

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO – UFRJ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS – CCJE  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO – FND

**ADI 2446/STF E A NORMA GERAL ANTIELISIVA: REFLEXÕES SOBRE  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS DESDOBRAMENTOS FUTUROS PARA A  
APLICAÇÃO DO ARTIGO 116, §ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

NATHÁLIA NUNES SVAITER

Rio de Janeiro

2023

NATHÁLIA NUNES SVAITER

**ADI 2446/STF E A NORMA GERAL ANTIELISIVA: Reflexões sobre Planejamento tributário e os Desdobramentos Futuros para a aplicação do Artigo 116, §único, do Código Tributário Nacional**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Rio de Janeiro

2023

## CIP– Catalogação na Publicação

N972a Nunes Svaiter, Nathalia  
ADI 2446/STF E A NORMA GERAL ANTIELISIVA:  
Reflexões sobre Planejamento tributário e os  
Desdobramentos Futuros para a aplicação do Artigo  
116, caput, do Código Tributário Nacional / Nathália  
Nunes Svaiter. -- Rio de Janeiro, 2023.  
60 f.

Orientador: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Princípios e regras constitucionais  
tributários. 2. Direito tributário e Direito  
privado. 3. Planejamento tributário: abuso de  
direito, abuso de forma e simulação. 4. Panorama  
histórico legislativo do art. 116, parágrafo único,  
CTN. 5. ADI 2446 e a norma geral antielisiva. I.  
Huckleberry Portella Siqueira , Vanessa, orient.  
II. Título.

NATHÁLIA NUNES SVAITER

**ADI 2446/STF E A NORMA GERAL ANTIELISIVA: Reflexões sobre Planejamento Tributário e os Desdobramentos Futuros para a aplicação do Artigo 116, §único, do Código Tributário Nacional**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

Data da Aprovação:

Banca Examinadora:

---

Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira Orientador

---

Professor Dr. Bruno Maurício Macedo Curi – Membro Interno

Rio de Janeiro

2023

## AGRADECIMENTOS

Encerrar ciclos não é fácil. Por mais que seja da natureza humana temer mudanças, somos condicionados a ansiar pelo futuro. Afinal, é no futuro que estão nossos sonhos, desejos, objetivos, metas, projeções de nossas realizações; é o futuro que comporta uma vida de ambições e possibilidades. **É no futuro que encontramos o infinito.**

É difícil encerrar ciclos. É perceber que não se pode mais viver aquilo que *era*, e que o que resta em nós é, tão somente, **memória**.

Encerrar ciclos é também nos dizer adeus; é perceber que parte do que fomos já não é. É entender que não é possível viver sem dizer *adeus*, e que é na mudança que alcançamos nossos sonhos, atingimos nossas metas e vivemos o – antes – *futuro* no agora.

A Nacional foi meta de vida; foi sonho realizado. Foi noites mal dormidas, medos, incertezas, choros, risadas, surpresas, conquistas, certezas, dúvidas; foi ir às quintas para o Bin, fazer pré no Caubi e “*sexta tem Órfãos*”.

A Nacional foi casa. Foi encontro, desencontro e a verdadeira porta para amizades eternas e histórias memoráveis.

Viver a Nacional foi **crecer**; e talvez por isso seja tão difícil dizer *adeus*.

Aos meus queridos amigos e amigas de estrada (e já posso dizer: *de longa data*), obrigada! Muito obrigada por serem apoio, abrigo, risadas, parceria, trocas, companhia boa, e histórias – muitas histórias eternizadas. Vocês foram a flor de sal dessa caminhada.

À minha família, meu mais sincero *eu te amo*. Vocês foram suporte e sem vocês eu não teria conquistado nada. Agradecer é pouco perto do que eu sinto. Essa conquista é nossa.

Aos encontros (e desencontros) da vida, obrigada por me ensinarem tanto e por contribuírem com a pessoa que sou agora.

À FND, fica meu saudosista *adeus*.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo examinar a chamada *norma geral antielisiva*, presente no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, julgada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2.446/DF, em 2022. Para se chegar ao cerne da questão, analisa-se a diferença entre princípios e regras constitucionais tributários, com atenção aos limites ao poder de tributar, bem como a relação entre direito privado e direito tributário para fins de interpretação da norma. Analisa-se o tema Planejamento Tributário à luz da classificação dada pelo professor Marco Aurélio Greco, para melhor compreender os institutos de abuso de forma, abuso de direito e simulação que permeiam a temática. Por fim, a pesquisa ilustra um breve panorama legislativo até o julgamento da ADI 2.446/DF, trazendo observações acerca do voto da ministra relatora e possíveis consequências futuras com a decisão da Suprema Corte.

**Palavras-chave:** Norma geral antielisiva; planejamento tributário; simulação; abuso de formas; abuso de direito; art. 116, parágrafo único, CTN; ADI 2446/DF.

## **ABSTRACT**

The present work aims to examine the so-called general anti-avoidance rule, present in the art. 116, sole paragraph of the National Tax Code, judged constitutional by the Federal Supreme Court in ADI 2.446/DF, in 2022. To get to the heart of the matter, the difference between tax constitutional principles and rules is analyzed, with attention to the limits to the power to tax, as well as the relationship between private law and tax law for purposes of interpretation of the rule. The issue of Tax Planning is analyzed in light of the classification given by Professor Marco Aurélio Greco, to better understand the institutes of abuse of form, abuse of right and simulation that permeate the theme. Finally, the research illustrates a brief legislative panorama until the judgment of ADI 2.446/DF, bringing observations on the vote of the reporting justice and possible future consequences with the Supreme Court's decision.

**Keywords:** General anti-avoidance rule; tax planning; simulation; abuse of forms; abuse of rights; art. 116, sole paragraph, CTN; ADI 2446/DF.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1. PRINCÍPIOS E REGRAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .</b>	<b>12</b>
1.1 CONCEITO DE REGRAS E PRINCÍPIOS .....	12
1.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR .....	13
<b>2. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO .....</b>	<b>17</b>
2.1 INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA E O PLANEJAMENTO.....	19
<b>3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO.....</b>	<b>22</b>
3.1 LIBERDADE SALVO SIMULAÇÃO .....	24
3.2 LIBERDADE SALVO PATOLOGIAS.....	28
3.2.1 <i>Abuso de direito</i> .....	30
3.2.2 <i>Fraude à lei</i> .....	32
3.2.3 <i>Conceito amplo de simulação</i> .....	33
3.2.4 <i>Abuso de formas</i> .....	34
3.2.5 <i>Negócio Jurídico Indireto</i> .....	36
3.3 LIBERDADE COM CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	37
<b>4. PANORÂMA HISTÓRICO LEGISLATIVO .....</b>	<b>41</b>
<b>5. ADI 2446 E A NORMA GERAL ANTIELISIVA.....</b>	<b>43</b>
5.1 DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN .....	43
5.2 DO JULGAMENTO DA ADI 2446/DF.....	49
5.2.1 <i>O voto da Ministra Relatora Cármen Lúcia</i> .....	50
5.2.2 <i>Efeitos futuros</i> .....	52
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>54</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>56</b>



## INTRODUÇÃO

Segundo derivação do latim *evasio*, evasão seria ação ou processo de evadir, de deliberadamente fugir<sup>1</sup>. No meio jurídico, tal terminologia ganhou contornos conceituais próprios para caracterizar o desvio ou sonegação, de impostos ou renda, por parte do contribuinte, pautada na sua ilicitude.

A evasão fiscal não é um tema recente, e muito menos desconhecido, pelos seres humanos; existindo no imaginário social desde quando o mundo é mundo. Conforme relatam os registros históricos, ao menos desde o império romano, é possível perceber presente na dinâmica político-social indícios dessa prática de desvio ou omissão de bens valorativos<sup>2</sup>.

No Brasil, a temática de insatisfação fiscal também não é hodierna. Durante o período colonial, diversos movimentos sociais surgiram levantando essa pauta, à exemplo da inconfidência mineira que quase resultou na separação do estado de Minas Gerais. De lá pra cá, muita coisa mudou; e na mesma proporção em que se precisou atualizar a justificativa para a demasiada carga tributária, trazendo bandeiras como a da justiça social e a manutenção de políticas públicas, o descontentamento com o pagamento excessivo tributos também evoluiu, sendo hoje o pilar do planejamento tributário.

Na literatura acadêmica, na mesma medida em que se viu surgir estudos buscando compreender os motivos que levariam à evasão fiscal (sonegação de impostos), viu-se crescer posicionamentos doutrinários acerca da existência de um direito à economia de tributos. Ora, se haveria um dever legal em pagar tributos, de maneira diametralmente oposta surgiria um direito em se economizá-los – **legalmente**.

Fontes no cânone da legalidade – doutrina e jurisprudência -, por muito tempo negavam haver fundamento em qualquer pretensão fiscal, em face de atos praticados por contribuintes, que visassem a economia tributária. Contudo, com o passar do tempo, esse ambiente se alterou de modo que se passou a ver como legítimos expedientes dos contribuintes em busca da menor carga tributária para seu negócio.

Realizando um apanhado tributário, no período compreendido entre 01.01.2022 até

---

<sup>1</sup> <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/evasao> - acesso dia 26/01/2023

<sup>2</sup> SILVA, Gilvan Ventura da; MENDES, Norma Musco. Repensando o Império Romano: perspectiva socioeconômica, política e cultural. Rio de Janeiro: Mauad; Vitória, ES: EDUFES, 2006.

01.12.2022, foram arrecadados aproximadamente R\$ 2.626.149.877.772,65<sup>3</sup> (dois trilhões seiscentos e vinte e seis bilhões cento e quarenta e nove milhões oitocentos e setenta e sete mil setecentos e setenta e dois reais e sessenta e dois centavos), isso equivaleria aproximadamente 6.037.126.155 (seis bilhões trinta e sete milhões cento e vinte e seis mil cento e cinquenta e cinco) cestas básicas, conforme o Impostômetro da Associação Comercial de São Paulo.

Não precisa ser um economista ou um *expert* em finanças para se chegar à conclusão de que, definitivamente, o Brasil é um país em que se paga muito tributo. Entretanto, levando em consideração o tamanho do Brasil, com seus 214 milhões de habitantes vivendo nos 5.568 Municípios deste país continental, talvez não seja tão alarmante a proporção de aproximadamente 12 mil reais de tributos anuais por indivíduo – ou será que parece?

Foi somente fora do campo jurídico que passei a compreender a psicologia por detrás dos padrões que regem o imaginário social e, conseqüentemente, delineiam suas ações. Por meio da obra vencedora do Prêmio Nobel de Economia “Rápido e Devagar”, do brilhante Daniel Kahneman, tomei conhecimento sobre a chamada *heurística do afeto* (effect heuristic) do psicólogo Paul Slovic, que sustenta a existência de um viés cognitivo, resultante da influência das emoções sobre o indivíduo, o qual afeta diretamente sua tomada de decisão, onde *“pessoas deixam que suas simpatias e antipatias determinem suas crenças de mundo. Sua preferência política determina os argumentos que você julga conveniente”*<sup>4</sup>

Em suma, uma dominância de conclusões sobre argumentos pronunciada a partir das emoções. Essa estrutura teórica, que descreve a importância do afeto na orientação de julgamento e decisões das pessoas, conversa diretamente com os vieses sociais existentes quando o assunto é a tributação, em especial, sob o plano ético, axiológico e principiológico – que conterà capítulo próprio.

A ideia é que esses vieses, segundo Kahneman, compreendidos como erros sistemáticos que impactam o processo mental do indivíduo para com determinada informação, subsistem de forma social, os chamados vieses sociais. Esse compartilhamento social de pensamentos tendenciosos é que direciona a sociedade.

