68</sup>.

Cabe frisar que, mesmo com a adequação de nomenclatura, o conteúdo de ambas as expressões é o mesmo, pelo que os entendimentos doutrinários sobre essa questão serão analisados da mesma forma.

Ataliba (2006) observa que a lei que descreve a hipótese de incidência tributária elenca critérios definidores do objeto descrito suficientes para a sua criação em forma de conceito normativo: enquanto o legislador elenque certas características como suficientes à descrição da hipótese de incidência, e trazendo ela um conceito exauriente, o aplicador da lei estará vinculado à observância dessas características, e apenas delas, vez que a previsão normativa vincula a atividade do aplicador, que deverá reputar inúteis outros traços característicos do fato<sup>69</sup>.

Torres (2011) já observava a complexidade desse tema, uma vez que envolve temas de completude do sistema jurídico e de seu possível preenchimento, abordando técnicas de analogia no Direito Tributário<sup>70</sup> — o que, como outrora analisado<sup>71</sup>, não é permitido no ordenamento jurídico brasileiro por expressa vedação legal e impossibilidade ante uma ponderação entre os princípios da legalidade e da isonomia.

Meyer-Pflug e Neves (2012) bem ressaltam que a determinação conceitual deriva do próprio princípio da legalidade, que exige da lei a exata descrição dos critérios que resultam na tributação, visando conferir maior segurança jurídica aos contribuintes<sup>72</sup>. Nesse sentido, Carraza (2013) leciona que a lei instituidora da hipótese de incidência “*traça uma ação-tipo (abstrata)*” (grifo no original) que deve conter os critérios necessários e suficientes à

---

<sup>67</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 244-247.

<sup>68</sup> Ibid., 2010, p. 191-194.

<sup>69</sup> ATALIBA, op. cit., p. 59-65.

<sup>70</sup> TORRES, op. cit., p. 157-158.

<sup>71</sup> Ver item 2.5 (“Consideração Econômica, Interpretação Econômica e Analogia”).

<sup>72</sup> MEYER-PFLUG; NEVES, op. cit., p. 65-66.

subsunção do fato impositivo à hipótese de incidência, além das ações necessárias à Administração Pública proceder à arrecadação desses valores<sup>73</sup>.

Caliendo (2019), ante as posições antagônicas entre determinação conceitual e tipologia aberta, entende que as normas são tipos sistemáticos, ou seja, que devem ser interpretados conforme os preceitos do subsistema tributário e adotem conceitos expandidos apenas quando estes sejam adotados em defesa dos contribuintes para concretizar os princípios da justiça fiscal e da capacidade contributiva<sup>74</sup>.

Dessa forma, pode-se concluir que o **princípio da legalidade**, insculpido no art. 150, I, da CRFB/88, **determina a (i) supremacia da lei**, que se constitui direito fundamental dos contribuintes oponível a toda a atuação da Administração Pública, a qual se dá de forma plenamente vinculada aos preceitos legais sob pena de nulidade dos atos praticados; e **(ii) reserva de lei**, do qual deriva a **determinação conceitual** (entendida de maneira equivocada como "tipicidade cerrada"), que **exige lei para instituir tributo** de forma a prever os requisitos necessários e suficientes à subsunção do fato impositivo à hipótese de incidência, **bem como explicitar os atos fiscais necessários para a sua arrecadação**.

### 2.3.2 Da Capacidade Contributiva

Carraza (2013) introduz a capacidade contributiva como reforço ao princípio republicano inerente ao Estado de Direito em que insere o sistema jurídico brasileiro, restringindo-se aos impostos e cuja expressão mais nítida ocorre na manifestação do contribuinte que confirme objetivamente sua possibilidade de suportar carga tributária maior<sup>75</sup>. Cristaliza-se no art. 145, §1º, da CRFB/88, veja-se:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º **Sempre que possível, os impostos** terão caráter pessoal e **serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

---

<sup>73</sup> CARRAZA, op. cit., p. 472-474.

<sup>74</sup> CALIENDO, op. cit., p. 287-289.

<sup>75</sup> CARRAZA, op. cit., p. 96-97.

Aduz Meyer-Pflug e Neves (2012) que a capacidade contributiva, da mesma forma e ainda que não esteja prevista na Seção constitucional específica sobre essa matéria, constitui-se como limitação ao poder de tributar<sup>76</sup>.

Torres (2009), por outro lado, refere-se à capacidade contributiva como descendente direta do princípio da legalidade junto ao que denomina “princípio do custo/benefício”, argumentando que orientar a interpretação das leis tributárias ao princípio da capacidade contributiva conferiria maior eficácia à própria legalidade, enxergando nesses princípios as verdadeiras balizas do poder de tributação do Estado Social, instituído após a Constituição Federal de 1988<sup>77</sup> — uma visão similar à de Marco Aurélio Greco, portanto.

Carraza (2013), por outro lado, entende a figura da capacidade contributiva como um complemento ao princípio da igualdade (art. 150, II, da CRFB/88<sup>78</sup>) com a finalidade de se alcançar a justiça fiscal, não se afeiçoando a ela mera questão de aumento arrecadatário, uma vez que atua de forma conjunta com o princípio da solidariedade ao exigir o pagamento de tributos daqueles que o suportem melhor visando o bem-estar geral: assim, **as leis instituidoras de tributos** deveriam priorizar uma **progressividade** das alíquotas segundo a base de cálculo adotada<sup>79</sup>.

Comentando o art. 145, §1º, da CRFB/88, Machado Segundo (2017) ressalta que a capacidade contributiva não pode servir de azo a um exercício arbitrário dos poderes de fiscalização da Administração Tributária, os quais devem máximo respeito à legalidade por se constituírem como atividade plenamente vinculada à lei<sup>80</sup>. Harada (2017), de forma similar, argui que a inexistência de lei de âmbito nacional, a qual delimite os encargos tributários devidos a cada contribuinte que manifeste determinada capacidade contributiva, impede que se argumente por uma capacidade contributiva de observância mandatária<sup>81</sup>.

Baleeiro e Derzi (2010) frisam a eleição do termo “capacidade econômica” na estrutura constitucional em vez de “capacidade contributiva”, o que vincula a atuação de qualquer dos Poderes aos fatos que denotem características econômicas do contribuinte, e o

<sup>76</sup> MEYER-PFLUG; NEVES, op. cit., p. 54.

<sup>77</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. I, p. 417.

<sup>78</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;” (BRASIL, 1988, grifo nosso).

<sup>79</sup> CARRAZA, op. cit., p. 97-101.

<sup>80</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 16.

<sup>81</sup> HARADA, op. cit., p. 272.

categorizam sob o viés **(i) objetivo**, constituindo-se como pressuposto ou fundamento à instituição do tributo e/ou diretriz para a eleição de sua hipótese de incidência, além do **(ii) subjetivo**, determinando o critério gradativo aos impostos e opondo limites à tributação (garantia do mínimo existencial), ressaltando a mitigação desse princípio no critério objetivo quanto à eleição da hipótese de incidência ante a sua descrição minuciosa e exaustiva em abstrato pela Constituição Federal, exceto aos impostos residuais (art. 154, I, da CRFB/88<sup>82</sup>) a serem instituídos pela União<sup>83</sup>.

Não são necessárias maiores considerações para se reconhecer que a capacidade contributiva (quer vista como princípio, quer como limitação ao poder de tributar) é de grande relevância em um Estado Social, pois coopera com a igualdade numa busca pela justiça fiscal do sistema tributário, bem como satisfaz a solidariedade social ao recomendar a exigência de alíquotas progressivas dos impostos conforme a capacidade econômica manifestada pelos contribuintes, porém não serve de justificativa a mero aumento arrecadatário ou à atuação discricionária do Fisco, tampouco possui natureza mandamental impositiva por ausência de lei formal nesse sentido.

### **2.3.3 Das funções da legalidade e da capacidade contributiva no planejamento tributário**

Analisando questão bem semelhante à ora enfrentada, Leão (2020) aborda as funções da legalidade e da capacidade contributiva no debate sobre o planejamento tributário à luz do Sistema Tributário Constitucional, buscando analisar criticamente os efeitos da eficácia positiva proposta por Marco Aurélio Greco, bem como o que se propôs chamar de “deslegalização” do Direito Tributário, uma vez que reconhece a centralidade desses temas no debate acerca dos limites ao planejamento tributário<sup>84</sup>.

Quanto à **capacidade contributiva**, esclarece a autora que seu comando dirige-se essencialmente ao legislador tributário, que deve utilizá-lo como parâmetro em todo o processo de produção da lei tributária, não servindo ao aplicador da lei como ferramenta

---

<sup>82</sup> “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, **impostos não previstos** no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;” (BRASIL, 1988, grifo nosso).

<sup>83</sup> BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 1090-1095.

<sup>84</sup> LEÃO, Martha. Da Fábula à Realidade: o Planejamento Tributário e o Papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste Debate. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 45, p. 322-339, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/da-fabula-a-realidade-o-planejamento-tributario-e-o-papel-da-capacidade-contributiva-e-da-legalidade-neste-debate/>. Acesso em: 11 maio 2021.

corretiva de normas subinclusivas<sup>85</sup>; nesse sentido, observa que apresentá-la como “vetor de alcance da legislação” (GRECO, 2011 apud ROCHA, 2019) que autorizasse a lei tributária a abranger situações além daquelas previstas em seu enunciado implicaria na atuação dessa figura como verdadeira instituidora de deveres jurídico-tributários, seja qual for o meio eleito para tanto — seja uma interpretação finalística que considere a capacidade econômica do contribuinte em detrimento dos limites impostos à interpretação literal da norma ou a desqualificação da forma jurídica dos atos praticados visando classificá-los conforme a sua manifestação econômica<sup>86</sup>.

Observe-se que tais premissas se adequam ao exposto até aqui: enquanto norma orientadora e limitadora ao poder de tributar, a capacidade contributiva serve, junto aos princípios da igualdade e solidariedade, para orientar a atuação legislativa em busca da justiça fiscal, não para servir de justificativa a negligências com o sistema normativo por parte de seus aplicadores.

No que tange à **legalidade**, a centralidade do seu papel consiste no **grau de vinculação do intérprete/aplicador ao texto da norma** que se entende como devido, ou seja, até que ponto e em que medida a autoridade administrativa estaria vinculada ao alcance do texto normativo ao interpretar determinada disposição legal: nesse sentido, a relativização do caráter vinculativo da legalidade influencia diretamente no processo de subsunção do fato analisado à norma tributária e dá azo a um possível controle de “legitimidade” calculado conforme a capacidade contributiva do contribuinte.

Nas matérias do Direito Tributário que lidem com limitações aos direitos e garantias dos contribuintes face ao exercício do poder de tributar, que se conferem especialmente no surgimento da obrigação tributária principal, a ideia da sua “deslegalização” ameaça sérios efeitos nocivos que fragilizam a própria noção de sistema normativo. Isso porque, segundo a autora, tal mudança minaria a segurança jurídica creditável ao ordenamento jurídico, que não vincularia o intérprete/aplicador da lei de forma suficiente para conferir um mínimo de previsibilidade às suas conclusões, conferindo-lhe poderes criativos no processo interpretativo: isso, em último caso, culminaria na lógica absurda de se ter o aplicador do Direito (a exemplo dos juízes) como seu criador, ruindo a lógica de considerá-lo subordinado aos ditames legais — cuja premissa é a **interpretação de significados**, e não a sua atribuição, **predispostos** no direito posto<sup>87</sup>.

---

<sup>85</sup> LEÃO, op. cit., p. 329.

<sup>86</sup> Ibid., p. 325-328.

<sup>87</sup> Ibid., op. cit., p. 330-335.

Cumpra observar que, segundo a autora, há situação diversa quando se analisam normas relativas a impostos extrafiscais ou imunidades/isenções: estas aceitam de forma mais razoável argumentos finalísticos, reduzindo a importância da norma posta, uma vez que há um nível menor de restrição dos direitos fundamentais dos contribuintes nessas matérias ou até o seu exercício<sup>88</sup>.

É possível observar uma consonância entre as ideias acima e as características de ambos os princípios analisados: o princípio da legalidade possui graus de rigor definidos conforme o nível de restrição de direitos fundamentais envolvidos na discussão — no que diz respeito ao planejamento tributário, ao envolver a exigência ou majoração de tributo, sua interpretação deve se restringir a análises sobre os significados dos termos empregados pelo legislador para definir o alcance da norma e prosseguir com a possível subsunção do fato à norma.

---

<sup>88</sup> Ibid., 2019, p. 333-334.

### 3 DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A promulgação da Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o parágrafo único do artigo 116 do CTN no ordenamento jurídico, intensificou os debates acerca do planejamento tributário enquanto conduta elisiva adotada com a finalidade de evitar, reduzir ou postergar obrigações tributárias, uma vez que o dispositivo inserido confere à autoridade fiscal poderes para desconsiderar condutas praticadas para **dissimular**, do tributo, (i) seu fato gerador ou (ii) sua natureza jurídica, possuindo a seguinte redação final:

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

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (BRASIL, 1966, grifo nosso).

Com o início da sua vigência, diversos questionamentos surgiram entre os intérpretes da lei tributária: a redação final do dispositivo reflete as intenções do legislador expressadas durante o trâmite legislativo? Qual é a sua natureza jurídica (ou o alcance da expressão “dissimular”)? Há alguma inconstitucionalidade no dispositivo? Quais são os limites para a sua aplicação? As respostas para essa pergunta variam entre os doutrinadores segundo as premissas adotadas por eles: há desde posições que consideram a norma ineficaz e inócua até os que a enxergam como válida e, inclusive, aplicável.

#### 3.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O TRÂMITE LEGISLATIVO: ENTRE A VONTADE DO LEGISLADOR E A NORMA POSTA

O processo de debates e edição de uma lei complementar, enquanto manifestação popular através de seus representantes eleitos que exige maioria absoluta de aprovação (art. 69 da CRFB/88)<sup>89</sup> face à relevância dos assuntos a serem tratados exclusivamente por tal figura, traz um contexto histórico relevante para a compreensão inicial do dispositivo por descrever em seus debates quais eram as intenções do Poder Legislativo, ainda que não reflita necessariamente o conteúdo carregado pelo enunciado: dessa forma, cabe uma breve análise dos motivos que ensejaram a propositura do projeto de lei complementar no que tange à

<sup>89</sup> “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.” (BRASIL, 1988).

inclusão do art. 116, parágrafo único, do CTN, além dos seus debates, antes que se inicie uma análise mais aprofundada do dispositivo legal.

De início, cumpre esclarecer que a Lei Complementar nº 104/2001 origina-se do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999<sup>90</sup>, encaminhado pelo Poder Executivo para apreciação urgente do Congresso Nacional através da Mensagem nº 1.459/1999 pelo à época Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, e publicado aos 16 (dezesseis) dias de outubro de 1999 no Diário da Câmara dos Deputados<sup>91</sup>.

Na Exposição de Motivos elaborada pelo à época Ministro da Fazenda, esclarece-se que as mudanças sugeridas buscaram “*atribuir, à Administração Tributária, condições mais adequadas ao cumprimento de suas funções institucionais, naquilo que se entende mais urgente*” (BRASIL, 1999). E, especialmente em relação à inserção do parágrafo único ao art. 116 do CTN, dispõe o seguinte:

6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos **praticados com finalidade de elisão**, constituindo-os, dessa forma, em **instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito**. (BRASIL, 1999, p. 18, grifo nosso).

Ou seja, o objetivo original do dispositivo em análise sempre foi outorgar poderes à administração tributária de combate aos **atos elisivos** atribuídos aos planejamentos tributários em que se identificasse abusos de forma ou direito.

Remetido o projeto à Mesa Diretora, foram apresentados 18 (dezoito) Emendas de Plenário, a que interessa a Emenda nº 10<sup>92</sup> por requerer a supressão do parágrafo único do art. 116 do CTN sob a justificativa de que a desconsideração de eventuais simulacros como os sugeridos na parte final do item 6 da Exposição de Motivos seria possível com uma fiscalização eficiente, argumentando que o instrumento a ser inserido conferiria ao Fisco o poder de conferir uma interpretação econômica no âmbito tributário, o que seria inaceitável<sup>93</sup>.

<sup>90</sup> BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172/1966, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 1999. 218 p. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=5835B9592BA6D59D02EB4936D39D7745.proposicoesWeb2?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=5835B9592BA6D59D02EB4936D39D7745.proposicoesWeb2?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 14 maio 2021.

<sup>91</sup> Ibid., 1999, p. 19-23.

<sup>92</sup> Ibid., 1999, p. 37.

<sup>93</sup> Nos termos da referida Emenda: “[...] de uma premissa correta (não aceitar dissimulações), deriva-se algo diverso, errôneo, que vem a ser **permitir a interpretação econômica do fato gerador**. Por essa interpretação econômica, a autoridade fiscal pode ‘achar’ que embora o contrato tenha uma natureza jurídica, sua ‘natureza econômica’ é outra.

[...]

**Aprovar a proposta é dar um poder desmedido ao Fisco**, poder esse que não poderá ser contrastado com a defesa administrativa plena, já que há o depósito recursal, e, até, com a via judicial plena, pois o tipo de questão não permitirá o uso do mandado de segurança.” (BRASIL, 1999, p. 37, grifo nosso).



Cancelado o caráter urgente de tramitação<sup>94</sup> requerido pelo Poder Executivo, referido Projeto foi submetido a Discussão em turno único, na qual a Emenda supressiva nº 10 restou rejeitada pelo Deputado Antonio Cambraia, substituto da Comissão de Finanças e Tributação, em parecer escrito do qual cumpre destacar a seguinte passagem:

Trata-se, tipicamente, de inserção no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado planejamento tributário das empresas, das suas tentativas de elisão que produzam o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia em muitos casos e com efeitos na concorrência.

Tal tipo de norma antielisão existe de maneiras diversas na legislação de países com tradição no Direito Tributário. É certo que os doutrinadores, a jurisprudência e os advogados do contribuinte terão amplo campo de luta e debate em torno do tema.

O parágrafo único do art. 16 do PLP nº 77, de 1999, é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal.

Assim, é justificável e oportuno o parágrafo único proposto ao art. 116 do CTN. **Fica rejeitada a Emenda de Plenário nº 10**, que suprime esse dispositivo. (BRASIL, 1999, p. 146-147, grifo nosso).

O Deputado Eduardo Paes, por sua vez, exarando parecer em substituição à Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, endossou o transcrito acima e requereu apenas a alteração da redação da parte final do dispositivo de “observados os procedimentos estabelecidos em lei” **para “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”**.

Do trecho acima, é possível extrair alguns objetivos legislativos com a inserção do art. 116, parágrafo único, do CTN: **(i)** instituir uma norma geral antielisão que **(ii)** conferiria amplos poderes interpretativos e decisórios ao Fisco e **(iii)** cuja função seria “combater” **(iii.1)** os efeitos do planejamento tributário e dos atos elisivos, que supostamente afrontam o princípio da capacidade contributiva e desrespeitam a isonomia, afetando a concorrência, além de **(iii.2)** tentativas de sonegação fiscal.

Nesse sentido, como previsto pelos pareceres acima transcritos, a reação doutrinária permanece severa até os dias atuais: Harada (2017) é bastante enfático em afirmar que o lançamento tributário, enquanto ato administrativo vinculado, é incompatível com tamanha discricionariedade como a que se buscou conferir às autoridades administrativas<sup>95</sup>; Baleeiro e Derzi (2018), por sua vez, bem lecionam que, em que pese a *mens legislatoris*, não há no art. 116, parágrafo único, do CTN ou em qualquer outra norma do ordenamento jurídico tributário uma cláusula geral antielisiva<sup>96</sup>.

<sup>94</sup> Cancelamento requerido através da Mensagem nº 1.753/1999, do Poder Executivo, e deferido pela Mesa Diretora em 06 de dezembro de 1999.

<sup>95</sup> HARADA, op. cit., p. 290.

<sup>96</sup> BALEEIRO; DERZI, op. cit., p. 1573.

Em consonância com as intenções legislativas caminham os ensinamentos de Torres (2011) e Abraham (2018), para os quais o parágrafo único do art. 116 do CTN constitui norma geral antielisiva<sup>97</sup>: nesse sentido, o segundo autor inclusive afirma que o dispositivo é plenamente aplicável conforme os ritos previstos nos arts. 142, 148 e 149, VII, todos do CTN, ou apoiados no Decreto nº 70.235/1972, que versa sobre o processo administrativo tributário<sup>98</sup>.