Quando estabelecemos uma relação entre os vieses sociais e a heurística do afeto

---

<sup>3</sup> Site acessado em 24/01/2023 - <https://impostometro.com.br/>

<sup>4</sup> Kahneman, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar** – Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, p. 133

percebemos que as pessoas tendem a estimar a importância sobre determinada questão, bem como o juízo de valor o qual atribui, a partir das suas simpatias e antipatias, do que aquilo gera para elas.

Considerando que a mídia, e o simples passeio pelas ruas de grandes centros urbanos, nos refresca à memória todas as atuais mazelas sociais enfrentadas no Brasil, todos os escândalos de corrupção descobertos, as verbas desviadas, as ineficiências de sistemas básicos como saúde, segurança, educação e saneamento, não raro é a conclusão nosso dinheiro é desperdiçado pela máquina pública; e é nesse ponto que está a antipatia do contribuinte. **Afinal, ninguém gosta de perder dinheiro.**

Por outro lado, sabe-se que a tributação em sua essencialidade é instrumental, ou seja, é a mera ferramenta arrecadatória do Estado para dispêndio de gastos públicos. Assim, inegável é a função condicionante da arrecadação tributária sobre o montante de receitas tributárias necessárias para o custeio da máquina pública, e é daí que se depreende a compulsoriedade dos tributos (art. 3º, CTN), bem como sua indispensabilidade.

Quando o assunto é planejamento tributário, conforme se evidenciará, na medida em que se via crescer o vácuo normativo e a falta por definições basilares, doutrina e fisco avançavam para preencher lacunas deixadas e duelavam no âmbito administrativo/judicial sobre *propósito negocial, abuso de direito e abuso de forma*.

O resumo da ópera? Um belo terreno para decisões arbitrárias e insegurança jurídica.

# 1. PRINCÍPIOS E REGRAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

## 1.1 Conceito de Regras e Princípios

Antes de adentrar nos debates e na própria evolução sobre o planejamento tributário no Brasil, é preciso darmos um *step back*<sup>5</sup> para compreender as noções primárias que envolvem a própria estrutura do Direito: os princípios e regras.

Pela Teoria da Interpretação do Direito do renomado Ronald Dworkin, as regras seriam entendidas como normas jurídicas de caráter definitivo e determinado, cuja aplicabilidade se limitaria a casos específicos; no chamado “tudo ou nada”. Ou seja, ou seriam direta e objetivamente aplicáveis ao caso concreto ou imediatamente seriam excluídas. Já os princípios, de maneira quase que oposta, seriam verdadeiros balizadores do atuar interpretativo jurídico, formando uma verdadeira rede de valores pelas quais deve ser levada em conta pelo intérprete.

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho, os princípios seriam “*normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica*”<sup>6</sup>, que captariam os valores morais da comunidade e os tornariam elementos próprios do discurso jurídico, tendo tamanha dimensão de peso a ponto de uns interferirem nos outros.<sup>7</sup>

Alexy entendia os princípios como mandamentos de otimização (previsão *positiva*), funcionando como um *ideal* ao aplicador da lei, de modo a observar ao máximo possível os chamados deveres *prima-face*, que, por sua vez, podem ser cumpridos em diferentes graus conforme as possibilidades fáticas e jurídicas. Para o autor, diferentemente das regras, os princípios não seriam aplicáveis de forma binária, mas sim em diferentes graus de intensidade, de modo a tornar a tomada de decisões jurídicas mais justas e equitativas.

Frisa-se, os princípios extrapolam a mera regulação técnica de determinadas condutas consideradas individualmente, de modo a assumirem uma postura prospectiva, ou seja, consagrando valores a serem obtidos com o exercício de faculdades específicas poderes ou até mesmo prerrogativas. O professor Humberto Ávila, em seu livro, conceitua e distingue

---

<sup>5</sup> Tradução: Passo atrás

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre os princípios constitucionais tributários**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 135-146, jan./mar. 1991.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Constitucional**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.146

perfeitamente regras e princípios como:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige uma avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalística, primariamente prospectivas com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”<sup>8</sup>

Quanto ao Direito Tributário, a imprescindibilidade de uma compreensão distinta entre os princípios e as regras se faz na necessidade de se elucidar os princípios de natureza constitucional que norteiam o regime tributário e sua pertinência frente a autonomia privada.

## **1.2 Princípios Tributários e as Limitações ao Poder de Tributar**

Por tempos, a doutrina tributária formou a uma corrente, adotada por parte majoritária da jurisprudência, no sentido de considerar como “princípios” do sistema tributário a *legalidade*, a *anterioridade*, a *isonomia*, a *irretroatividade*, *igualdade*. Assim, é que se teriam um *status* diferenciado – e mais relevante -, de modo que a interpretação do ordenamento deveria ser feita à luz de seu conteúdo.

Cumpridamente destacar que, com a Constituição Federal de 1988, modificações relevantes quanto a esse tema foram introduzidas, à exemplo da positivação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) e a vedação ao confisco (art. 150, IV, CF/88). De modo que, conforme explica o professor Marco Aurelio Greco, não se poderia confundir os princípios constitucionais com as limitações ao poder de tributar, dado que em essência esses últimos seriam regras; em suas palavras:

“os **princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no**

---

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 4ªed, 3ª tiragem, 2005. cit. p. 70

**seu exercício, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador** do Direito. Como diretrizes positivas, apontam algo desejado pelo ordenamento e que o constituinte quer ver alcançado. **As limitações (como seu próprio nome diz) têm função negativa, condicionando o exercício do poder de tributar e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional**, ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver não *atingido* ou *protegido*.<sup>9</sup>

A importância da presente temática reside no fato de que, enquanto regras, as limitações ao poder de tributar não admitiriam ponderação ou flexibilização, visto sua aplicabilidade binária e restritiva, exigindo do intérprete e aplicador do Direito Tributário a observação rigorosa de seu conteúdo e alcance.

Em virtude dessa natureza, as limitações ao poder de tributar atuam como verdadeiras balizas para a própria legalidade tributária, garantindo consonância entre **a instituição e a cobrança dos tributos** e as **normas e princípios constitucionais**.

Parte da doutrina tem percebido a mudança na natureza destas figuras, à exemplo do professor Hugo de Brito Machado que, apesar de conhecer esta nova conformação, posiciona-se reunindo os conceitos em uma só formulação. Assim, ter-se-ia fundamentalmente a *legalidade* como princípio, mas estruturalmente como regra, aplicável de forma absoluta, sem exceções e ponderações que não as previstas pelo próprio texto constitucional.

“Seja como for, o que não se pode admitir é a consideração da legalidade como princípio, apenas para com isto viabilizar sua relativização. É um princípio, sim, por sua fundamentalidade, mas é uma regra, por sua estrutura fechada. Esta é a opção que fazemos tendo em vista o nosso direito positivo, que adota um sistema hierarquizado de normas, e por isso mesmo vamos nos referir seguidamente ao princípio da legalidade, mesmo em vista de fundamentalidade, sem que com isto estejamos admitindo sua

---

<sup>9</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 197.

relativização”<sup>10</sup> [grifou-se]

Mais especificamente acerca da legalidade tributária, é pertinente mencionar ainda a relevante visão do professor Sacha Calmon que, de maneira mais estrita, vincula esse princípio à exigência de fechamento ou especificação conceitual, corporificada no princípio da tipicidade, que seria outro nome ao princípio da legalidade material. Nas palavras do professor:

“a lei fiscal deve conter norma clara (especificação). A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídica tributária não pode ser tirada do *ordo juris* nem sacada por analogia; deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores de deveres fiscais.”<sup>11</sup>

Em suma, o que se extrai da narrativa do professor é que de nada bastaria atribuir ao Poder Legislativo a função de criar leis fiscais (legalidade), se delas não fosse possível o contribuinte conhecer do seu dever (tipicidade) previamente (não-surpresa)<sup>12</sup>.

Cumprido ressaltar, a relevância dada pelo doutrinador ao princípio da legalidade, vendo-o não apenas como pilar fundamental do sistema tributário, mas como um “tronco robusto” do qual “florescem” subprincípios basilares do direito tributário, como a anterioridade, a tipicidade e a irretroatividade.<sup>13</sup>

O ilustre professor Marco Aurélio Greco preconiza, ainda, a inelutável necessidade de se realizar uma interpretação da legalidade tributária em conjunto com outros direitos fundamentais do indivíduo, como a capacidade contributiva, a isonomia, a segurança jurídica e a vedação ao confisco. Isso porque, em que pese sua primordial importância, dado que a legalidade não é um princípio absoluto, não podendo ser visto de maneira isolada.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao **Planejamento Tributário**. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2019. p.101

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 8ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.218.

<sup>12</sup>Ibidem

<sup>13</sup>Ibidem p .211.

<sup>14</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 123.

Portanto, podemos concluir que o legislador estabelece as situações de incidência tributária e a relação jurídica correspondente ao seguir os princípios da legalidade e tipicidade. Esses princípios garantem que não haja espaço para a discricionariedade na interpretação e aplicação dos tributos pelo Executivo e Judiciário. Dessa forma, a observância rigorosa da legislação tributária evita abusos e assegura uma aplicação justa e objetiva das regras tributárias.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2446**. 2ª ed. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito 2022, p.113



## 2. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO

O Direito Tributário no Brasil ganhou importância com a Constituição de 1891, em que se estabelecia à União o poder para legislar sobre a matéria. Ainda naquela década, em 1894, tivemos o primeiro Código Tributário, também conhecido como “Código Municipal”, o qual foi a primeira lei a estabelecer de forma organizada e completa as normas tributárias aplicáveis naquele tempo<sup>16</sup>.

O eminente professor Ruy Barbosa nos conta que teria sido, tão somente, após a Primeira Guerra Mundial que o Direito Tributário adquiriria contornos próprios de uma disciplina autônoma, cuja especificidade se revelara tanto em relação à sua forma quanto conteúdo.<sup>17</sup>

Apesar dessa natureza de *ramo* científico autônomo, não há dúvidas de que o Direito Tributário se constituiu da interdisciplinaridade com diversos outros ramos, tais como o Direito Financeiro, o Direito Administrativo, o Direito Processual e, de maneira ampla, do Direito Constitucional; posto que pertencente a *unidade* do Direito.

Foi sobretudo com o Direito Privado (Civil e Comercial) que o Direito Tributário estabeleceu uma relação direta, já que seus institutos centrais emergiam de fenômenos e relações da *economia privada* (patrimônio, renda e transferências) já regulados – juridicamente – pelo Direito Privado.<sup>18</sup> Não à toa, aplicadores da lei tributária passaram a se apropriar do direito privado como fonte de referência para extrair os institutos adotados e incorporados pelo Direito Tributário.

O professor Ezio Vanoni já abordava essa influência entre os ramos do direito como transbordante a própria questão conceitual, sendo sobretudo resultante de questões históricas,

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 45-48.

<sup>17</sup> Inclusive, vale mencionar que em sua doutrina o professor destaca que “A grande elaboração sistemática coube sobretudo aos escritores alemães e para isso também foi relevante a instituição da Corte Financeira da Alemanha (Reichsfinanzhof) que, como órgão altamente especializado, tem produzido até hoje (atualmente com a denominação de Corte Financeira Federal – Bundesfinanzhof) grande trabalho jurisprudencial, mas ainda a promulgação naquele país do famoso Código Tributário Nacional (Reichsabgabenordnung, hoje Abgabenordnung) que é, sem dúvida, no gênero, o mais completo diploma tributário já elaborado.” NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Doutrina Do Professor Ruy Barbosa Nogueira (Centenário De Nascimento)**. São Paulo, SP: IBDT, 2019.p.