Dessa forma, mister se faz analisar de forma crítica as posições doutrinárias acerca desse dispositivo no que tange à sua natureza jurídica, alcance, necessidade de regulamentação e inclusive constitucionalidade, buscando a solução mais coerente com os ditames do subsistema jurídico tributário.

### 3.2 NATUREZA JURÍDICA E ALCANCE DO TERMO “DISSIMULAR”

Conforme visto anteriormente, a distinção mais consagrada no direito tributário brasileiro acerca dos atos e negócios jurídicos adotados pelos contribuintes em relação à ocorrência do fato gerador é aquela consagrada na obra de Sampaio Dória (apud BALEEIRO; DERZI, 2018) entre a elisão e a evasão fiscais, as quais adotam como critérios distintivos a **natureza** dos atos praticados e, mais importante, o **momento** em que essa prática ocorre: **no primeiro caso**, a evasão fiscal adota meios ilícitos, enquanto na elisão fiscal é necessário que os atos praticados primem pela licitude; **no segundo caso**, que o próprio autor indica como o mais relevante, caracteriza-se a evasão fiscal quando tais atos são praticados simultaneamente ou após a subsunção do fato social (que reflete uma realidade econômica) à hipótese de incidência tributária, enquanto se caracteriza a elisão fiscal quando os atos são praticados antes da referida subsunção<sup>99</sup>. Observe-se, nesse sentido, que compreender os aspectos de licitude e temporalidade que permeiam a evasão e elisão fiscais (neste último, o próprio planejamento tributário) é essencial para reconhecer a natureza jurídica do art. 116, parágrafo único, do CTN, uma vez que a categoria dos atos e negócios jurídicos que poderão ser desconsiderados pelo dispositivo analisado mostra-se fator relevante nessa análise.

Greco (2011, apud ROCHA, 2019) entende o art. 116, parágrafo único, do CTN como **norma geral antielisiva**, a qual prestigia a legalidade e a tipicidade, uma vez que sua aplicação pressuporia necessariamente (i) a existência de previsão legal para o ato que se

---

<sup>97</sup> Ver TORRES, 2011, op. cit., p. 161; e ABRAHAM, op. cit., p. 190.

<sup>98</sup> ABRAHAM, op. cit., p. 189-190.

<sup>99</sup> DÓRIA, 1977 apud BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1567-1568.

considera dissimulado e, (ii) afastado o simulacro, haja a subsunção do conteúdo encontrado à hipótese de incidência pretendida, pelo que surgiria a obrigação principal evitada: assim, não haveria a utilização da analogia porque, segundo o autor, a exigência de tributos após a aplicação do citado dispositivo decorreria do próprio ordenamento jurídico, que anteveria o fato gerador dissimulado<sup>100</sup>. Dito de outro modo, não se busca fato gerador novo, mas aquele que somente não se conformou à sua hipótese de incidência pelo uso desproporcional pelo contribuinte de meios jurídicos que distorcem a isonomia tributária e malogram o princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, prossegue o autor afirmando que o art. 116, parágrafo único, do CTN deveria ser utilizado para desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte sem qualquer patologia, mas que não refletissem a sua capacidade contributiva positiva, uma vez que ela é o principal vetor de análise da conformidade dos atos e negócios jurídicos analisados no que o autor denomina Terceira Fase do planejamento tributário<sup>101</sup>.

Respeitando-se o largo esforço argumentativo dispendido pelo autor, com base nas premissas adotadas até aqui, é possível afirmar que a chamada Terceira Fase do planejamento tributário traz sérios riscos ao sistema jurídico, bem como incongruências: com efeito, conferir uma eficácia positiva à capacidade contributiva que não se limite aos aspectos legais da tributação, mas transborde deles para estender o alcance da norma e atingir a manifestação econômica do contribuinte, em verdade definindo-a como fato gerador do tributo cobrado, é um poder sem-tamanho que viola o princípio da legalidade e fulmina a segurança jurídica, uma vez que implicaria delegar poderes de criar normas ao Poder Executivo enquanto seu aplicador, o que faria ruir a supremacia da lei em matéria tributária.

Rocha (2019), por sua vez, descreve sua divergência com o entendimento de Marco Aurélio Greco como sendo “de grau” por entender que a norma introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001 é uma **norma geral antielusiva**<sup>102</sup>, utilizando a terminologia citada por Heleno Taveira Tôrres, o que significa em largos termos a desconsideração dos atos e negócios que, ainda que praticados no âmbito da elisão fiscal (nos termos de Sampaio Dória), possuam alguma patologia que desvirtue a finalidade do negócio praticado.

Tal entendimento que traz duas consequências relevantes: (i) atos e negócios jurídicos lícitos e válidos **não podem** ser desconsiderados/requalificados pela autoridade fiscal, mesmo com base na eficácia positiva da capacidade contributiva, uma vez que (ii) esta

---

<sup>100</sup> GRECO, 2011 apud ROCHA, op. cit., p. 131-133.

<sup>101</sup> GRECO, 2011 apud ROCHA, op. cit., p. 136.

<sup>102</sup> ROCHA, op. cit., p. 140.

servirá para controlar as patologias relativas à artificialidade dos atos praticados visando um melhor efeito fiscal<sup>103</sup>. Dessa forma, o autor entende que o art. 116, parágrafo único, do CTN é o instrumento necessário para desconsiderar os atos praticados que não padeçam de patologias evidentes, mas utilizados de forma a “abusar” das formas jurídicas a ponto de desvirtuar suas finalidades<sup>104</sup>.

Carraza (2013), por sua vez, entende o art. 116, parágrafo único, do CTN como **norma geral antissimulação**: isso porque reconhece o direito do contribuinte de se organizar para evitar, reduzir ou postergar sua carga fiscal, desde que respeitados os limites do ordenamento jurídico pátrio, contra a qual não cabe qualquer investida fiscal visando o recolhimento de uma maior carga tributária<sup>105</sup>. Enxerga no §1º do art. 167 do Código Civil de 2002<sup>106</sup> um rol taxativo de hipóteses que autorizam a desqualificação dos atos e negócios jurídicos e que constituem parâmetros objetivos à aplicação desse dispositivo: assim, chega a afirmar que o único meio legítimo de desconsideração dos atos e negócios praticados pelo contribuinte seria o judicial, o que não traria prejuízo aos interesses arrecadatórios do Estado ante o afastamento da regra prescricional do art. 150, §4º, do CTN<sup>107</sup>. Nessa toada, entende que a Lei Complementar nº 104/2001 não poderia instituir alcance diverso ao conceito simulatório, uma vez que o direito tributário não possui autonomia científica face aos outros ramos jurídicos, e observa que a edição da lei ordinária exigida no final do enunciado é medida necessária para que o Fisco possa proceder à desconsideração dos atos e negócios praticados pelo contribuinte<sup>108</sup>.

Machado Segundo (2017) se refere a ela como **norma geral “antielisiva”**: isso porque entende que o planejamento tributário consiste na adoção de meios lícitos de o contribuinte organizar sua atividade econômica com vistas a se submeter ao menor ônus tributário possível: dessa forma, a norma dita “antielisiva” outorgaria poderes à autoridade

<sup>103</sup> ROCHA, op. cit., p. 140-141.

<sup>104</sup> ROCHA, op. cit., p. 142-147.

<sup>105</sup> CARRAZA, op. cit., p. 547-548.

<sup>106</sup> “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

**§ 1 o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:**

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

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

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

§ 2 o Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.” (BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 17 maio 2021. grifo nosso).

<sup>107</sup> CARRAZA, op. cit., p. 549-550.

<sup>108</sup> CARRAZA, op. cit., p. 550-551.

fiscal para desconsiderar livremente os atos praticados e requalificá-los segundo uma carga tributária maior: sem adotar uma posição categórica, o autor afirma que a doutrina majoritária caminha no sentido de o dispositivo ser **(i) inócuo**, quando lido como uma norma antissimulação, já que a proibição por ela encampada já existia no Código Tributário Nacional, ou **(ii) inconstitucional**, se lida como norma que autorize a desconsideração de atos e negócios praticados sem qualquer patologia<sup>109</sup>, o que será melhor analisado adiante. Ainda, prossegue o autor, analisando a suposta consagração da interpretação econômica, que esta não impede a livre organização do contribuinte, a qual somente poderá ser coibida se ocorrida a manipulação do fato gerador, que tornaria o ato ilegal (evasão fiscal); por fim, a desconsideração da dissimulação referida no dispositivo requer a edição de lei ordinária<sup>110</sup>, conforme se verá adiante.

Harada (2017), como mencionado anteriormente, refere-se ao parágrafo único do art. 116 do CTN como **norma geral antielisiva**, mas possui posição crítica ao poder que se buscou conferir à autoridade administrativa com o dispositivo, vendo nele um grau de discricionariedade incompatível com o lançamento fiscal enquanto atividade plenamente vinculada: observa que a intenção do legislador ao editar a norma era vedar a economia de tributos, o que não condiz com a sua redação final, a qual transmite a ideia de uma ferramenta para combater a fraude fiscal, ato de evasão fiscal, o que se distingue completamente dos planejamentos tributários, que são atos de elisão fiscal: além disso, eventual simulação ou dissimulação deve ser comprovada e seus efeitos são distintos, considerando nulos os atos jurídicos simulados e anuláveis aqueles dissimulados, em atenção às disposições do art. 167 do Código Civil de 2002, e assevera que melhor atuaria o legislador se se empenhasse em definir melhor os respectivos fatos geradores, incluindo neles as práticas que se busca coibir, ao invés de genericamente obstar a economia legítima de tributos<sup>111</sup>.

Por fim, observa o autor que a única desconsideração dos atos e negócios jurídicos considerada legítima é aquela em que presentes a sonegação, fraude ou conluio, definidas pelos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/45<sup>112</sup>, uma vez que nelas há uma conduta delitativa que deixa

---

<sup>109</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 246.

<sup>110</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 246-247.

<sup>111</sup> HARADA, op. cit., p. 290.

<sup>112</sup> “Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

de recolher o tributo devido pela ocorrência do fato gerador, caracterizando-se verdadeira evasão fiscal que não se confunde com o planejamento tributário<sup>113</sup>.

Abraham (2018), como visto, advoga por reconhecer no referido enunciado uma **norma geral antielisiva**, descrevendo-a como ferramenta que busca desconsiderar, mediante o regular processo administrativo, os atos e negócios jurídicos realizados com manipulação de suas formas para dissimular a ocorrência do fato gerador, utilizando-se táticas como o abuso de formas e a falta de propósito negocial<sup>114</sup>. Mesmo reconhecendo as severas críticas acerca da aplicabilidade e constitucionalidade desse dispositivo, entende que o dispositivo é constitucional e autoaplicável pelos Entes políticos que possuam legislações procedimentais administrativas robustas, como é o caso da União Federal com o Decreto nº 70.235/1972<sup>115</sup>, conforme se verá adiante.

Carneiro (2020), ao analisar o art. 116, parágrafo único, do CTN, nomeia o dispositivo como **norma geral antielisiva**, reconhecendo nele a outorga de poder à administração tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos eivados de vícios como a fraude à lei, ao abuso de formas ou ao abuso de personalidade jurídica da empresa, este último que remete em partes ao *business purpose test*, entendido pelo autor como abuso de vontade; entretanto, faz a ressalva de que tal instrumento não pode ser utilizado para desconsiderar quaisquer atos jurídicos sob o pretexto de uma presunção de fraude ou simulação<sup>116</sup>.

Schoueri (2019), ao analisar a redação do parágrafo único do art. 116 do CTN, sustenta algo semelhante por ver nele uma tentativa de inserir no ordenamento jurídico pátrio o conceito de “propósito negocial”<sup>117</sup> enquanto teoria que buscar conformar a intenção das partes à causa do negócio jurídico celebrado.

---

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” (BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Congresso Nacional, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm). Acesso em: 20 maio 2021. grifo nosso).

<sup>113</sup> HARADA, op. cit., p. 291.

<sup>114</sup> ABRAHAM, op. cit., p. 188.

<sup>115</sup> ABRAHAM, op. cit., p. 188-190.

<sup>116</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 523-524.

<sup>117</sup> A teoria do propósito negocial, nos termos do autor, originou-se na Suprema Corte dos Estados Unidos da América. Em seus termos: “Em 1935, a Corte Suprema examinou o caso *Gregory v. Helvering*, que versava sobre reestruturação societária, com a criação de nova empresa, visando a obter uma vantagem fiscal. Para a Corte, a nova empresa não tinha qualquer *business or corporate task*, tendo sido criada apenas para cumprir um objetivo limitado do contribuinte, destinando-se a ser abandonada, assim que este fim fosse atingido. Deste modo, o reconhecimento de uma sociedade dependeria, para fins fiscais, do que se passou a chamar *business*

Parece haver coerência no alegado pelos doutrinadores. Não à toa, Baki (2015) observa que a teoria do propósito negocial foi importada pela jurisprudência administrativa tributária e ganhou cores com a sua adoção por parte da doutrina nacional, entretanto ainda não foi devidamente incorporada pelo ordenamento jurídico pátrio, pelo que a primeira tentativa de regulamentar o art. 116, parágrafo único, do CTN ocorreu pelo Poder Executivo com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, a qual previa em seu art. 14<sup>118</sup> a positividade da teoria do propósito negocial, porém o Congresso Nacional não converteu tal artigo em lei<sup>119</sup>, o que se verá adiante. Por agora, vale observar com a autora a problemática na forma com a qual foi inserida essa teoria ao sistema jurídico nacional: uma vez que a aplicação da referida teoria implica numa tributação da operação dissimulada pelo contribuinte, sua aplicação incorpora a teoria da interpretação econômica<sup>120</sup>, já refutada no presente trabalho.

Baleeiro e Derzi (2018), a seu turno, veem no art. 116, parágrafo único, do CTN uma **norma geral antissimulação**: isso porque os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte não raras vezes são disciplinados por outros ramos jurídicos, devendo guardar coerência com seus aspectos materiais, pelo que cabe ao Direito Tributário valer-se dos institutos, conceitos e formas desses outros ramos para observar a configuração (ou não) das situações de fato que se subsomem à hipótese de incidência tributária<sup>121</sup>.

---

*purpose test*, i.e., a empresa criada deveria ter algum propósito negocial, não podendo ser utilizada, meramente, como instrumento de evasão de divisas.” (SCHOUERI, op. cit., p. 983, grifos no original).

<sup>118</sup> “Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

**§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:**

**I - falta de propósito negocial; ou**

II - abuso de forma.

**§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.**

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.” (BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/MPV/Antigas\\_2002/66impresao.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/MPV/Antigas_2002/66impresao.htm). Acesso em: 20 maio 2021. grifo nosso).

<sup>119</sup> BAKI, Amália Pasetto. Considerações sobre elisão tributária: limites em face da teoria do propósito negocial. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, jul./ago. 2015, p. 161-186.

<sup>120</sup> Ibidem, 2015, p. 179-183.

<sup>121</sup> BALEEIRO; DERZI, op. cit., p. 1566.

Ao analisar o alcance dessa norma, afirmam de modo bastante categórico que uma interpretação do subsistema jurídico tributário restringe de modo significativo seus efeitos, limitando-se a produzir efeitos já consagrados pela doutrina e aplicados pela autoridade administrativa: isso porque a simulação, instituto atacável pelo art. 116, parágrafo único, do CTN, envolve um desacordo entre a vontade declarada (negócio ostensivo-simulado) e aquela pretendida (negócio real-oculto), pelo que a aplicação desse dispositivo implica na necessária remoção do invólucro que mascara o verdadeiro ato jurídico praticado, o qual poderá ou não constituir o fato gerador de algum tributo, situação que será aferida de acordo com o ato efetivamente praticado<sup>122</sup>.

Assim, ao observar que o ato praticado mascara a ocorrência do fato gerador, não se estará diante de elisão fiscal, mas sim de ato ilegal que configura verdadeira sonegação, invadindo a seara da evasão fiscal, o qual sempre foi desconsiderado pela autoridade administrativa: dessa forma, não se coíbe o planejamento tributário, mas sim a simulação, que configura fato ilícito<sup>123</sup>.

Paulsen (2020), analisando o art. 116, parágrafo único, do CTN, não faz afirmações categóricas sobre a natureza desse dispositivo: ao reconhecer a relevância da autonomia da vontade do contribuinte e da sua liberdade negocial, o autor afirma que tal ferramenta de desconsideração não pode alcançar os planejamentos tributários do contribuinte enquanto atos e negócios praticados com vistas, exclusivamente ou não, à economia lícita de tributos. Argumenta, contudo, que a discussão não deve se restringir à análise de validade e eficácia dos atos e negócios jurídicos dos contribuintes, mas à sua legitimidade, o que somente se discute com a ponderação entre o livre exercício da atividade econômica, além de suas liberdades, e a solidariedade social junto ao princípio da capacidade contributiva, atentando-se ao dever fundamental de pagar tributos e aos princípios tributários<sup>124</sup>.

Nesse sentido, relembra o autor que o CTN autoriza o lançamento de ofício nos casos de condutas dolosas, fraudulentas ou simulatórias visando apropriar-se de créditos tributários inexistentes ou olvidar-se do pagamento de tributos; o art. 116, parágrafo único, do CTN, a seu turno, permite que o Fisco desconsidere os atos ou negócios jurídicos que dissimulem a ocorrência do fato gerador, ou seja, **exige que o ato desconsiderado tenha o condão de ocultar os elementos caracterizadores da hipótese de incidência tributária e que tenha sido praticado com essa finalidade**, o que demanda da autoridade administrativa um

---

<sup>122</sup> BALEEIRO; DERZI, op. cit., p. 1567-1571.

<sup>123</sup> BALEEIRO; DERZI, op. cit., p. 1571-1573.

<sup>124</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 322-323.



exercício argumentativo adicional suficiente para comprovar esses fatores, ainda lembrando que tal dispositivo demanda a edição de lei ordinária que o regulamente, o que ainda não ocorreu<sup>125</sup>, conforme se verá adiante.

Caliendo (2019) é bastante direto em reconhecer o dispositivo como **norma geral antissimulação**, enxergando no art. 167 do Código Civil os limites para o reconhecimento da dissimulação contida no art. 116, parágrafo único, do CTN<sup>126</sup> e aduzindo que não existe no ordenamento jurídico brasileiro uma norma antielisiva, apenas aquelas antievasivas e antielusivas, por considerar a elisão fiscal como dimensão do direito fundamental à livre organização dos negócios do contribuinte<sup>127</sup>.

Carvalho (2019) interpreta o art. 116, parágrafo único, do CTN como sendo **norma geral antissimulação**: não à toa, aduz que a desconsideração de atos dissimulados já era permitida pelo art. 149, VII, do CTN, pelo que o dispositivo analisado apenas ratificou regra já aplicada pelas autoridades administrativas e admitidas em grande medida pelos doutrinadores, sanando qualquer dúvida nesse sentido<sup>128</sup>; não serve para coibir o planejamento tributário, que consiste no exercício da liberdade de escolha do contribuinte visando economizar tributos, afinal, os únicos atos passíveis de desconsideração no direito brasileiro são aqueles fraudulentos, que buscam ocultar o negócio jurídico praticado e que, no mais das vezes, é fato gerador de obrigações tributárias<sup>129</sup>.

Costa (2019) chega a mencionar que o art. 116, parágrafo único, do CTN é conhecido como norma geral antielisiva, entretanto acredita não ser essa a nomenclatura mais adequada, optando por reconhecê-lo como **norma geral antissimulação**: **a um** porque a norma visa coibir práticas ilícitas que evitem a formação da obrigação tributária principal, fato que corresponde à evasão fiscal na célebre distinção de Sampaio Dória e diametralmente oposto à economia lícita de tributos como elisão fiscal, entendendo ser imprópria a expressão “norma geral antielisiva” para um dispositivo que coíbe situações de evasão fiscal; **a dois** por entender que o termo “dissimular” remete ao instituto previsto no Código Civil de 2002, sendo uma ocultação do negócio jurídico real, o que se difere da simulação, que expressa algo inexistente<sup>130</sup>.