102

<sup>18</sup> Ibidem. 108

em suas palavras:

“a influência do direito privado sobre o direito tributário não é uma influência conceitual, que fosse devida à maior generalidade dos conceitos do direito privado em comparação com os conceitos do direito tributário considerados como subespécies daqueles; mas é uma influência devida a razões históricas, isto é, ao grau de elaboração que o direito privado já havia atingido quando o direito tributário começou a se impor como ramo jurídico independente.”<sup>19</sup>

Apesar disso, não se deve partir do pressuposto de que os princípios, regras e valores informados pelo Direito Privado sejam os mesmos do Direito Tributário, nem mesmo considerar suas fontes por iguais. A título de exemplo, o ilustre professor Ruy Barbosa Nogueira nos ensina:

“Para o direito tributário, os usos e costumes dos contribuintes não constituem fontes de direito, exatamente porque o direito tributário é um direito obrigacional público. (...)”

Veja se por aí, como direito tributário tem características diferentes do Direito Privado, até nas fontes, pois, especialmente no direito comercial, é sabido que os usos e costumes tem grande importância como fonte, chegando a constituir um direito consuetudinário, (...) enquanto no direito tributário os usos e costumes são pouco relevantes. Poderão, quando muito, se invocados como elementos *de fato*.<sup>20</sup>

Posto isso, conclui-se que apesar de ramos jurídicos autônomos, há normas que, embora materialmente incorporadas pelo direito privado, em bem verdade o transcendem, sendo de interesse de todo o direito em geral.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 167

<sup>20</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 6ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 71.

<sup>21</sup> VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 170

## 2.1 Interpretação da Norma Tributária e o Planejamento

Em seus estudos, o ilustre professor Ruy Barbosa já nos ensinava sobre a importância do elemento *de fato* na composição do direito tributário, de modo que fundamental uma análise das normas para além de seu texto, tal qual de seu sentido gramatical. Para o professor, para se chegar ao seu sentido completo, seria imprescindível a apreciação do *estado de fato*; de modo que só assim se compreenderia a situação descrita pela lei como “necessária e suficiente” para a ocorrência do fato gerador.<sup>22</sup>

Nessa linha é que se consideraria como ponto de partida a teoria formal-silogística, na qual a pretensão de objetividade hermenêutica na interpretação tributária teria pouca interferência da ideologia do intérprete<sup>23</sup>. Essa posição foi defendida pelo professor Alberto Xavier, para quem:

“a aplicação da norma tributária a um caso concreto traduz-se num raciocínio lógico subjuntivo que tem como premissa maior a norma tributária geral e abstrata, como premissa menor a situação fática da vida apresentada ao órgão de aplicação do Direito e como conclusão um juízo afirmativo ou negativo acerca da correspondência da referida situação fática à hipótese normativa”<sup>24</sup>

Quanto ao tema, o prof. Marco Aurélio apontou uma falibilidade desse raciocínio, dado que ignorariam as *valorações* embutidas nos próprios fatos, que extrapolariam os dados meramente empíricos; à exemplo:

“tratando-se de elisão, é muito difícil dizer *a priori* e em abstrato se as condutas imaginadas pelo contribuinte estão ou não protegidas contra as investidas do Fisco; se estarão, ou não, resguardadas da tentativa de uma desqualificação do que for feito para uma requalificação em categoria fiscal mais onerosa. Neste ponto, a aplicação do denominado ‘silogismo judicial’ torna-se cada vez mais complexa. A interpretação

---

<sup>22</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 6ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 59.

<sup>23</sup> ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019, P. 31

<sup>24</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 34.

deverá, pois, explicar por que e como isto ocorre e quais os elementos que interferem nesse contexto”.<sup>25</sup>

Assim, para o professor haveria uma **centralidade** do intérprete no processo hermenêutico, afastando a ideia de uma interpretação exclusivamente no *mundo do texto* – expressão do que o texto diz - -ou no *mundo atrás do texto* – realidade representada pela norma e com a qual o interprete deveria buscar conhecer; subsistindo uma interpretação no mundo diante do texto; “*a expressão de como o intérprete, através do texto, vê e constrói seu próprio mundo, seu ambiente num determinado contexto.*”<sup>26</sup>

À título de comentários acerca de ambas as visões interpretativas, o ilustre professor Sergio André Rocha nos contempla com a seguinte observação:

“Usualmente as interpretações da Constituição Tributária são apresentadas como dados, sem que se dê pistas sobre a ideologia política do intérprete, que molda a sua pré-compreensão. Esta estratégia, consciente ou não, pretende dotar a posição apresentada de objetividade científica, isenta de influências ideológicas pessoais. Contudo, como observa Marco Aurélio, “*a busca de assegurar que o estudioso do Direito estivesse fazendo verdadeira ‘ciência’ (no sentido racionalista e positivista) fez com que ele se distanciasse da compreensão daquilo que de mais típico o Direito possui (convívio com a incerteza e com o futuro) que são os grandes desafios que, na atualidade, apresentam-se em todos os campos do conhecimento humano, inclusive nas chamadas Ciências Exatas*”<sup>27</sup>.

Entretanto, a definição dos valores que prevalecem no Texto Constitucional é dada pela interpretação. Em outras palavras, é construída pela via hermenêutica, sendo, portanto, inevitavelmente impactada pela ideologia do intérprete.”<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 489-490

<sup>26</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 502.

<sup>27</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 41.

<sup>28</sup> ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019, P. 38

Pois bem. Quando redirecionamos o tema ao assunto de planejamento tributário, vemos que a questão central não está no campo da interpretação normativa, mas, sim, no campo da qualificação fática. Isso porque, tanto o *fato* quanto a *lei* seriam certos, o debate se encontraria na *qualificação jurídica do fato*, ou melhor, na qualificação que o intérprete dá àquele fato<sup>29</sup>.

Feitas essas considerações, podemos prosseguir com a análise do estudo do planejamento tributário, direcionando nossa atenção para as valiosas contribuições do renomado professor Marco Aurélio Greco.

Será por meio de suas perspectivas e teorias que buscaremos compreender e explorar as diversas nuances desse campo, incluindo as análises de percepções de autores diversos, afim de enriquecer nosso conhecimento e aprofundar nossa compreensão sobre o planejamento tributário.

---

<sup>29</sup> Para fins de compreensão o professor Ricardo Lobo Torres nos esclarece o conceito de qualificação na seguinte passagem:

“O fato concreto apenas é *valorado* de acordo com a lei, ou *qualificado* segundo as **categorias estabelecidas pela norma** ou, como prefere Reale, é objeto de uma ‘qualificação normativa’. Se a aplicação do direito reveste sempre a forma de silogismo, subsume-se o fato em uma das interpretações possíveis da norma. Entre a interpretação da norma e a qualificação do fato há, por conseguinte, **uma relação de subsunção, que não é meramente lógico-formal, mas também valorativa**, o que às vezes, como anota Perelman, permite que o juiz abuse da qualificação para modificar a interpretação.” TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 309-310.

### 3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO

Como enfatizado previamente, é fundamental reconhecer a significância da ideologia no contexto do planejamento tributário. O professor Marco Aurélio aponta a predominância da concepção que associa o tributo à noção de agressão, delineando-a como um paradigma inerente ao Estado censitário, que consiste em uma estrutura social marcada por classes bem definidas, onde a tomada de decisões tributárias recai nas mãos dos detentores de patrimônio. Essa perspectiva do autor pode ser sintetizada da seguinte forma:

“Neste contexto, em que os integrantes do corpo deliberativo do Estado são formados apenas por detentores de patrimônio ou renda, **o tributo é visto sempre como uma agressão.** O tributo é visto como uma relação predominantemente de império, de autoridade, de mando, alguém que tem o poder de fato, e vai buscar de determinada classe – daqueles, obviamente que não são mendigos, que têm mais de 200\$ ou mais de 400\$ – uma quota do seu patrimônio para atender às despesas do Estado.

Ou seja, **na medida em que existe a necessidade de obter recursos financeiros para manter o Estado, a criação de tributos é inevitável.** Porém, aqueles que devem deliberar sobre tal criação são exatamente aqueles que têm patrimônio ou renda suficiente para suportá-los. Assim, é plenamente compreensível que as normas que compõem o Direito Tributário apresentem nítido caráter protetivo dos detentores do patrimônio, no sentido de veicularem proibições ou limitações ao poder de tributar.

Daí a construção de um perfil do Direito Tributário visto como o conjunto das regras que disciplinam o exercício do poder de tributar como instrumento de proteção do cidadão contra o Estado. Esta característica vai permear grande parte da vida do Direito Tributário no Brasil e muitas vezes são expressão desse tipo de concepção da tributação. Esta característica vai, também, influenciar o debate sobre

os princípios”<sup>30</sup>(grifo nosso)

Ainda, em contraste com alguns autores, o professor promove o envolvimento ativo do indivíduo, rejeitando assim a existência de dois polos contrastantes – o Estado e o Contribuinte. Essa ideia ganha maior abrangência quando consideramos o papel da cidadania fiscal, que se fundamenta no *princípio da capacidade contributiva*<sup>31</sup>. Ao incorporar a cidadania fiscal ao debate, Marco Aurélio amplia o escopo da discussão, reconhecendo que a tributação não deve ser apenas uma imposição estatal, mas sim um exercício de participação cidadã.

O princípio da capacidade contributiva, nesse contexto, estabelece que a tributação deve ser direcionada de forma proporcional à capacidade econômica dos contribuintes. Essa perspectiva ressalta a importância de considerar as diferenças de renda e riqueza entre os cidadãos na definição das obrigações tributárias.

Ao enfatizar o papel da cidadania fiscal e a aplicação do princípio da capacidade contributiva, Marco Aurélio busca estabelecer um equilíbrio entre os interesses do Estado e dos cidadãos, promovendo uma abordagem mais justa e participativa no campo tributário. Veja:

“Em suma, a relação entre indivíduo e Estado também mudou, na medida em que ela (na minha maneira de ver), não é mais uma relação de proteção pura contra o Estado. A relação é, fundamentalmente, de **participação, de atuação positiva de cada um na construção do Direito e no exercício do poder. Não somos meros expectadores como se fossemos distanciados de algo que ocorre em plano distinto daquele em que nos encontramos.** Entre indivíduo e Estado não há um ‘nós’ e ‘eles’, mas sim um ‘todos’, pois o Estado nada mais é do que uma criação do próprio Homem, que atua mediante condutas humanas por agentes cuja escolha e de cujo controle todos participamos, direta ou indiretamente. As palavras-chave do mundo atual são ‘participação no’ e ‘controle sobre’ o exercício do poder e não mais uma atitude de busca de ‘proteção contra’, como se existissem lados opostos (sustentar a existência de lados opostos é retornar à ideia

---

<sup>30</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 29.

<sup>31</sup> Ver: ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019, P.21-29.

de opostos! É a lógica bivalente!). Se, no plano prático, por vezes podem ocorrer momentos em que haja um distanciamento e uma oposição, creio que devemos trabalhar para que o contexto de oposição seja superado por um contexto de convívio e participação.”<sup>32</sup> (Destaque nosso)

Grande parte do debate sobre o planejamento tributário é marcada pelo embate entre correntes axiológicas antagônicas. Por um lado, há autores como Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra de Godoi e Marcus Abraham, que fundamentam suas posições no princípio da solidariedade. Por outro lado, há autores que rejeitam esse princípio, fundamentando suas posições principalmente no sobreprincípio da segurança jurídica e no apelo a princípios que contêm o poder, como Hugo de Brito Machado, Humberto Ávila e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Em sua obra, o professor Marco Aurélio Greco identifica três "fases" que, embora pareçam representar estágios consecutivos (cronológicos) no desenvolvimento teórico do planejamento tributário, na verdade refletem posições teóricas coexistentes ao longo da história. Essas fases são as seguintes:

- Primeira Fase: *Liberdade, salvo simulação*
- Segunda Fase: *Liberdade, salvo patologias*
- Terceira Fase: *Liberdade com capacidade contributiva*

Ao considerarmos que a caracterização temporal das "fases" não reflete necessariamente a evolução doutrinária do planejamento tributário, podemos inferir que essa classificação possa indicar, de certa forma, a alteração do entendimento das autoridades fiscais e o progresso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em relação ao assunto, incluindo o desfecho da ADI 2446.