Amaro (2019) enxerga no art. 116, parágrafo único, do CTN, uma **norma geral antissimulação** e critica a intenção de se ampliar o alcance desse dispositivo sob o pretexto

---

<sup>125</sup> PAULSEN, op. cit., p. 323-325.

<sup>126</sup> CALIENDO, op. cit., p. 739.

<sup>127</sup> CALIENDO, op. cit., p. 823.

<sup>128</sup> CARVALHO, op. cit., p. 358.

<sup>129</sup> CARVALHO, op. cit., p. 358-359.

<sup>130</sup> COSTA, op. cit., p. 220-221.

de se ter utilizado o termo “dissimular” no lugar de “simular”, já utilizado em outros artigos do CTN: com efeito, uma vez que o artigo se refere à ocorrência do fato gerador e este foi oculto pelo negócio jurídico aparente (simulado), nada mais razoável que a utilização da nomenclatura “dissimular”, uma vez que não há lógica em se “simular um fato gerador”<sup>131</sup>.

Coelho (2020), por sua vez, entende o dispositivo como **norma geral antissimulação**: analisando a estrutura do Código Tributário Nacional, observa que a regra inserida pela Lei Complementar nº 104/2001 foi alocada no art. 116 do CTN em razão de os artifícios ilícitos dos atos simulados dissimularem justamente a ocorrência do fato gerador e reforça que o dispositivo combate as simulações relativas (dissimulações) como aquelas que tem por objetivo ocultar o negócio jurídico real enquanto meio em que haja a incidência ou majoração do tributo devido — prática essa já adotada pela autoridade administrativa e até então plenamente aceita pela doutrina<sup>132</sup>.

Nesse sentido, observa o autor que o alcance do termo “dissimular” na seara tributária deve considerar sua definição precisa no Direito Privado, obedecendo-se as regras relativas à elaboração de leis constantes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998<sup>133</sup>: nela, por exemplo, o legislador define em seu art. 11, I, “a”, a necessidade de se utilizar os termos em seu sentido comum como forma de primas pela clareza das disposições normativas, excetuando-se apenas o uso de expressões técnicas específicas da área objeto da legislação, que serão utilizados no sentido técnico próprio<sup>134</sup>.

Em que pese o dispositivo não consagrar inovações ao sistema jurídico tributário, o autor valoriza sua inserção no ordenamento jurídico tributário na medida em que os atos dissimulados dizem respeito a forma e critérios adotados do Direito Privado, determinando a adoção de rito específico a ser definido em lei ordinária<sup>135</sup>, conforme se verá adiante.

---

<sup>131</sup> AMARO, op. cit., p. 330-331.

<sup>132</sup> COELHO, op. cit., p. 259-260.

<sup>133</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Brasília, DF: Congresso Nacional, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm). Acesso em: 20 maio 2021.

<sup>134</sup> “Art. 11. **As disposições normativas serão redigidas com clareza**, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

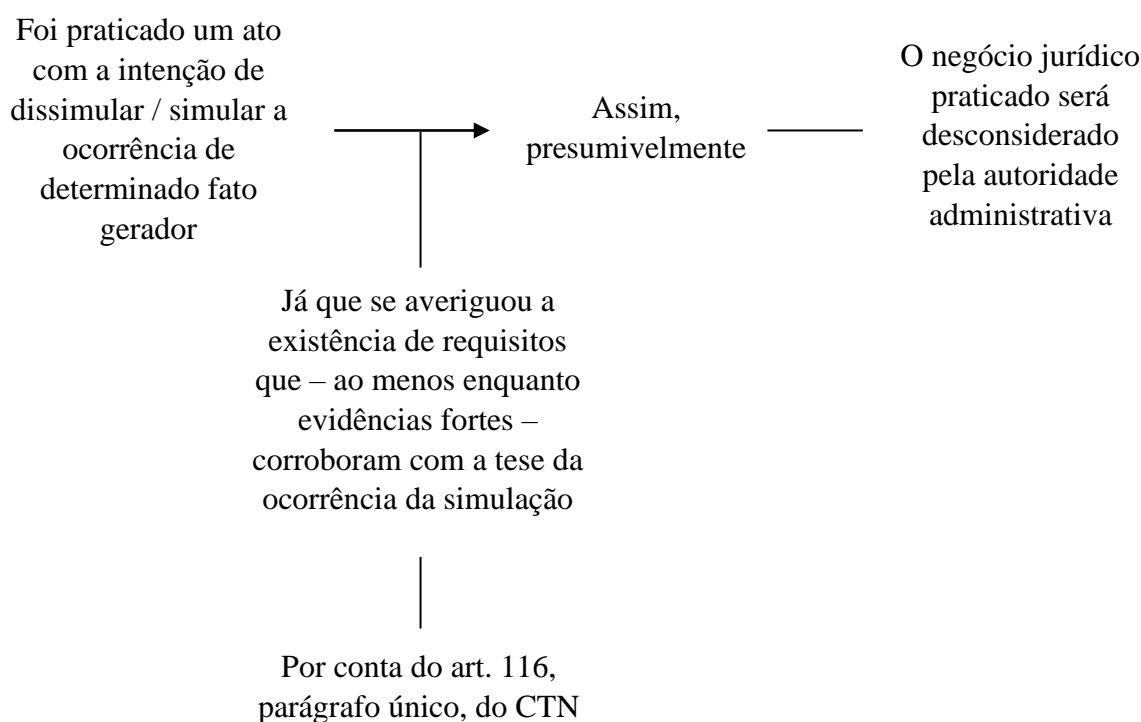
I - **para a obtenção de clareza**:

a) **usar as palavras e as expressões em seu sentido comum**, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;” (BRASIL, 1998, grifo nosso).

<sup>135</sup> COELHO, op. cit., p. 260.

Em artigo cuja finalidade precípua era analisar a instrumentalização do art. 116, parágrafo único, do CTN, Souza (2017)<sup>136</sup> define o dispositivo como norma “antidissimulação”, discorrendo sobre o seu “habitat natural” ao se analisar os possíveis significados a ele atribuíveis, uma vez que reconhece a impossibilidade de haver uma única resposta correta no ordenamento jurídico sem um mínimo de fatores definidores da interpretação ótima ao caso concreto<sup>137</sup>. Isso, prossegue o autor, se mostra especialmente complicado em casos não abordados pelo sistema normativo, cujos efeitos são no mínimo duvidosos por abrir margem ao pleno arbítrio do intérprete<sup>138</sup>. Dessa forma, a fim de buscar limites à exegese do aplicador da lei sobre o texto normativo, o autor esquematizou os comandos do mencionado dispositivo em um diagrama de Toulmin, ordena o conteúdo do dispositivo na enunciação lógico-deôntica tida no Diagrama 01, veja-se:

**Diagrama 01 — *Layout* argumentativo do art. 116, parágrafo único, do CTN**



Fonte: SOUZA, 2019, p. 436.

A partir do diagrama 01, também descrito como *layout* argumentativo e que descreve o escopo de aplicação da norma “antidissimulação”, o autor conclui que o dispositivo apenas poderá ser aplicado nos casos em que haja a efetiva ocorrência de um ato dissimulatório *lato*

<sup>136</sup> SOUZA, Túlio Venturini de. “Positivismo de Estimação”: a instrumentalização da aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN enquanto norma antielisiva. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 42, p. 428-449, 2º semestre 2019. Semestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/42-2019/positivismo-de-estimacao-a-instrumentalizacao-da-aplicacao-do-art-116-paragrafo-unico-do-ctn-enquanto-norma-antielisiva/>. Acesso em: 20 maio 2021.

<sup>137</sup> SOUZA, op. cit., p. 431-432.

<sup>138</sup> SOUZA, op. cit., p. 433-434.

*sensu*, o que lhe torna inócua em razão de as condutas dissimulatórias já serem combatidas pelas autoridades administrativas e de modo aceitável pela doutrina. Nesse sentido, conforme se observa acima, o diagrama fundamenta-se em uma argumentação jurídica, a qual apenas poderá ser derrotada por outra igualmente jurídica — nesse sentido, invocar teorias alheias ao ordenamento jurídico como razão para a instrumentalização do art. 116, parágrafo único, do CTN é instituto incompatível com as razões contidas na redação do mencionado dispositivo, extrapolando seus limites interpretativos<sup>139</sup>.

Torres (2011) enxerga o dispositivo como uma norma geral antielisiva que visa combater os abusos de formas jurídicas, manipuladas pelo contribuinte sob a escusa de uma liberdade organizacional; enxerga uma “natureza contra analógica” que corrige os efeitos do que enxerga como uma analogia mal-intencionada dos contribuintes em seus atos e negócios jurídicos praticados, primando pelo princípio da transparência, da igualdade e da justiça fiscal<sup>140</sup>.

Observa o autor que tal instrumento está em consonância com as recentes práticas em diversas legislações estrangeiras de coibir essa conduta, sendo que a interpretação do art. 116, parágrafo único, do CTN demanda observar alguns critérios: **(i)** a elisão abusiva se inicia com a prática de atos lícitos que debandam para a ilicitude atípica por abuso de direito, como consta no art. 187 do Código Civil de 2002<sup>141</sup>; **(ii)** o ato elisivo mascara a subsunção do fato à hipótese de incidência, não a ocorrência do fato em si (caso da simulação), sendo essa a dissimulação referida no enunciado; **(iii)** seus efeitos são a requalificação dos fatos praticados, não a sua anulação; **(iv)** os efeitos da norma antielisiva transcendem o enunciado legal, uma vez que operam através da contra analogia (para adequar a intenção legal à intenção do contribuinte) ou da redução teleológica (para contemplar os valores sociais que a lei buscou resguardar, ainda que em detrimento da sua interpretação literal); **(v)** não faz sentido concluir que o Congresso Nacional buscou, com a promulgação da Lei Complementar nº 116/2001, repetir proibição já existente (na simulação, vide os arts. 149, VII<sup>142</sup>, e 150, §4º<sup>143</sup>, ambos do

<sup>139</sup> SOUZA, op. cit., p. 435-437.

<sup>140</sup> TORRES, 2011, op. cit., p. 161.

<sup>141</sup> “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.” (BRASIL, 2002, grifo nosso).