Pois bem. Feitas essas considerações, passamos à análise da posição de Marco Aurélio Greco sobre cada uma das “fases” do debate sobre o planejamento tributário.

### **3.1 Liberdade salvo Simulação**

---

<sup>32</sup> Ver GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 36-37



De acordo com Marco Aurélio Greco, os autores que sustentam essa posição têm como ponto de partida ideológico a visão do tributo como uma agressão ao patrimônio individual. Nessa perspectiva, o Direito Tributário seria considerado um escudo de defesa do cidadão contra a invasão do Estado, dado que forneceriam normas reguladoras do exercício desse poder.<sup>33</sup>

Como o nome bem já diz, essa primeira fase consiste em se considerar que todo indivíduo tem, por regra, liberdade *absoluta* para dispor como bem entender de seus negócios, com ressalva dos atos considerados ilícitos, realizados posteriormente ao fato gerador ou com simulação<sup>34</sup>.

Essa abordagem enfatiza a necessidade de uma legalidade “*estrita*”, ou seja, visando reduzir ao máximo o alcance tributário. Isso significa dizer que, se o indivíduo está enfrentando uma redução em seu patrimônio, essa redução somente foi aceita por ser inevitável. Por consequência jurídica à essa legalidade, ter-se-ia a necessidade de uma tipicidade absolutamente fechada e restrita às hipóteses legais, quase que presa ao sentido literal dos termos utilizados pela norma. Daí é que se surge a denominada *legalidade estrita e tipicidade cerrada*, basilares dessa primeira fase.

Autores como Aires F. Barreto<sup>35</sup>, Alberto Xavier<sup>36</sup>, André Mendes Moreira<sup>37</sup>, Cristiano Carvalho<sup>38</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>39</sup>, José Eduardo Soares de Melo<sup>40</sup>, Martha Toribio Leão<sup>41</sup>,

---

<sup>33</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 135

<sup>34</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 134. Ver também as considerações do autor na página 311. Como exemplo da posição podemos citar o seguinte texto: DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume**. São Paulo: Dialética, 2006. p. 352-353.

<sup>35</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 709-723.

<sup>36</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>37</sup> MOREIRA, André Mendes. **O Planejamento Tributário sob a Ótica do Código Tributário Nacional**. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento Tributário: limites e Desafios Concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 73-89.

<sup>38</sup> CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 257-263.

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2020

<sup>40</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 161-179.

<sup>41</sup> LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

Misabel Abreu Machado Derzi<sup>42</sup>, Paulo Ayres Barreto<sup>43</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>44</sup>, Roque Antônio Carrazza<sup>45</sup>, Sacha Calmon<sup>46</sup> e Sampaio Dória<sup>47</sup> compartilham essa interpretação. Essa abordagem levou ao surgimento de operações meramente formais e uma ênfase na conformidade numérica e contábil, caracterizando o planejamento tributário de caráter formal.

É relevante ressaltar que as discordâncias entre Marco Aurélio Greco e os autores da Primeira Fase, frequentemente, não se refletem de maneira tão pronunciada na análise de casos concretos, mas sim no âmbito axiológico.

Quando são invocados princípios como solidariedade, justiça, segurança e dever fundamental de contribuir, são desencadeadas discussões ideológicas que resultam em leituras completamente distintas da Constituição. Entretanto, ao deixarmos o plano principiológico constitucional e adentrarmos a análise de casos concretos, constatamos que as diferenças entre os autores são menos proeminentes do que se poderia supor. Embora existam diferenças entre eles, tais divergências são menos acentuadas no contexto da aplicação prática das normas tributárias.

À título de exemplo, quando redirecionamos ao papel da solidariedade no debate do planejamento tributário, vemos críticas contundentes contrárias à sua existência. O ilustre Humberto Ávila afirma, de maneira enfática, que “*os contribuintes jamais podem ser tributados com base em considerações gerais sobre a igualdade e a solidariedade*.”<sup>48</sup>. Por sua vez, o professor Ricardo Mariz de Oliveira ressalta que o objetivo genérico e indeterminado, declarado

---

<sup>42</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, Segundo a Lei Complementar nº 104**, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 205-232

<sup>43</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 569-599.

<sup>45</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 241-255

<sup>46</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

<sup>47</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

<sup>48</sup> ÁVILA, Humberto. **Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição Mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licitude Forma e Material do Planejamento**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 205, 2012, p. 174; ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 71.

no artigo 3º da Constituição, não gera uma solidariedade social que supere as limitações do poder de tributar estabelecidas no artigo 150 da mesma Constituição, as quais são específicas, determinadas e ganham concretude na legislação competente.<sup>49</sup>

Pois bem. Retomando a ideia de liberdade, faz-se imprescindível mencionar o estudo pelo professor Marco Aurélio Greco sobre o tema e sua relação com a legalidade, nomeado de “os três papéis da legalidade” dividindo-se em: *Legalidade-Libertação*, *Legalidade-Dominação* e *Legalidade-Emancipação*.

Na primeira, a legalidade é vista como um instrumento de proteção e defesa do contribuinte face ao abuso de poder do Estado. Essa perspectiva, cuja origem se deu por esforços do professor Geraldo Ataliba<sup>50</sup>, teve destaque em seu contexto histórico, permitindo um debate tributário em um cenário autoritário. Esse debate essencialmente formal da legalidade deu lugar à *Legalidade-Dominação*, em que a lei deixou de ser um mecanismo de libertação para ser de dominação, justamente pela impossibilidade em se controlar sua essência. Nas palavras de Greco:

“o cultivo à legalidade pura abriu espaço para que uma lei – agora não passível de contestação, posto que bem formulada – veiculasse os mais diversos conteúdos com a característica comum de proteger o interesse arrecadatário do Estado mediante criação de novos institutos ou atribuição de maiores prerrogativas ao crédito tributário cuja interface é a imposição de restrições e a perda de espaço para as liberdades do cidadão”. (grifo nosso)

Finalmente, Greco propõe uma nova etapa: a *Legalidade-Emancipação*. Assim, se

---

<sup>49</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Planejamento Tributário, este Incompreendido**. In: SANTOS, Ramon Tomazela (Coord.). Estudos de Direito Tributário: 40 Anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados. São Paulo: Mariz de Oliveira Siqueira Campos Advogados, 2018. p. 34

<sup>50</sup>Ver: GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro**. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Coords.). Nas Fronteiras do Formalismo. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 228-229. Este texto está disponível também na Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Distrito Federal, n. 1, jan.-jun. 2011, p. 10-11). Sobre a doutrina tributária deste período histórico a importante obra de Jeferson Teodorovicz: TEODOROVICZ, Jeferson. História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 405-422.

buscaria prestigiar a sociedade civil e transformar o debate tributário em um processo democrático, no qual os contribuintes se tornariam agentes na construção dos destinos da sociedade. Essa abordagem faria parte da humanização do Direito Tributário (muito defendido pelo autor); e tornaria a tributação não apenas como uma técnica arrecadatória ou de proteção do patrimônio, mas sim um meio de viabilizar a dimensão social do ser humano.

O professor destaca que a conformidade com o princípio da legalidade vai além da conformidade com a lei formal, envolvendo a conformidade com o ordenamento jurídico, que inclui valores, fins e objetivos consagrados pela Constituição, por isso a lei jamais seria uma forma independente de seu conteúdo. Conforme análise do professor André Rocha:

Esta posição choca-se com a tradicional concepção de legalidade estrita, segundo a qual esta “determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de *reserva absoluta de lei formal* (Alberto Xavier) ou de *estrita legalidade* (Geraldo Ataliba)”.<sup>51</sup>

Entretanto, o que se percebe como ponto fulcral do debate é o conceito de simulação. Cada autor tem sua própria concepção de simulação, abuso de formas jurídicas ou fraude à lei, que se torna mais clara diante de casos concretos.

De maneira geral, o que se pode observar é que autores como Antonio Roberto Sampaio Dória, Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho possuem a mesma posição teórica em relação aos limites do planejamento tributário, sendo defensores da ampla liberdade de economia fiscal dentro dos limites da legalidade. No entanto, diante de um caso concreto, alguns consideraram que se tratava de evasão fiscal, enquanto outros consideraram que se tratava de planejamento fiscal legítimo.

Assim, para melhor compreender a questão é que passamos para a segunda fase, onde analisaremos mais a fundo os conceitos e concepções de cada uma dessas formas jurídicas.

### **3.2 Liberdade salvo Patologias**

Na Segunda Fase do debate, Marco Aurélio Greco aborda a questão da liberdade no

---

<sup>51</sup> ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019, P. 38

planejamento tributário, com exceção de situações patológicas, que incluem o abuso de direito, a fraude à lei e a simulação, além do abuso de formas jurídicas e o negócio jurídico indireto. Marco Aurélio inicia suas considerações a partir de uma provocação:

"resulta assente na primeira fase que o contribuinte não pode cometer simulação, pois a simulação é um defeito do negócio jurídico, uma patologia que pode atacá-lo. Ora, se uma patologia do negócio jurídico contamina (perante o Fisco) o que o contribuinte fizer, pergunta-se: por que só esta patologia do negócio jurídico contamina? Por que outras patologias do negócio jurídico também não contaminam tributariamente o que o contribuinte fizer? Por que os efeitos tributários benéficos são obtidos apesar de existirem outras patologias no negócio jurídico celebrado pelo contribuinte?"<sup>52</sup>

Essa indagação levanta uma reflexão sobre a seleção específica da simulação como uma patologia relevante para fins tributários, enquanto outras patologias não são consideradas da mesma forma. Marco Aurélio Greco argumenta que é necessário analisar não apenas as formas jurídicas permitidas, mas também como o planejamento é efetivamente utilizado, seu funcionamento e os resultados que são obtidos. Essa análise deve ser feita à luz dos valores fundamentais de igualdade, solidariedade social e justiça. O autor destaca que é a partir dessa fundamentação teórica que ele aborda o estudo do abuso de direito no contexto do planejamento tributário.

No entanto, é importante ressaltar que, na prática, ocorre um sincretismo de conceitos no debate sobre o planejamento tributário. Os conceitos relacionados às patologias dos negócios jurídicos são utilizados de maneira variada. Marco Aurélio Greco adverte que, ao discutir as patologias que afetam o planejamento tributário, não se deve restringir o debate apenas ao plano abstrato e conceitual das categorias de vício, mas também levar em consideração as condutas efetivamente adotadas pelos contribuintes, as quais podem distorcer vontades, objetivos, forma e substância dos negócios realizados.

---

<sup>52</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 194. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário: Nem Tanto ao Mar nem Tanto à Terra**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume**. São Paulo: Dialética, 2006. p. 333.

Como conclui o professor Sergio André Rocha, não há dúvidas de que “a maior fonte de controvérsias são os rótulos mais do que as posições substanciais dos autores. Enquanto um fala em simulação, o outro fala em abuso de direito, sem que se tenha procedido a um acordo semântico prévio. Assim, não raro, os autores estão dizendo a mesma coisa, mas se percebem como antagonistas atroztes, tudo por questões axiológicas e semânticas.”<sup>53</sup>

### 3.2.1 Abuso de direito

Ao analisar a figura do abuso de direito, o autor destaca que essa categoria foi desenvolvida com o propósito de restringir práticas que, mesmo dentro dos limites legais estabelecidos pelo ordenamento jurídico (lícitas), resultam em uma distorção do equilíbrio das relações entre as partes envolvidas. Essa distorção pode ocorrer de duas maneiras principais:

- (i) Utilização com finalidade diversa: Quando um poder ou direito concedido pelo ordenamento jurídico é empregado com uma finalidade diferente daquela para a qual ele foi originalmente estabelecido. Isso significa que, embora a ação possa ser considerada legal, seu propósito real vai além do que a lei pretendia permitir.
- (ii) Distorção funcional: Refere-se a situações em que a utilização desse poder ou direito inibe a eficácia da lei aplicável à situação específica, sem uma justificativa suficiente. Nesses casos, a ação realizada pelo contribuinte tem o efeito de contornar as regras estabelecidas pelo sistema jurídico, prejudicando o equilíbrio das relações jurídicas.