<sup>142</sup> “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:  
[...]

VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;” (BRASIL, 1966, grifo nosso).

<sup>143</sup> “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em

CTN); **(vi)** os ordenamentos jurídicos estrangeiros já adotaram ferramentas semelhantes e em nenhum país democrático a doutrina suscitou sua inconstitucionalidade ou esta foi declarada por seus Tribunais Superiores; por fim, **(vii)** a norma geral antielisiva consagra o princípio da transparência e pondera os princípios da capacidade contributiva e da legalidade<sup>144</sup>.

Sobre as observações elaboradas por Torres e em atenção ao que foi construído até aqui, cumpre frisar que: **(i)** reconhecer os atos jurídicos praticados pelo contribuinte como abusivos no âmbito civil os tornam, nos termos do citado artigo, atos ilícitos: dessa forma e consoante os ensinamentos de Sampaio Dória, não há que se falar em atos elisivos, mas sim em atos evasivos segundo o critério da sua natureza jurídica; **(ii)** a dissimulação, assim como a simulação, são conceitos que derivam do Direito Privado e cujos significados, por isso mesmo, devem ser aferidos conforme os limites consagrados nesse âmbito jurídico — nesse sentido, a dissimulação afeiçoa-se à simulação relativa, entendida como os atos válidos e existentes praticados com a precípua finalidade de mascarar o fato gerador já ocorrido (seja a sua ocorrência ou a subsunção do fato mascarado à hipótese de incidência), o que, na classificação de Sampaio Dória, tornam-lhes atos evasivos segundo o critério temporal; assim sendo, **(iii)** os efeitos tributários pelo reconhecimento do ato evasivo serão aqueles já previstos no Código Tributário Nacional, quais sejam, a requalificação dos atos segundo o fato gerador que a autoridade administrativa entender como realizado.

Dessa forma, **(iv)** quaisquer efeitos transcendentais à lei de uma eventual norma antielisiva não encontram guarida no princípio da determinação conceitual, derivado do princípio da legalidade, que exige do texto legal um esmiuçado das hipóteses de incidência tributária como forma de coibir a interpretação discricionária do aplicador da norma, cuja atuação é vinculada e deve ser pautada pelos ditames legais; **(v)** não se busca, com isso, tornar a norma inócua, mas simplesmente reconhecer os efeitos que esta irradia no sistema jurídico tributário a partir de uma leitura sistemática do ordenamento jurídico pátrio, o que decerto **(vi)** não contraria os valores democráticos instituídos pela Carta Magna, pelo contrário, prestigia a sistemática interpretativa que melhor deriva de seus ditames, prestigiando a sua vontade sobre a regência do sistema jurídico nacional; portanto, **(vii)** o art. 116, parágrafo único, do CTN institui-se como norma geral antissimulação (antievasiva, portanto) e reforça o princípio da

---

*que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**” (BRASIL, 1966, grifo nosso).

<sup>144</sup> TORRES, 2011, op. cit., p. 161-163.

legalidade e segurança jurídica ao vincular a autoridade administrativa a um procedimento específico para a desconsideração de atos simulatórios relativos, o que será analisado a seguir.

### 3.3 EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR

A parte final do art. 116, parágrafo único, do CTN determina que a desconsideração a que faz referência observará “os procedimentos **a serem estabelecidos** em lei ordinária” (BRASIL, 1966, grifo nosso): nesse sentido, outra discussão acerca de sua aplicabilidade deriva da necessidade de se editar lei específica para regulamentar esse parágrafo e, mais ainda, se a sua ausência constitui um óbice para se realizar a desconsideração prevista no mencionado dispositivo.

Greco (2011, apud ROCHA, 2019), nesse sentido, adota postura considerada como contracorrente daqueles que defendem a natureza jurídica desse dispositivo como norma geral antielisiva: vê nele uma **norma de eficácia limitada**, uma vez que o trecho mencionado **exige** a edição de norma procedimental através de lei ordinária em respeito ao devido processo legal, **não sendo possível à autoridade administrativa praticar atos de desconsideração invocando tal dispositivo enquanto ausente tal lei**<sup>145</sup>: além disso, reconhecendo as posições antagônicas ocupadas pelos contribuintes e pelo Fisco, o autor vai além e defende que o poder de desconsideração dos atos sem patologias não deve ser manejado diretamente por qualquer um deles, especialmente pela autoridade administrativa nos autos de infração, mas **exercido por um colegiado de representantes originários do Poder Público e Privado**<sup>146</sup>.

Rocha (2019) adota posição semelhante, ainda que não nos detalhes trabalhados por Marco Aurélio Greco: aduz que a edição da lei procedimental ordinária é medida necessária para a regulamentação e plena eficácia do art. 116, parágrafo único, do CTN, em razão da criação, a seu ver, de uma nova forma de controle da elusão fiscal (no termo consagrado de Heleno Taveira Torres) enquanto atos eivados de patologias do tipo abuso de formas ou de direito<sup>147</sup>.

Machado Segundo (2017) observa que a desconsideração da dissimulação referida no dispositivo requer a edição de lei ordinária que determine o procedimento a ser adotado, o que até hoje não ocorreu, mas trouxe efeitos no mínimo indesejáveis — já que, ausente o procedimento que desconsidere os atos praticados, com todas as previsões e garantias a ele

---

<sup>145</sup> GRECO, 2011 apud ROCHA, op. cit., p. 137-138.

<sup>146</sup> GRECO, 2011 apud ROCHA, op. cit., p. 139-140.

<sup>147</sup> ROCHA, op. cit., p. 142-147.

inerentes, tornou-se comum que a autoridade administrativa classifique tais atos como evasão fiscal, impondo ao contribuinte multa agravada de 150%, impondo-lhe ônus evitáveis e causando enorme insegurança jurídica<sup>148</sup>.

Aqui cabe uma observação: ainda que uma primeira leitura do quanto defendido por Greco soe exagerada, ante casos como o acima descrito, o poder de desconconsideração ser outorgado a um colegiado misto faz maior sentido — afinal, além de se constituir como poder sobremaneira amplo, seu manejo pela autoridade administrativa enquanto parte envolvida na constituição do crédito tributário mostra-se como algo facilmente exercível em detrimento aos limites ao poder de tributar enquanto garantias fundamentais dos contribuintes. Nessa toada, criar um órgão minimamente independente da constituição do crédito tributário e em forma de colegiado com o prestígio de representantes da autoridade administrativa e dos contribuintes asseguraria uma análise multifocada dos atos e negócios realizados, o que traria maior completude às análises desenvolvidas, o que conferiria decisões mais jurídicas e, em último caso, justas.

Costa (2019) entende necessária a regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN por lei ordinária, uma vez que esta trará critérios melhor definidos para a sua aplicação e desconconsideração dos atos praticados pelo contribuinte, bem como o rito a ser cumprido para essa desconconsideração — por agora, se aplicado, o dispositivo é um postulado aberto à discricionariedade da autoridade fiscal<sup>149</sup>.

Souza (2019), após declarar a ineficácia do art. 116, parágrafo único, do CTN, observa que a exigência de lei ordinária advinda da parte final do dispositivo constitui outro óbice para a sua instrumentalização, uma vez que ela ainda não havia sido editada até o momento (e ainda não o foi, cumpre observar)<sup>150</sup>.

Com isso, conclui o autor que, além de inócua, o parágrafo único inserido pela Lei Complementar nº 104/2001 é também ineficaz<sup>151</sup>. Dessa forma, completando-se o *layout* argumentativo segundo essa nova informação, ter-se-ia o descrito no diagrama 02, veja-se:

---

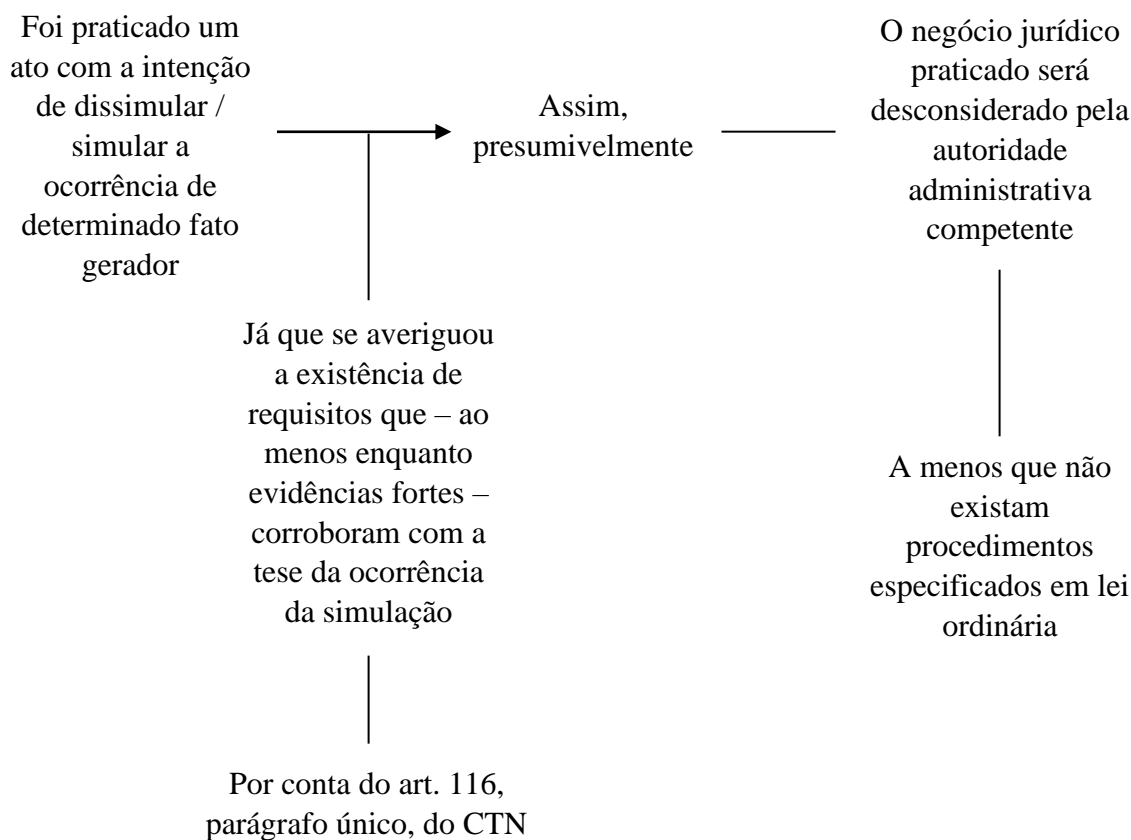
<sup>148</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 246-247.