É importante ressaltar que o abuso de direito pode ocorrer tanto em atos lícitos quanto ilícitos. Independentemente dessa classificação, a consequência perante o Fisco será a inoponibilidade do ato e de seus efeitos. Isso significa que o Fisco não reconhecerá a validade do ato praticado e poderá desconsiderá-lo, aplicando as regras fiscais com base na verdadeira substância econômica da situação.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019, P. 77

<sup>54</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 203.

Na obra de Marco Aurélio Greco, ele estabelece uma distinção entre os atos legítimos de planejamento tributário e os atos abusivos, levando em consideração a verdadeira causa que motivou sua prática. O autor rejeita os atos realizados com a única finalidade de obter benefícios fiscais. Para Greco, a autoridade tributária só pode desqualificar e requalificar negócios privados se puder comprovar de forma clara que o ato foi abusivo, ou seja, que houve distorção em sua finalidade objetiva ou que seus limites foram ultrapassados. Essa distorção pode ocorrer, em tese, mesmo se a única ou principal finalidade do ato for a redução de impostos. Nas palavras do professor:

“Isto significa que **auto-organização corresponde a um direito que se apoia na liberdade garantida constitucionalmente**. Cada um poderá realizar os negócios lícitos que bem entender. Com isto, fica afastada, parece-me, a objeção que Ricardo Mariz expõe em seu último texto citado, quando diz que o planejamento tributário corresponde a um direito inerente à liberdade de escolha que cada um possui. Liberdade existe e é garantida.

Sublinhe-se que o **exercício da liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência**, etc. Sempre que assim for, **o direito estará sendo utilizado na finalidade que lhe é própria e sem qualquer abuso**. Portanto, nestes casos, não cabe a desqualificação com a inibição dos efeitos fiscais (sob a alegação de abuso).”<sup>55</sup> (grifo nosso)

Posto isso, nas lições do professor, o abuso de direito teria um *aspecto objetivo* relacionado à distorção do perfil do instituto de direito privado e também um *aspecto subjetivo* ligado às razões e motivos que levaram à prática do ato ou negócio jurídico. Quanto a esse último aspecto, o professor ressalta a necessidade de uma justificativa “*extratributária*”, ou seja, que estejam além da mera redução do imposto.

“o motivo não pode ser o puro ‘fiz porque quis’, nem a simples busca

---

<sup>55</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 212

da menor carga tributária; o motivo tem que ser não tributário, sob pena de estarmos operando numa tautologia ou numa petição de princípio”.<sup>56</sup>

Em suma, Greco rejeita a posição, não raro defendida por alguns autores, de que a economia tributária seria, em si própria, o motivo para legitimar o planejamento tributário. Haveria o ônus do contribuinte de provar o motivo subjacente extratributário, que por consequência se tornaria um dos elementos constitutivos do seu direito a menor carga tributária.

### 3.2.2 *Fraude à lei*

Dando continuidade, há outras patologias que permitiriam o controle dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, nas palavras do professor:

“na fraude à lei, o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, ‘driblar’ a norma contornada. Com isso, pretende fazer com que **a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação** (ou de tributação mais onerosa).”<sup>57</sup> (grifo nosso)

A fraude à lei encontra amparo no Código Civil, em seu art. 166, IV<sup>58</sup>, atuando como verdadeira *regra de calibração do sistema que visa assegurar a imperatividade do ordenamento jurídico, mas como causa autônoma de nulidade do negócio jurídico*.<sup>59</sup>

Em seu estudo, o professor Marco Aurélio Greco faz uma distinção importante entre **fraude à lei e fraude contra o Fisco**. No que se refere a primeira, ele destaca que ocorrem atos lícitos que indiretamente violam o ordenamento jurídico como um todo e frustram sua imperatividade. Já na segunda, envolveria uma conduta que diretamente agride uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco, seja existente ou em formação, com o objetivo de escondê-lo ou impedir seu surgimento.<sup>60</sup>

---

<sup>56</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 235

<sup>57</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 251

<sup>58</sup> “**Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:**

**VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;”**

<sup>59</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 605.

<sup>60</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 256



A fraude contra o Fisco seria caracterizada por uma conduta dolosa e artilosa que constitui uma agressão à previsão contida na norma jurídica, à título de exemplo tem-se o art.171 do Código Penal, que define o crime de estelionato como a conduta de obter vantagem ilícita por meio de artifícios fraudulentos.

Essa distinção permite compreender que, no contexto do planejamento tributário, a fraude à lei refere-se a práticas que, embora possam ser consideradas legítimas em sua forma, possuem uma finalidade contrária àquela pretendida pelo legislador, buscando contornar as obrigações fiscais de maneira indireta. Já a fraude contra o Fisco envolve ações que violam diretamente as normas fiscais, com o intuito de obter vantagens ilícitas em detrimento dos direitos ou créditos do Fisco.

### 3.2.3 *Conceito amplo de simulação*

Marco Aurélio Greco identifica uma característica significativa da Segunda Fase do debate sobre os limites do planejamento tributário, que envolve a revisão do conceito de simulação. Segundo Greco, a simulação deixa de ser considerada um *vício da vontade* e passa a ser encarada como um *vício de causa*. Ele argumenta que a causa, vista dessa perspectiva, deve servir como critério para avaliar a ocorrência da simulação. Portanto, ele defende que o próprio conceito de simulação precisa ser reavaliado, pois não deve ser visto como um vício da vontade, mas sim como um vício do motivo ou da causa subjacente ao negócio.

Dentro desse contexto, Greco aborda brevemente uma questão relevante sobre se as hipóteses de simulação com relevância tributária se limitam apenas às situações expressamente enumeradas no Código Civil ou se outras também podem ser invocadas. Sua posição sobre o assunto é no sentido de que, em termos terminológicos estritos, apenas aquelas situações qualificadas como simulação perante o Código Civil possuem a natureza de simulação.<sup>61</sup>

Essa postura enfatiza a importância de aderir à definição de simulação estabelecida no Código Civil para fins tributários. Afirma-se que a simulação deve ser aplicada apenas às situações expressamente previstas na legislação civil, evitando uma interpretação excessivamente ampla do conceito e garantindo maior segurança jurídica na análise das práticas de planejamento tributário.

---

<sup>61</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 279-280

Assim, o que se sustenta é a desnecessidade de anulação, pelo poder Judiciário, de atos praticados pelo contribuinte para se reconhecer a ocorrência de simulação no âmbito tributário. Para o autor, uma vez que a nulidade é alegável por qualquer pessoa interessada, não há justificativa para exigir uma ação prévia de decretação de nulidade do negócio simulado.

Essa posição é congruente com a visão de Marco Aurélio de que a simulação afeta a eficácia dos atos realizados, de forma que, mesmo sendo válidos em termos formais, podem ter seus efeitos rejeitados pelo Fisco. Nas palavras do professor:

“sendo hipótese de nulidade do negócio jurídico este, desde a sua celebração, está viciado e não produzirá os efeitos que lhe são próprios. Assim, o Fisco pode se recusar a aceitar os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte sem precisar, para tanto, ingressar com nenhuma ação específica para decretar a nulidade do negócio. Se todo interessado pode invocar a nulidade (artigo 168), qualquer interessado pode se comportar no relacionamento direto perante a parte interessada realizando a conduta coerente com o seu entendimento de que o negócio é nulo por simulado. E isto se aplica ao Fisco.”<sup>62</sup>

#### 3.2.4 *Abuso de formas*

Marco Aurélio Greco aborda de forma sucinta o tema do abuso de formas jurídicas, situando-o no contexto da liberdade contratual, que permite ao contribuinte escolher e estruturar atos e negócios jurídicos. O autor questiona a premissa de que toda forma jurídica teria um conteúdo intrínseco e inalterável, argumentando que tal aceitação comprometeria a liberdade contratual. Ele menciona como exemplo a noção de que a franchising<sup>63</sup> não existiria antes de ser regulamentado por lei.

Com base nessa compreensão, Marco Aurélio conclui que o abuso de formas jurídicas não deve ser considerado como uma patologia independente, separada das outras figuras jurídicas, como o abuso de direito, a fraude à lei e a simulação. Em vez disso, ele argumenta que o abuso de forma surge como um instrumento de uma dessas figuras anteriores, resultando

---

<sup>62</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 282.

<sup>63</sup> O franchising é um modelo de negócio que consiste na concessão do direito de uso fornecida pelo proprietário de uma marca

em uma distorção quando analisado sob a perspectiva da forma, mas configurando uma fraude à lei ou uma simulação quando examinado sob a perspectiva da causa subjacente ao negócio jurídico.

O professor André Rocha, de maneira um pouco distinta, tende a ver o abuso de formas como equivalente ao conceito amplo de simulação. Isso porque, em suas palavras:

**“(…) teríamos abuso de formas jurídicas quando estas fossem utilizadas com desvirtuamento de sua causa típica, com uma deformação artificial de sua finalidade jurídica, de seu perfil objetivo. Como aponta Paulo Caliendo, “o abuso de formas concretiza-se com a manipulação de uma forma jurídica, com o objetivo de se afastar de regra que normalmente seria aplicada ao caso”. (…)** **Segundo a posição que estamos sustentando nesta análise, todas essas figuras podem ser enquadradas no conceito abrangente de simulação, superando-se esta celeuma conceitual.** O abuso de direito nada mais é do que o exercício do direito de auto-organização do contribuinte de modo a artificialmente evitar o recolhimento do tributo devido; o abuso da forma jurídica decorre do desvirtuamento dos elementos típicos essenciais de um ato ou negócio jurídico com o mesmo fim; a seu turno, a falta de propósito negocial indica que o ato atípico não tem nenhuma justificativa que não a economia tributária; por fim, a fraude à lei é a prática abusiva que leva ao afastamento de norma jurídica impositiva (neste caso, a norma jurídica tributária de incidência).”<sup>64</sup>

O argumento apresentado pelo professor Sergio André é o de que nos, casos em que a desconsideração de atos e negócios jurídicos é possível com base no conceito amplo de simulação, todas as outras patologias (abuso de direito, abuso de forma, falta de propósito negocial e fraude à lei) também estariam presentes.

No entanto, é ressaltado que esses critérios devem ser aplicados apenas em situações de evidente artificialidade e falta de motivações não tributárias, como é o caso de transações

---

<sup>64</sup> ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019, P. 101

fictícias realizadas no mesmo dia (como o exemplo do "casa e separa"). Em situações em que houver dúvidas quanto à artificialidade dos meios ou à motivação do ato ou negócio jurídico, atualmente, pelo menos no âmbito federal, nenhuma desconsideração ou requalificação será possível.

Observa-se que em todos os casos, o cerne da discussão reside na artificialidade e distorção da causa típica de um ato ou negócio jurídico. Na ausência desse elemento, não se configura abuso de direito, abuso de forma, não é possível questionar os propósitos do ato ou negócio, nem alegar que foram praticados em fraude à lei.

### 3.2.5 *Negócio Jurídico Indireto*

Consoante as ponderações de Greco, o conceito de negócio jurídico indireto emerge quando um negócio típico é formalizado com o propósito de alcançar um efeito prático equivalente a outro negócio, porém, evitando-se celebrá-lo devido a determinados efeitos ou problemas dele decorrentes. Essa temática é de relevância, pois uma parcela da doutrina se fundamenta no conceito de negócio jurídico indireto para justificar a legitimidade de atos e negócios jurídicos que resultem em vantagens fiscais para o contribuinte.

A análise do autor acerca do negócio jurídico indireto não o apresenta sob uma perspectiva binária de legitimidade. Em outras palavras, o fato de um negócio ser classificado como indireto não implica automaticamente na certificação de sua oponibilidade em relação ao Fisco, tampouco indica a presença de uma patologia que o torne passível de desconsideração. Segundo Greco:

"em suma, o negócio indireto, em si mesmo considerado, tanto pode desembocar numa fraude à lei ou num abuso de direito e aí estará desprotegido pelo ordenamento, como poderá se dar sem que isto ocorra. Não é o simples fato de ser negócio jurídico que protege ou não o contribuinte, é o caso concreto que vai determinar sua oponibilidade ou não ao Fisco".<sup>65</sup>

A distinção entre um negócio jurídico indireto legítimo do ponto de vista tributário e aquele que pode ser desconsiderado pelas autoridades fiscais levará em consideração a

---

<sup>65</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 292

finalidade subjacente ao ato ou negócio jurídico. É imperativo ressaltar que tal distinção não implica uma inversão do ônus da prova, mas sim uma avaliação das circunstâncias específicas que envolvem a situação em questão.

Com efeito, é incumbência do Fisco o ônus de provar a existência de um ato ou negócio jurídico artificial, refutando a qualificação jurídica apresentada pelo contribuinte. Conforme ressalta Marco Aurélio Greco, o Fisco tem a responsabilidade de apresentar elementos que demonstrem que a operação realizada não corresponde àquela exposta pelo contribuinte, ao mesmo tempo em que precisa provar de maneira suficiente o novo enquadramento sustentado. Caso esse duplo ônus de prova não seja cumprido, a pretensão fiscal carece de fundamentação.

No entanto, uma vez comprovada a existência do vício de causa no negócio jurídico, o ônus de comprovar a existência de um motivo não tributário que justifique a realização do negócio jurídico indireto recai sobre o contribuinte.

Conforme destacado pelo autor, diante da relevância do motivo e finalidade para a oponibilidade da operação e seus efeitos perante o Fisco, espera-se que o contribuinte forneça uma justificativa clara do porquê e para que realizou a operação. A falta de explicação adequada por parte do contribuinte não é suficiente para autorizar a cobrança fiscal, porém enfraquece sua posição no debate, pois ao não justificar o motivo e a finalidade, abre-se um maior espaço para o Fisco construir sua própria qualificação dos fatos.

### **3.3 Liberdade com capacidade contributiva**

Essa terceira fase do debate sobre o controle do planejamento tributário é caracterizada pela contribuição mais polêmica de Marco Aurélio Greco: a revisão da interpretação do princípio da capacidade contributiva e sua extensão. É nesse contexto que o autor procura conciliar os princípios de segurança e solidariedade social, apresentando uma colocação que resume de maneira extremamente clara sua posição.

Em sua visão, mesmo em situações em que não há ilicitude ou patologia identificáveis, o princípio da capacidade contributiva poderia justificar a desconsideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte. Isso porque, diferentemente de uma concepção de capacidade contributiva *negativa*, Marco Aurélio Greco sustenta a existência de uma capacidade contributiva *positiva*, baseada na interpretação da expressão "*sempre que possível*" contida no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, conforme transcrição a seguir:

“Art. 145 (...)

§ 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.” (grifo nosso).

Nessa perspectiva, Greco argumenta que o princípio da capacidade contributiva autoriza uma revisão ampliada dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, mesmo na ausência de ilicitude ou patologia aparente. Essa abordagem representa uma completa inversão à perspectiva anteriormente adotada na Primeira Fase.

Não à toa, Greco tem sido alvo de críticas por parte de autores que se alinham à Primeira Fase. Alberto Xavier, por exemplo, argumenta que a teoria de Greco distorce o papel do princípio da capacidade contributiva, transformando-o de uma limitação ao poder de tributar em um instrumento de tributação. Xavier enfatiza que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva têm uma função negativa ou proibitiva, impedindo o Poder Legislativo de impor tributação que não esteja relacionada à capacidade contributiva, bem como tributação discriminatória, arbitrária ou desrazoável entre contribuintes em situações equivalentes<sup>66</sup>. Essa crítica também foi compartilhada por outros autores, como Livia de Carli Germano<sup>67</sup>, Luís Eduardo Schoueri<sup>68</sup>, Martha Toribio Leão<sup>69</sup>, Paulo Ayres Barreto<sup>70</sup> e Sacha Calmon Navarro

---

<sup>66</sup>XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p.129.

<sup>67</sup> GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 33-35.

<sup>68</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes entre a Norma Geral Antielisão e seus Paralelos Brasileiros**. In: ALMEIDA, Daniel Freire et. al. (Orgs.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 414-415.

<sup>69</sup> LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 142-143.

<sup>70</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 178-179.

Coelho<sup>71</sup>.

Apesar de encontrar aqueles que concordam com o professor, à exemplo de Carolina Cantarelle Ferraro<sup>72</sup>, é evidente que sua visão está longe de ser consensual, gerando debates acalorados e divergências de opiniões entre os estudiosos do tema. Ao analisar o §1º do art. 145, da CF, Greco sustenta a existência de três interpretações:

“A primeira afirma que ele conteria apenas uma recomendação, como se dissesse, ‘se puder, faça’. Não me parece ser esta a melhor alternativa de interpretação, pois seria inócuo ver o dispositivo constitucional como simples recomendação, porque se fosse assim a consequência seria, a contrário, ‘se não puder, não faça’.”

“Um segundo sentido – mais nítido – é o que lhe atribui papel negativo. Vale dizer, quando a Constituição estabelece que ‘sempre que possível deve ser atendida a capacidade contributiva’, disto decorre que, por haver prestigiado tal figura, a Constituição não admite imposto sem ela. Este limite negativo implica extrair do dispositivo o sentido de que a lei ordinária que crie um imposto onde não houver manifestação de capacidade contributiva será inconstitucional.”

“Há um terceiro entendimento a ser considerado que **defende existir um ângulo positivo do ‘sempre que possível’, no sentido de o preceito conter a previsão de que ‘só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva’. Ou seja, colocando a tônica no ‘sempre’ e não no ‘possível’. Sempre que for possível, atenda a capacidade contributiva.**” (Destaques em negrito nossos)

Com base em uma análise de natureza constitucional, o autor sustenta que a promulgação

---

<sup>71</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e Elisão Fiscal. **O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 9.

<sup>72</sup> FERRARO, Carolina Cantarelli. **Planejamento Tributário Após 16 Anos (de Ausência de Regulamentação) do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional**. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 126-132

da Constituição Federal de 1988 evidenciou a superação do entendimento restritivo que atribuía apenas um efeito negativo às normas programáticas. No entanto, o autor ressalta que tal superação não implica na aplicação arbitrária do princípio da capacidade contributiva desvinculado da existência de uma lei específica.

Nesse sentido, ele esclarece que o referido princípio deve iluminar a interpretação do tipo legal estabelecido pela lei, ou seja, a capacidade contributiva deve ser considerada como um fator relevante nesse processo interpretativo, sem que signifique que a lei possa ser subjugada ou que os tipos tributários definidos nela possam ser desconsiderados. Em suma, a capacidade contributiva é um elemento que permeia a interpretação da legislação tributária, mas dentro dos limites legais e sem violar a normatividade existente.



#### 4. PANORAMA HISTÓRICO LEGISLATIVO

Esse tema ganhou especial relevância com a edição e entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/2001, que ao acrescentar no art.116, do Código Tributário Nacional o parágrafo único<sup>73</sup>, inaugurou a chamada “norma geral antielisiva”, reabrindo os debates sobre o controle dos atos praticados pelo contribuinte com foco na eliminação, redução ou postergação do dever tributário.

De modo complementar, sobreveio a Medida Provisória nº 66/2002, que tinha por intuito regular e corrigir a vagueza da redação conferida àquele dispositivo, através do capítulo referente aos “Procedimentos Relativos à Norma Geral Antielisão”, previstas nos artigos 13 a 19<sup>74</sup>.

Contudo, o Congresso Nacional, através da comissão mista responsável pela apreciação da Medida Provisória, concluiu que tal assunto demandaria tempo de análise, sendo completamente injustificável a implementação através de Medida Provisória<sup>75</sup>, o que resultou na sua exclusão do capítulo quando da sua conversão em lei (Lei nº 10.637/2002).

Passados mais de 10 anos, o tema voltou a ser palco de discussões na Medida Provisória n. 685/2015, que visava impor aos contribuintes a obrigação de divulgar ao Fisco qualquer operação que acarretasse na supressão, redução ou diferimento de tributo; reduzindo a evasão fiscal e garantindo a justiça fiscal pela correta arrecadação de tributos devidos.

Tal iniciativa pautou-se principalmente na necessidade de maior adequação do país - após

---

<sup>73</sup>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)

<sup>74</sup> Esses artigos dispunham sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, poderia desconsiderar atos e negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária já oferecia tratamento específico.

<sup>75</sup> Voto do relator, Deputado Benito Gama, que foi acompanhado por todos os membros da comissão: “**Mas não tem nenhuma urgência, e pouca relevância, despejar ensaios precipitados e imaturos, eivados de marcas autocráticas e de visíveis injuridicidades, a respeito de critérios e mecanismos antielisivos nitidamente afrontosos à consciência jurídica dominante,** de que tratam os artigos 13 a 19. Estamos saneando esta inadmissibilidade mediante a supressão desses dispositivos.”

a assinatura do Acordo Marco de Cooperação, em 2015<sup>76</sup> – aos “padrões mínimos” evidenciados pela OCDE quanto ao combate aos planejamentos tributários agressivos ou abusivos preceituados no Plano de Ação 123 do projeto BEPS (Base Erosion Profit Shifting)<sup>77</sup>.

Apesar da influência internacional, a temática novamente foi deixada de fora quando da conversão da Medida Provisória 685/2015 na Lei nº 13.202/2015, o que para muitos foi motivo de vitória visto que além de o veículo introdutor destas normas não corresponder à lei ordinária, como prevê o parágrafo único do artigo 116, do CTN, duras críticas surgiram quanto a própria condução do tema, que teria sido feita por autoridades internacionais, “*como se a norma antielisiva imposta por MP fosse uma crença vinda “de fora”, para converter o contribuinte na aceitação de uma nova obrigação tributária (...).*”<sup>78</sup>

Este histórico levou alguns autores a questionar a legalidade de autuações fiscais que desconsideravam atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de afastar, reduzir ou postergar o dever jurídico tributário

Enquanto no âmbito do Poder Legislativo pairou-se duas décadas de completa omissão normativa, no âmbito do Poder Judiciário não foi diferente. Ainda em 2001, a Suprema Corte foi provocada na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 a se manifestar acerca dos limites do planejamento tributário, mantendo um silêncio eloquente por quase duas décadas, até finalmente encarar o tema no final de 2021.

---

<sup>76</sup> <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/o-brasil-na-ocde>, acesso em 05/02/2023.

<sup>77</sup> **Plano de Ação 123 do projeto BEPS** (Base Erosion and Profit Shifting) foi criado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 2013. O objetivo do projeto BEPS é combater a erosão da base tributária e o deslocamento de lucros para jurisdições com tributação favorecida, o que resulta em sonegação de impostos e evasão fiscal em nível internacional.

<sup>78</sup> CAVALCANTI, Gustavo; ROSENBLATT, Paulo. **MP 685 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito**. Coluna Opinião Conjur, 2015 – site <https://www.conjur.com.br/2015-set-02/mp-685-criminaliza-qualquer-forma-planejamento-tributario-licito> - acesso em 05/02/2023.