<sup>149</sup> COSTA, op. cit., p. 221-223.

<sup>150</sup> COSTA, op. cit., p. 437.

<sup>151</sup> SOUZA, op. cit., p. 437.

**Diagrama 02 — *Layout* argumentativo do art. 116, parágrafo único, do CTN incluindo a necessidade da edição de lei ordinária**



Fonte: SOUZA, 2019, p. 437.

Com isso, conclui o autor que, além de inócua, o parágrafo único inserido pela Lei Complementar nº 104/2001 é também ineficaz<sup>152</sup>.

Amaro (2019), por sua vez e observando que entender o dispositivo inserido pela Lei Complementar nº 104/2001 aparenta comprometer a utilidade de sua edição, observa que a principal inovação no art. 116, parágrafo único, do CTN está na exigência de lei ordinária que regulamente o procedimento de desconsideração dos atos que dissimularam o fato gerador, a qual ainda não foi editada<sup>153</sup>.

Coêlho (2020), ao reconhecer as minúcias e detalhes que necessitam atenção para distinguir situações de dissimulação àquelas de elisão fiscal (planejamento tributário), aduz a necessidade um procedimento específico para analisar a obediência dos atos praticados às premissas adotadas nos negócios jurídicos analisados: nesse sentido, critica as tentativas de edição da mencionada lei ordinária pelas Medidas Provisórias nºs 66/2002 e 685/2015, as quais, sob a suposta justificativa de instituir a lei ordinária necessária à plena eficácia do art.

<sup>152</sup> SOUZA, op. cit., p. 437.

<sup>153</sup> AMARO, op. cit., p. 330-331.



116, parágrafo único, do CTN, exorbitaram seu âmbito regulamentador e incorreram em graves inconstitucionalidades formais e materiais, considerações estas que merecem análise<sup>154</sup>.

Aqui, o autor faz um adendo interessante: após reservar ao legislador a qualidade e a matéria abordada na lei, e não ao seu aplicador, afirma o autor, assim como Harada (2017), que o controle dos atos elisivos em verdade só pode ocorrer no sistema jurídico brasileiro através das chamadas normas específicas antielisivas, as quais servem para equiparar a prática do ato outrora elisivo à ocorrência do fato gerador tributário, uma vez que emanariam do Poder Legislativo e não malograriam o princípio da legalidade, suprindo as questões sociais não inseridas de forma específica na lei: com o Congresso Nacional rejeitando as duas propostas de regulamentação desse dispositivo — e, por óbvio, os conceitos de propósito negocial e de abuso da forma jurídica —, ele não possui eficácia plena ainda, não sendo autoaplicável<sup>155</sup>.

Por fim, reconhece que a aplicação desse dispositivo fica comprometida com a ausência de edição da lei ordinária que a regule, uma vez que a parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN é categórico em afirmar que a ferramenta da desconsideração somente poderá ser utilizada após a edição de lei ordinária que regule o procedimento específico para tanto<sup>156</sup>.

Abraham (2018) adota posição distinta: reconhece as severas críticas à aplicabilidade do dispositivo, entretanto fundamenta a aplicabilidade da norma, ao menos em âmbito federal, pelas disposições (i) do Decreto nº 70.235/1972 (“*dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências*” [BRASIL, 1972]<sup>157</sup>) e (ii) dos arts. 142<sup>158</sup>, 148<sup>159</sup> e 149, VII, todos do CTN, uma vez que o rito adotado pelo **item (i)** consagra as garantias fundamentais do contribuinte e é plenamente aplicável à desconsideração dos planejamentos fiscais tidos

<sup>154</sup> COELHO, op. cit., p. 260-263.

<sup>155</sup> COELHO, op. cit., p. 263-264.

<sup>156</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 524-525.

<sup>157</sup> BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 17 mai. 2021.

<sup>158</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (BRASIL, 1966, op. cit., grifo nosso).

<sup>159</sup> “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.” (BRASIL, 1966, op. cit., grifo nosso).

como abusivos e as hipóteses de lançamento descritas no **item (ii)** servem como fundamento jurídico suficiente ao lançamento do tributo que se pretendeu dissimular, o que não viola o caráter vinculado dessa atividade — dessa forma, com base nas lições de Ricardo Lobo Torres, afirma que a norma geral antielisiva é aplicável por qualquer Ente político que possua um procedimento administrativo robusto e, no caso da União, esta é autoexecutável pelo Decreto mencionado<sup>160</sup>.

Em que pese a larga interpretação do ordenamento jurídico pelo autor, cabem algumas observações em relação à posição adotada: com efeito, em que pese ser possível encontrar algum sentido em buscar no procedimento administrativo uma fonte para se aplicar as disposições do art. 116, parágrafo único, do CTN, há três problemáticas que não podem ser ignoradas, quais sejam, **(i)** a ausência de controle no exercício de tal poder diretamente pela autoridade administrativa, enquanto órgão diretamente vinculado à constituição do crédito tributário cuja ideologia influencia no ato interpretativo da norma tributária, adotando-se o entendimento de Greco sobre o assunto; isso já implica atualmente **(ii)** no exercício desmedido de aplicação da referida norma diretamente na lavratura dos autos de infração, o que fragiliza o exercício dos direitos e garantias dos contribuintes por obriga-lo a adotar procedimentos genéricos e amplos para discutir questões extremamente específicas quanto à legalidade e até legitimidade dos atos adotados com vistas à economia tributária; por fim, **(iii)** numa questão puramente semântica e relembrando os ritos legislativos que culminaram na promulgação da Lei Complementar nº 104/2001, a única alteração sugerida pela Comissão de Constituição e Justiça e de Redação referiu-se à parte final do dispositivo, substituindo a expressão “observados os procedimentos estabelecidos em lei” para “observados os procedimentos **a serem estabelecidos** em lei ordinária” — a mudança é relevante, pois indica literalmente que a lei ordinária regulamentadora do procedimento de desconsideração previsto no dispositivo promulgado será editada (no futuro) para que venha a ser estabelecido (futuro, novamente) o rito necessário para a desconsideração mencionada.

Por fim, como inclusive reconhece Abraham (2018), o art. 116, parágrafo único, do CTN tem sua constitucionalidade questionada no Supremo Tribunal Federal através de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446/DF, proposta pela Confederação Nacional do Comércio – CNC e de relatoria da Min. Carmen Lúcia<sup>161</sup>, conforme se verá adiante.

---

<sup>160</sup> ABRAHAM, op. cit., p. 188-190.

<sup>161</sup> ABRAHAM, op. cit., p. 188-190.

### 3.4 CONSTITUCIONALIDADE

No que concerne à constitucionalidade do dispositivo, Machado Segundo (2017) observa que o art. 116, parágrafo único, do CTN poderia ser considerado inconstitucional se lido como norma que autorize a desconsideração de atos e negócios praticados sem qualquer patologia (elisivos, portanto), pois autorizaria a tributação por analogia ao interpretar de forma econômica o ato praticado para fazer a hipótese de incidência tributária alcançá-lo, o que violaria o princípio da legalidade<sup>162</sup>.

Abraham (2018) também reconhece a existência de severas críticas à sua redação, aos seus efeitos e afins, lembrando que sua constitucionalidade será apreciada pelo egrégio Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.446/DF<sup>163</sup>.

Trata-se de ação distribuída em 18 de abril de 2001 à Min. Ellen Gracie (sucetida pela Min. Carmen Lúcia), ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio – CNC face ao Presidente da República e ao Congresso Nacional, com vistas à declaração de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 104/2001 no que acrescenta o parágrafo único do art. 116 do CTN, alegando que referido dispositivo violaria os princípios da legalidade, da determinação conceitual e da reserva absoluta da lei formal.

Atualmente, referida Ação está com o julgamento suspenso em razão do pedido de vista pelo Min. Ricardo Lewandowski, porém já possui 05 (cinco) votos no sentido de declarar improcedente a referida ação, acompanhando o voto da Min. Relatora, a qual reconheceu em síntese no art. 116, parágrafo único, do CTN uma norma geral antievasão (ou antissimulação) cuja plena eficácia depende da edição da lei ordinária que estabeleça os procedimentos a serem adotados pela autoridade administrativa.

Caminha nesse mesmo sentido Costa (2019), a qual pontua a constitucionalidade do dispositivo, uma vez que o sistema tributário nacional já rechaçava os atos simulados através do art. 149, VII, do CTN (lançamento de ofício em caso de simulação), utilizando conceitos abertos geralmente associados a uma norma geral antielisiva, como “falsidade”, “fraude” e afins; assim, o art. 116, parágrafo único, do CTN consagraria o princípio da segurança jurídica, na medida em que sua regulamentação trará critérios melhor definidos para a sua aplicação e desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte<sup>164</sup>.

---

<sup>162</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 246.

<sup>163</sup> ABRAHAM, op. cit., p. 188-190.

<sup>164</sup> COSTA, op. cit., p. 221-223.

Amaro (2019) também entende pela constitucionalidade do dispositivo, uma vez que não enxerga nele uma autorização para tributação por analogia, incorporação da consideração econômica ou violação ao princípio da reserva de lei formal, mas apenas uma permissão para que a autoridade administrativa possa desconsiderar os atos ou negócios jurídicos retratados pelo contribuinte se tiver ocorrido a “situação de fato” descrita na legislação tributária e os atos e negócios jurídicos necessários à sua realização tiverem sido ocultados (dissimulados) para **não coincidir** com aqueles formalmente reportados, porém inexistentes (simulados), o que implica reconhecer que, nos casos em que o contribuinte pratica atos motivados por uma economia lícita de tributos, inexistente essa dissonância entre os negócios jurídicos praticados e estes não poderão ser desconsiderados pelo Fisco<sup>165</sup>.

Dessa forma, observe-se que, em que pese o STF ainda não tenha definido explicitamente a constitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do CTN, esta é evidente se se entendê-la como norma antissimulação (ou antievasiva), uma vez que prestigiaria a segurança jurídica ao estabelecer a necessidade de um rito legal preexistente para o manejo da desconsideração de atos e negócios jurídicos dissimulatórios.