## 5. ADI 2446 E A NORMA GERAL ANTIELISIVA

Chamada por muitos como “norma geral antielisiva”, o parágrafo único do art. 116, CTN, inserido por intermédio da Lei Complementar 104/2001, ao logo de quase 20 anos foi objeto de debate acerca de sua constitucionalidade matéria; prescreve o artigo:

*“Art. 116. (...)*

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

De fato, a norma geral antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do CTN gerou intensos debates doutrinários e controvérsias, demonstrando sua importância e impacto no campo do Direito Tributário. Essa norma foi objeto de análise inclusive pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, cujo julgamento ocorreu em 2022.

Antes de discutirmos a ADI em si, é válido abordar os debates e as diferentes posições que surgiram no meio acadêmico em relação à norma geral antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Essa norma trouxe à tona discussões acaloradas entre os estudiosos do Direito Tributário, gerando divergências e reflexões sobre sua natureza, alcance e constitucionalidade. Diversos autores apresentaram suas opiniões e teorias sobre o tema, contribuindo para um debate profundo e abrangente.

### 5.1 Do art. 116, parágrafo único do CTN

O ilustre professor Marco Aurélio Greco salientou que a pretensão de inconstitucionalidade do referido artigo baseava-se em três principais pontos: (a) violação ao princípio da legalidade estrita; (b) violação ao princípio da tipicidade cerrada; e (c) ilegítima forma de tributação por analogia, os quais pressupõem: (a) que os referidos princípios estejam previstos na Constituição e (b) que a regra deste parágrafo único institua uma forma de

tributação por analogia.<sup>79</sup>

A recusa do autor em relação às teorias de inconstitucionalidade fundamentadas na legalidade e tipicidade vai além de uma simples diferença de visão sobre esses princípios. De fato, de acordo com Greco, sua abordagem sobre o planejamento tributário visa promover e salvaguardar a legalidade. Em suas próprias palavras, ao analisar o dispositivo inserido no CTN, ele entende que ele permite uma interpretação que não viola, mas sim enfatiza a legalidade e a tipicidade, independentemente do alcance desses conceitos, sem alterar os limites da aplicação da analogia ou adotar uma interpretação econômica. Em suas palavras:

“A norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação a hipótese que não configure fato gerador, não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!

Seu único objetivo é autorizar que seja afastada a ‘máscara’ (a dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido (este é o termo utilizado pela norma do CTN = ‘dissimular a ocorrência’).”<sup>80</sup>

Dentre os autores que sustentaram a completa irrelevância do parágrafo único do artigo 116 do CTN, destacam-se aqueles que argumentaram que, ao mencionar atos praticados para **dissimular** a ocorrência do fato gerador, tal dispositivo estaria tratando da *simulação*, a qual sempre foi proibida pelo ordenamento jurídico. Segundo essa visão, o novo parágrafo único não deveria ser interpretado como uma norma geral antielisiva ou como uma inovação no Direito Tributário Brasileiro, mas sim como uma regra de reforço da proibição já existente da simulação como meio de evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos.

Um dos primeiros autores a formular essa linha interpretativa foi o saudoso Alberto Xavier, que elogiou o legislador por ter sistematizado de maneira mais clara o controle dos atos simulados.

“Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez. Por um lado,

---

<sup>79</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 545.

<sup>80</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 548.

reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz.

Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização.”<sup>81</sup>

A mesma opinião foi manifestada por Misabel Derzi. Em suas palavras:

“O parágrafo único do art. 116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira simulação. E mais, sempre foram desconsiderados pela autoridade administrativa. São numerosas e rotineiras as hipóteses de simulação e dissimulação. (Entre muitos outros exemplos, a simulação de gasto inexistente para a redução do lucro e da renda – recibo de alugueis fictícios; de empréstimos inexistentes; recibos relativos a pagamento de serviços jamais prestados por jovens profissionais liberais em favor de um contribuinte, carente de despesas a deduzir; igualmente o aparente contrato de compra e venda que dissimula verdadeira doação; os juros excessivos cobrados por sócio em empréstimo à sociedade e o valor de alugueis acima do mercado podem esconder – e a lei já o pressupõe – verdadeira distribuição disfarçada de lucros; contratos de compra e venda a registrar preço inferior ao real, etc.).

O Código Tributário Nacional, no art. 116, não está coibindo a elisão ou o planejamento tributário, por si lícito, mas sim a simulação, sempre

---

<sup>81</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 156-157.

ilícita. Na elisão os meios são lícitos e o ato ou negócio jurídico é real, desencadeia efeitos próprios, não mascara a ocorrência do fato gerador e há compatibilidade entre forma e conteúdo. Na elisão, o fato ou negócio jurídico pressuposto na norma simplesmente não acontece. [...].<sup>82</sup>

Esse mesmo entendimento foi reforçado recentemente em um texto seu elaborado em coautoria com o professor Valter Lobato, em que afirmam:

“Trata-se de norma, sim, combativa à evasão fiscal e não à elisão fiscal. O poder que ela atribui às autoridades fiscais desrespeito justamente a desconsideração de atos e negócios jurídicos relativamente simulados, fraudulentos – e, portanto, situados nas plagas da ilicitude. (...)”

Nesse sentido, a questão da cláusula geral antielisiva diz respeito à própria incompletude sistêmica. Não se pode perder de vista que o sistema jurídico não pode cobrir todos os fatos econômicos e políticos. O buraco do real não é somente a inevitável constatação de que a vida é mais complexa do que o sistema jurídico, mas uma conclusão lógica (Gödel). O relevante é identificar as áreas ou setores em que a incompletude do sistema é incompletável, como é o caso do Direito Tributário ou Penal.”<sup>83</sup>

Autores<sup>84</sup> como Cristiano Carvalho, James Marins, Livia De Carli Germano, Luciano Amaro, Luís Eduardo Schoueri, Paulo de Barros Carvalho, Regina Helena Costa, Ricardo Mariz de Oliveira e Sacha Calmon Navarro Coêlho sustentam a interpretação de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não trouxe inovações significativas ao ordenamento jurídico brasileiro.

---

<sup>82</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 217-218.

<sup>83</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. **Planejamento Tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da Norma Geral Antievasiva no Sistema Tributário Nacional**. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Orgs.). *Temas de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020. p. 467-468.

<sup>84</sup>ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019, P. 135

Para eles, essa disposição apenas reforçou a proibição da simulação, que já estava consolidada na legislação anterior.

O professor Hugo de Brito Machado também se aproxima dessa afirmação, embora de forma não categórica, posto que somente comportamentos ilícitos poderiam ser questionados pelas autoridades fiscais. Em suas palavras:

"Temos sustentado que, a depender da interpretação que se dê à denominada norma geral antielisão, albergada pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, dita norma terá de ser considerada inconstitucional ou inútil. Inconstitucional se interpretada de modo a amesquinhar o princípio da legalidade tributária. Inútil se interpretada dentro dos limites desse princípio, porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por entender que foram praticados com abuso de direito, e os tribunais têm apoiado essa atitude em todos os casos nos quais entende configurado o abuso de direito"<sup>85</sup>

É interessante observar que, ao argumentar contra a utilidade do dispositivo, faz-se referência à jurisprudência existente que reconhece o poder do Fisco de desconsiderar atos ilegais, ainda que sua própria opinião sobre o assunto não seja expressa. Ele afirma que, se interpretada em conformidade com a Constituição e aplicada apenas em casos de evidente abuso de direito, a norma não acrescentaria nada de novo, uma vez que nossa jurisprudência já admite a desconsideração de atos ou negócios nessas circunstâncias.<sup>86</sup>

Essa posição tem influência na interpretação atribuída por Hugo de Brito Machado ao termo "*dissimulação*" utilizado no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Para o professor Hugo de Brito Machado, a *dissimulação* é o ato ou efeito de dissimular, sendo essa palavra empregada no referido dispositivo para indicar uma conduta em que o contribuinte realiza um ato ou negócio jurídico na tentativa de esconder a ocorrência do fato gerador do tributo<sup>87</sup>.

O professor associa a noção de dissimulação à de ato ilícito, de acordo com sua construção

---

<sup>85</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário** 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p.130

<sup>86</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. v. II. p.363.

<sup>87</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p.62.

teórica. Ele argumenta que, se entendermos a dissimulação como o uso de artifício, fraude ou abuso da forma jurídica para evitar ou reduzir o tributo, concluiremos que o parágrafo único do artigo 116 do CTN é inútil, uma vez que a jurisprudência já vinha admitindo a desconsideração de atos ou negócios jurídicos nessas condições.<sup>88</sup>

Por outro lado, Marco Aurélio Greco discorda veementemente dessa linha teórica. Em sua visão, o parágrafo único não estaria limitado às hipóteses de simulação – (1) de atos lícitos, (2) praticados sem qualquer patologia ou artificialidade -, em que se baseia no princípio da capacidade contributiva positiva, de modo que o uso do termo "dissimular" em vez de "simular" bastante significativo em sua interpretação. Nas suas palavras:

**“Em suma, para deflagrar as consequências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não havia necessidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A eles o ordenamento reage por si só mediante um lançamento de ofício. A inclusão do parágrafo único do artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto”.**<sup>89</sup>

Assim, para Marco Aurélio Greco *“mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista da perspectiva da capacidade contributiva.”*<sup>90</sup>

Alguns autores, como Ricardo Lobo Torres, Ricardo Lodi Ribeiro e Marcus Abraham, defendem a plena eficácia do parágrafo único do artigo 116. Segundo essa visão, a aplicação desse dispositivo depende apenas da existência de regras de processo administrativo fiscal, não sendo necessárias normas específicas para sua implementação.

---

<sup>88</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. v. II. p.377.

<sup>89</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 557

<sup>90</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 319.



Ricardo Lobo Torres<sup>91</sup> argumenta que a cláusula geral antielisiva é autoaplicável, cabendo à legislação ordinária apenas prever o procedimento a ser adotado pela fiscalização para o reconhecimento da elisão abusiva. Enquanto essas leis não forem editadas, as entidades federativas podem reconhecer a elisão abusiva no lançamento, desde que já tenham regulado em lei o procedimento administrativo fiscal.

De maneira semelhante, Ricardo Lodi Ribeiro<sup>92</sup> defende que a cláusula geral antielisiva é imediatamente efetiva e constitucional, argumentando que não há necessidade de procedimentos especiais para o reconhecimento de casos de simulação, uma vez que as regras de processo administrativo fiscal já desempenham o papel do procedimento mencionado no parágrafo único do artigo 116.

Marcus Abraham<sup>93</sup> também compartilha dessa posição, afirmando ter plena convicção da constitucionalidade e da efetividade imediata do parágrafo único do artigo 116. Ele argumenta que as regras de processo administrativo fiscal existentes são suficientes para o reconhecimento de casos de simulação, cumprindo assim o papel do procedimento mencionado no dispositivo.

Essas reflexões destacam a controvérsia existente em relação à interpretação e aplicação da norma antielisiva, envolvendo a compreensão do termo "*dissimulação*" e o alcance da jurisprudência existente sobre o tema, questões que tiveram influência direta na análise da eficácia e relevância do parágrafo único do artigo 116 do CTN ao longo dos anos.

## **5.2 Do Julgamento da ADI 2446/DF**

Conforme já mencionado anteriormente, a ADI 2446, ajuizada em 2001, teve como objetivo questionar a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. O julgamento, finalizado em meados de 2022, pacificou a validade e a constitucionalidade desse dispositivo. Essa decisão do STF trouxe um importante marco no entendimento sobre a norma geral antielisiva, estabelecendo sua plena vigência e aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro. Eis a ementa do acórdão da ADI:

---

<sup>91</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 52.

<sup>92</sup>RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. P.306.

<sup>93</sup>ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. P.409.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N.104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO RIBUTARIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE."

Apesar de a ADI ter sido julgada improcedente, é relevante e esclarecedor examinar os fundamentos pelos quais se entendeu que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não é inconstitucional. Essa análise permite compreender as razões que levaram à decisão favorável à constitucionalidade da norma em questão.

#### 5.2.1 *O voto da Ministra Relatora Cármen Lúcia*

A exposição da Ministra Carmen Lúcia (voto vencedor), acompanhada pelos ministros Rosa Weber, Marco Aurélio (aposentado), Edson Fachin, Gilmar Mendes, Luiz Fux, Dias Toffoli, Nunes Marques e Luís Roberto Barroso., defendeu a preservação da autonomia do contribuinte no que se refere à organização de seus negócios, mesmo quando visam à economia de tributos. Em sua argumentação, enfatizou-se que a referida norma não impede o contribuinte de buscar, de maneira legítima e em conformidade com a ordem jurídica, a economia fiscal mediante a adoção de condutas que evitem licitamente a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, o pagamento de tributos.

A Ministra reiterou o reconhecimento do direito ao planejamento tributário e à economia de tributos, condicionando-os ao emprego de "*vias legítimas*" e à adoção de "*comportamentos coerentes com a ordem jurídica*". Todavia, não foram apresentadas orientações precisas sobre o alcance dessas "*vias legítimas*" ou sobre os critérios para determinar a licitude ou ilicitude no âmbito do planejamento tributário. Assim, questões cruciais sobre os limites desse planejamento permaneceram em aberto.

Quanto a ilicitude, a Ministra Carmen Lúcia aderiu à corrente doutrinária que estabelece uma distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal, ressaltando que o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem como foco específico a evasão fiscal, caracterizada pela ocultação do fato gerador com o propósito de evitar o pagamento dos tributos devidos. Em consonância com essa compreensão, a desconsideração de atos realizados pelos contribuintes seria viável somente nos

casos em que tais atos são ilegais (atos dissimulados). Veja-se trecho do voto da relatora:

“9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida. A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CIN, a denominação 'norma antielisão é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.”

Ademais, a ministra estabeleceu a posição de que este dispositivo teria eficácia dependente de regulamentação por lei ordinária. Quanto a legalidade, seu posicionamento foi no sentido de que:

“O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

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

Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

[...]

O art. 108 do Código Tributário Nacional não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001, não estando autorizado o agente fiscal a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal

É válido ressaltar que, em muitos casos, depara-se com situações de simulação, caracterizadas pela prática de atos ilegais pelos contribuintes. Nesse sentido, a posição da relatora enfatiza que mesmo o controle da dissimulação, incluindo a simulação relativa, está condicionado à regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Essa regulamentação

assume importância crucial, pois definirá o procedimento e as consequências da desconsideração dos atos praticados, conferindo segurança jurídica às partes envolvidas e estabelecendo critérios objetivos para o enfrentamento das questões relacionadas à elisão e evasão fiscal.

Assim, a clareza proporcionada pela posição do STF e a necessidade premente de regulamentação do referido dispositivo permitirão uma atuação mais consistente e uniforme por parte do Fisco e do CARF, assegurando o devido cumprimento da legislação tributária e evitando excessos ou arbitrariedades na análise das situações de planejamento tributário. Essa abordagem consequencialista visa promover a justiça fiscal, ao mesmo tempo em que preserva a autonomia do contribuinte dentro dos limites legais, fortalecendo a segurança jurídica e fomentando a conformidade fiscal.

A partir desse julgamento, é possível afirmar que a norma geral antielisiva ganhou respaldo e reconhecimento como um instrumento legítimo para combater práticas elisivas abusivas e garantir a observância do princípio da capacidade contributiva. A decisão do STF contribui para a segurança jurídica e a uniformização da interpretação desse dispositivo, proporcionando uma base sólida para sua aplicação pelos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela matéria tributária.

### 5.2.2 *Efeitos futuros*

Como vimos, no que se refere a planejamento tributário, a doutrina desempenhou papel de destaque ao longo dessas duas décadas de silêncio da Corte e do Legislativo, afim de preencher essas lacunas deixadas por uma Constituição aberta, que por vezes abraçava valores conflitantes, permitindo surgimento de visões diametralmente opostas sobre os vetores do Sistema Tributário Nacional.<sup>94</sup> Não distante, tanto o Fisco quanto o CARF, de maneira simular, atribuíram diferentes interpretações quanto ao tema.

Com a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do parágrafo único do artigo 116 do CTN, é possível vislumbrarmos efeitos concretos de grande magnitude, principalmente no que tange a esfera administrativa, dado que lhes conferiu novo direcionamento e fundamentação jurídica.

---

<sup>94</sup> ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019, P. 15

Na visão do professor Sérgio André Rocha, é possível percebermos três efeitos imediatos da decisão proferida na ADI 2.446/DF, em suas palavras:

“Os resultados mais imediatos serão (i) o reconhecimento de que apenas atos ilícitos podem ser desconsiderados, com a consequente necessidade de estabelecimento concreto dos critérios para o reconhecimento de ilicitudes; (ii) a necessidade de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN para a desconsideração de atos dissimulados; com (iii) a consequente reversão da posição que veio sendo acolhida inicialmente pelos Conselhos de Contribuintes e posteriormente pelo CARF, há pelo menos quinze anos, reservando-se o controle administrativo pleno, por ora, aos casos de simulação absoluta.”<sup>95</sup>

Além das considerações cirúrgicas do professor, acrescentamos que, apesar de a decisão do Supremo Tribunal Federal ter encerrado as discussões sobre a constitucionalidade da norma, ela não foi suficiente em encerrar a questão, dado que deixou em aberto quais seriam os parâmetros e critérios que separam as condutas ilícitas das lícitas passíveis de desconsideração.

---

<sup>95</sup> ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário e Liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446**. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito, 2022. P.163

## CONCLUSÃO

Durante o desenvolvimento deste trabalho, foram examinadas as complexidades do planejamento tributário e da chamada *norma geral antielisiva* diante da carência de regulamentação e critérios claros por parte dos Poderes Judiciário e Legislativo, a qual foi suprimida em parte com o julgamento da ADI 2.446, em meados de 2022.

Ficou evidente que a doutrina desempenhou um papel central na busca incansável por preencher as lacunas deixadas por essa ausência normativa precisa e por uma Constituição que, em determinadas situações, comportava valores conflitantes, resultando em interpretações diversas sobre os princípios basilares do Sistema Tributário Nacional.

Foi nesse cenário em que a doutrina buscou esclarecer a relação do direito tributário com o direito privado, explorando, sobretudo, a aplicação de seus institutos no direito tributário, tais como a simulação em sentido amplo e a figura do abuso. O objetivo era, justamente, fornecer diretrizes seguras aos contribuintes e garantir uma atuação pautada pela legalidade e pela proteção dos direitos dos envolvidos.

Com o julgamento da ADI 2.446 em 2022, o Supremo Tribunal Federal trouxe importantes esclarecimentos e direcionamentos para o tema do planejamento tributário. A decisão do tribunal deixou claro que a norma não se trata de uma medida antielisiva, mas sim de um instrumento voltado para o combate à evasão fiscal em que ocorra a dissimulação do fato gerador do tributo ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária, desde que esse fato gerador já tenha ocorrido e esteja previsto em lei.

A decisão frisou, ainda, o direito do contribuinte à economia fiscal lícita, ou seja, à busca de formas legais de diminuição dos valores tributários devidos por meio da celebração de atos lícitos ocorridos antes da ocorrência do fato gerador, conforme a visão tradicional de planejamento tributário. Apesar dos avanços trazidos pela decisão do Supremo, subsistem pontos importantes a serem esclarecidos, como os critérios para se diferenciar condutas ilícitas das lícitas passíveis de desconsideração.

Essa é uma questão crucial que demanda um aprofundamento futuro, visando estabelecer critérios objetivos e seguros para a aplicação da norma, conciliando a necessidade de combater a evasão fiscal com o respeito aos direitos e prerrogativas dos contribuintes. Agora é aguardar o desenrolar da temática e a futura regulamentação pedida pela norma.

## **BIBLIOGRAFIA**

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008

BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento tributário e autonomia privada**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao **Planejamento Tributário**. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986

ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário e Liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446**. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito, 2022.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso**. Revista Dialética de Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 24, 2010, p. 345-370.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar** – Rio de Janeiro: Objetiva, 2012

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição Mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licidade Forma e Material do Planejamento.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 205, 2012, p. 174; ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, 2005. p. 71.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios.** São Paulo: Malheiros, 4ªed, 3ª tiragem, 2005.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei.** 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites Normativos.** São Paulo: Noeses, 2016

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária.** São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária.** São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Constitucional.** 1ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico.** In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre os princípios constitucionais tributários.** Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 135-146, jan./mar. 1991.

CAVALCANTI, Gustavo; ROSENBLATT, Paulo. **MP 685 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito.** Coluna Opinião Conjur, 2015 – site <https://www.conjur.com.br/2015-set-02/mp-685-criminaliza-qualquer-forma-planejamento-tributario-licito>



COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 8ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONSENTINO, Rômulo Souto, **Planejamento tributário: Uma análise sobre Evasão e Elisão fiscal**. Rio de Janeiro, 2014. Site: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1\\_2014/pdf/RomuloSoutoCosentino.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/RomuloSoutoCosentino.pdf)

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume**. São Paulo: Dialética, 2006. p. 352-353.

DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. **Planejamento Tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da Norma Geral Antievasiva no Sistema Tributário Nacional**. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Orgs.). **Temas de Direito Iributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Belo Horizonte: Arraes, 2020.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

FERRARO, Carolina Cantarelli. **Planejamento Tributário Após 16 Anos (de Ausência de Regulamentação) do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional**. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro**. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Coords.). **Nas Fronteiras do Formalismo**. São Paulo:

Saraiva, 2010. p. 228-229. Este texto está disponível também na Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Distrito Federal, n. 1, jan.-jun. 2011, p. 10-11). Sobre a doutrina tributária deste período histórico a importante obra de Jeferson Teodorovicz: TEODOROVICZ, Jeferson. História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar** – Rio de Janeiro: Objetiva, 2012

LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: Entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao **Planejamento Tributário**. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2020

MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MOREIRA, André Mendes. **O Planejamento Tributário sob a Ótica do Código Tributário Nacional**. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento Tributário: limites e Desafios Concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 73-89.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Doutrina Do Professor Ruy Barbosa Nogueira (Centenário De**

**Nascimento**). São Paulo, SP: IBDT, 2019

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Planejamento Tributário, este Incompreendido**. In: SANTOS, Ramon Tomazela (Coord.). Estudos de Direito Tributário: 40 Anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados. São Paulo: Mariz de Oliveira Siqueira Campos Advogados, 2018.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2446**. 2ª ed. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito 2022.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes entre a Norma Geral Antielisão e seus Paralelos Brasileiros**. In: ALMEIDA, Daniel Freire et. al. (Orgs.). Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Gilvan Ventura da; MENDES, Norma Musco. **Repensando o Império Romano: perspectiva socioeconômica, política e cultural**. Rio de Janeiro: Mauad; Vitória, ES: EDUFES, 2006.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001

#### **Sites:**

Análise do Impacto Cultural na Evasão Fiscal no Contexto Brasileiro. XIX International Finance Conference. Córdoba Argentina 2019.  
[https://internationalfinanceconference.org/archive/ifc2019\\_papers/152.pdf](https://internationalfinanceconference.org/archive/ifc2019_papers/152.pdf) – visitado em novembro de 2022

<https://brasilecola.uol.com.br/historiab/inconfidencia-mineira.htm#Causas> – visitado em outubro de 2022

<https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/evasao> - acesso em janeiro de 2023

<https://veja.abril.com.br/insights-list/caminhos-para-o-desenvolvimento-propostas-para-os-candidatos-a-presidencia-em-2022/> visitado em novembro de 2022

<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/o-brasil-na-ocde> – visitado em novembro de 2022

<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/7d128c1d4a33165a8676d1650d8ff828> - visitado em junho de 2023.