---

<sup>165</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 328-330.

## CONCLUSÃO

O sistema normativo, enquanto mecanismo de controle ao exercício do poder estatal, constituiu-se como estrutura una, autônoma e hierarquizada que deriva de “axiomas jurídicos” para escalonar normas deônticas definidoras, inclusive, do rito necessário para que seja adaptado às mudanças da sociedade que lhe permeia durante o passar o tempo: em seu subsistema tributário, que envolve matéria especialmente delicada por tratar do exercício do poder de tributar pelo Estado enquanto limitador do exercício das garantias dos contribuintes, adotou-se um sistema rígido cujas definições são deveras específicas ao fixar competências esmiuçadas e limites ao poder de tributar de natureza vinculante aos Entes políticos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios).

Tal sistema tolhe a liberdade interpretativa das autoridades administrativas, em especial no que tange às ditas “lacunas” do sistema, com a positivação dos fatos sociais e a existência da chamada norma geral exclusiva, que regula os fatos sociais não abordados de forma específica pelo sistema normativo de forma exclusiva, ou seja, não lhe negando validade através do ordenamento jurídico, a qual encontra especial aplicação no que concerne à possível exigência de tributo não previsto em lei, uma vez que a interpretação do sistema jurídico não poderá utilizar a norma geral inclusiva prevista no art. 108 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, o subsistema jurídico tributário exige que o ato interpretativo guarde consonância com os limites advindos do próprio enunciado interpretado, buscando no ordenamento jurídico os possíveis significados dos termos adotados na norma em respeito à correlação no plano axiológico entre os subsistemas jurídicos do Direito Público e do Direito Privado e, após, interpretar seu enunciado com vistas a conferir a maior efetividade possível às garantias fundamentais que permeiam sua aplicação.

E não só: uma vez que a interpretação econômica dos atos praticados pelo contribuinte ruiaria todo o ordenamento jurídico, sua consideração econômica somente encontra guarida na doutrina da autopoiese se esta tiver sido incorporada pelo sistema normativo em seus dizeres, o que implicaria, ao fim e a cabo, na sua conversão a um critério jurídico fundado em questões econômicas; por fim, a analogia, comumente invocada junto à consideração econômica, constitui instrumento de integração normativa que cria norma jurídica através da similitude relevante entre fatos sociais a fim de atribuir-lhes a mesma consequência normativa, não sendo instrumento válido para a exigência ou majoração de tributos, consoante a limitação expressa no art. 108, §1º, do CTN, porém constituindo-se instrumento válido, necessário e exigível para qualquer outra situação jurídica, a exemplo da

ampliação dos direitos do contribuinte ou o estabelecimento de novos procedimentos no âmbito tributário.

Nesse contexto, o planejamento tributário se apresenta como o conjunto de atos e negócios jurídicos lícitos adotados pelo contribuinte (pessoa física ou jurídica) com a precípua finalidade de evitar, reduzir ou postergar encargos tributários: nesse sentido, observa-se o papel relevante da ideologia do intérprete normativo no que tange à definição do alcance do seu enunciado, em processo anterior à subsunção do fato social à situação abstrata descrita na norma — entretanto, o próprio exercício interpretativo deve respeito máximo aos limites impostos pelo ordenamento jurídico, seja a limitação técnica dos termos utilizados no dispositivo, a reserva de lei no que tange à exigência de tributo não previsto em lei, dentre outros.

Ainda que se considere a realidade social na fase pós-moderna como fonte de incertezas e instabilidades que dificultam sua aceção pelo sistema jurídico em razão do entrave em se definir com precisão uma norma deontica válida para situações futuras, um dos principais objetivos do sistema jurídico é conferir a essas situações um certo grau de previsibilidade e segurança ao predefinir as possíveis consequências aos atos adotados pelo contribuinte, o que lhe traz maior prestígio se inserida num ambiente caótico como o da atualidade: além disso, uma das principais respostas do ordenamento jurídico a essa volatilidade social é o reconhecimento da insuficiência do pensamento lógico-silogístico, trazendo à atividade interpretativa o dever de se aproximar no maior grau possível aos seus valores e princípios constitucionais.

No que concerne aos limites ao planejamento tributário, invocam-se dois princípios aparentemente colidentes, quais sejam a capacidade contributiva e a legalidade, mas que devem ser conjugados na análise do caso concreto para equacionar os valores da liberdade e da solidariedade social: constituem-se critérios com alto grau de abstração, o que dificulta sua aplicação objetiva aos casos pela ausência de limites definidos, o que demanda do intérprete verdadeira valoração desses princípios ante o caso analisado.

Nessa toada, conferir-lhes tratamento idêntico na análise do caso concreto não soa como a interpretação mais adequada ao subsistema jurídico tributário, uma vez que **(i) a legalidade** se constitui como **instrumento de supremacia da lei**, subordinando todos os atos administrativos aos seus ditames, **e de reserva de lei**, ao definir características dos tributos que necessariamente devem ser modificadas segundo expressa disposição legal, constituindo-se como cláusula pétrea no art. 150, I, da CRFB/88, desvinculando as normas de matéria tributária das normas financeiras e somente podendo ser limitada pelos princípios da

irretroatividade e das anterioridades, sendo-lhe derivado o **princípio da determinação conceitual**, que exige do legislador a adoção de signos fechados e determinantes que restrinjam o aplicador a uma regra de classificação exclusiva e irrenunciável, o qual estará desautorizado a considerar outros traços característicos do fato que não descritos no dispositivo normativo; e **(ii) a capacidade contributiva**, a seu turno, assume feições de princípio e de limitação ao poder de tributar, **possuindo grande relevância em um Estado Social** ao cooperar com a busca pela justiça fiscal do sistema tributário e satisfazer a solidariedade social ao recomendar a exigência de alíquotas progressivas dos impostos conforme a capacidade econômica manifestada pelos contribuintes, porém não serve de justificativa a mero aumento arrecadatório ou à atuação discricionária do Fisco, tampouco possui natureza mandamental impositiva por ausência de lei formal nesse sentido, não justificando negligências com o sistema normativo por parte de seus aplicadores.

Nesses termos, e respeitando-se as posições divergentes, em que pese a inserção do parágrafo único no art. 116 do CTN ter sido motivada pela intenção de se criar uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico pátrio, o conteúdo do enunciado normativo demanda outro tipo de aplicação: em verdade, foi promulgada uma norma geral antissimulação (antievasiva, portanto), uma vez que o alcance do termo “dissimular” deve ser aferido com base em seu correspondente no art. 187 do CC, o qual classifica a conduta descrita no dispositivo como simulação relativa (ato ilegal, pois); além disso, não se pode ignorar a sua eficácia contida, uma vez que o dispositivo exige a edição de lei ordinária que regulamente os procedimentos aplicáveis ao procedimento de desconsideração.

Por fim, se interpretada como norma geral antievasiva, sua constitucionalidade é evidente, uma vez que prestigia as condutas já realizadas pela autoridade administrativa com base no lançamento de ofício previsto no art. 149, VII, do CTN, aumentando a segurança jurídica do contribuinte ao dar maior previsibilidade aos procedimentos adotados para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos por ele praticados.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. 451 p.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 758 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 209 p.

ÁVILA, Humberto. Regra-matriz versus princípios. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008. p. 67-77.

BAKI, Amália Pasetto. Considerações sobre elisão tributária: limites em face da teoria do propósito negocial. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 161-186, jul./ago. 2015.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. 2186 p.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1410 p.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 06 maio 2021.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 17 mai. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Brasília, DF: Congresso Nacional, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm). Acesso em: 20 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Congresso Nacional, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm). Acesso em: 20 maio 2021.



BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 21 maio 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/MPV/Antigas\\_2002/66impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/MPV/Antigas_2002/66impressao.htm). Acesso em: 20 maio 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999.** Altera dispositivos da Lei nº 5.172/1966, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 1999. 218 p. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=5835B9592BA6D59D02EB4936D39D7745.proposicoesWeb2?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=5835B9592BA6D59D02EB4936D39D7745.proposicoesWeb2?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999). Acesso em: 14 maio 2021.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico.** 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995. 184 p.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 1790 p.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 824 p.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. 1248 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. São Paulo: Saraiva Editora, 2019. 735 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. 1047 p.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 541 p.

DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 42, p. 214-240, 2º semestre 2019. Semestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/42-2019/analogia-no-direito-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 07 maio 2021.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação.** 10 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018. 406 p.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 563 p.  
KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. Tradução de João Baptista Machado. 282 p.

LEÃO, Martha. Da Fábula à Realidade: o Planejamento Tributário e o Papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste Debate. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 45, p. 322-339, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/da-fabula-a-realidade-o-planejamento-tributario-e-o-papel-da-capacidade-contributiva-e-da-legalidade-neste-debate/>. Acesso em: 11 maio 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 536 p.

MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. A proteção dos Direitos Fundamentais em face dos principais tributos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Cap. 3. p. 43-73.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 616 p.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 224 p. Disponível em: [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Planejamento-Tribut%C3%A1rio-na-Obra-de-MAG\\_Final-1.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Planejamento-Tribut%C3%A1rio-na-Obra-de-MAG_Final-1.pdf). Acesso em: 08 maio 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 1885 p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 400 p.

SOUZA, Túlio Venturini de. “Positivismo de Estimação”: a instrumentalização da aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN enquanto norma antielisiva. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 42, p. 428-449, 2º semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/42-2019/positivismo-de-estimacao-a-instrumentalizacao-da-aplicacao-do-art-116-paragrafo-unico-do-ctn-enquanto-norma-antielisiva/>. Acesso em: 20 maio 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. 470 p.

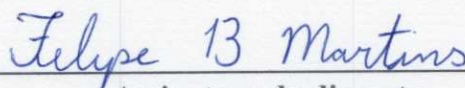
TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. I, 668 p.

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Felipe Batista Martins, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 3162186-4, período noturno, turma 10T, tendo realizado o TCC com o título *Planejamento tributário e os limites à aplicação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional*, sob a orientação da Professora Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 21 de maio de 2021.



Assinatura do discente