



**PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN:
SENTIDO E ALCANCE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA NO DIREITO
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO***

Raphaelle Costa Carvalho**

Resumo: O artigo pretende analisar o sentido e o alcance da denominada norma geral antielisiva, que se extrai do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), incluído pela Lei Complementar nº 104/2001. Para tanto, faz-se uma explanação do contexto de sua edição e dos aspectos conceituais relacionados ao tema do planejamento tributário. Além disso, procura-se colacionar entendimentos doutrinários acerca da constitucionalidade da citada alteração normativa, bem como as conclusões alcançadas pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar a Ação Direta de Constitucionalidade nº 2.446. Por fim, considerando tal arcabouço jurídico, apresentam-se as balizas apontadas pela literatura especializada para interpretação do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com vistas a se observar os parâmetros de constitucionalidade traçados pela Suprema Corte.

Palavras-chave: Código Tributário Nacional. Lei Complementar nº 104/2001. Norma geral antielisiva. Planejamento tributário. Elisão. Evasão. Simulação.

Sumário: 1. Introdução – 2. Noções correlatas ao estudo do tema: as figuras da elisão, da evasão e da simulação – 3. Análise acerca da constitucionalidade do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN – 4. A interpretação do texto do parágrafo único do art. 116 do CTN – 5. Conclusão – 6. Referências bibliográficas.

*Publicado em ago. 2025.

**Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). E-mail: raphacoscar@gmail.com



1. Introdução

A norma que se extrai do disposto no atual parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional¹ foi inserida no referido diploma legal por força do art. 1º da Lei Complementar nº 104 de 2001, de modo que o dispositivo alcançou a seguinte redação:

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. [grifou-se]

Tal alteração legislativa resultou de um conjunto de modificações realizadas pela citada Lei Complementar nº 104/2001 em diversos artigos do Código Tributário Nacional (CTN). Em especial, quanto à inclusão do parágrafo único no art. 116, a exposição de motivos do então Projeto de Lei Complementar nº 77/99 – que originaria a Lei Complementar nº 104/2001 – indica que a medida foi necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, de modo a consubstanciar instrumento eficaz de combate aos planejamentos tributários praticados com abuso de forma e de direito.²

A superveniência de tal dispositivo legal suscitou, à época de sua edição, discussões acerca dos limites do planejamento tributário legítimo, cuja delimitação costuma ser traçada a partir das figuras da *simulação*, entendida por alguns autores como sinônimo da evasão ilícita, e da *elisão abusiva*, por muitos identificada com a figura do abuso de direito. Mais recentemente, com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o debate acerca da pretensa norma geral antielisiva ressurgiu

¹ Código Tributário Nacional. Lei Federal nº 5.172/1966.

² Diário da Câmara dos Deputados. Nº 171. 16 de outubro de 1999. Brasília. p. 47. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25745>. Acesso em: 14 de ago. 2023.



no cenário nacional. É esse o tema que o presente artigo pretende analisar, à luz da literatura tributária especializada e das conclusões alcançadas pelo STF ao julgar a ADI nº 2.446.

Antes da referida Lei Complementar nº 104/2001, não havia previsão legal sobre o tema e prevalecia, no âmbito do Direito Tributário Brasileiro, a premissa de que a elisão seria sempre lícita, por coincidir com a liberdade de iniciativa e por se fundamentar nos conceitos do Direito Civil. Tal entendimento possui matriz positivista, eminentemente formalista e conceptualista, e deriva da interpretação defendida pela denominada jurisprudência dos conceitos. Nesse sentido, a interpretação jurídica tem como pressuposto que os conceitos e categorias expressam de modo adequado à realidade subjacente à norma, razão pela qual não cabe ao intérprete se preocupar com os dados empíricos para além da literalidade dos dispositivos a serem interpretados.³

Para além dessa posição firmada no campo da teoria da interpretação, Ricardo Lobo Torres indica a existência da chamada interpretação econômica,⁴ fundada na jurisprudência dos interesses, como oposição ao formalismo da jurisprudência dos conceitos e que se projetou para o campo fiscal a partir da “consideração econômica do fato gerador”, constante do art. 4º do Código Tributário Alemão de 1919, e que se desprende de conceitos e de categorias jurídicas.

No Brasil, por muito tempo, o estudo do planejamento tributário abusivo foi desconsiderado, tendo em vista a divisão existente entre duas posições básicas e radicais de

³ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 11/13.

⁴ Luciano Amaro explica que a interpretação econômica ou consideração econômica do direito tributário, divulgada, a partir da Alemanha, por Enno Becker, defende que “*não se deveria considerar, na referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado, a forma jurídica por ele revestida, mas sim seu conteúdo econômico. Heinrich Beisse, na Alemanha, expõe a consideração econômica do direito tributário como uma aplicação do método teleológico, pelo qual se deve buscar o significado econômico das leis tributárias, logrando-se uma ‘interpretação mais livre de conceitos jurídicos, principalmente daqueles que têm significado flexível, para abranger estruturas “iguais”’. Especialmente significativa se torna a questão da admissibilidade da consideração econômica em relação a conceitos que tenham conteúdo determinado no Direito Civil. Por isso, ressalta esse autor que a consideração econômica ‘não apresenta problemas, em relação aos conceitos que o próprio Direito Tributário teve de criar ou modificar para suas finalidades’, mas sim em relação aos conceitos criados fora do Direito Tributário, em relação aos quais a ‘finalidade da lei tributária (...) exige uma divergência do conteúdo conceitual extratributário’. Amílcar de Araújo Flacão, que, no Brasil, sustentou a interpretação econômica do direito tributário, afirmou que a menção que o legislador tributário faça à compra e venda, por exemplo, visa ao conteúdo econômico desse negócio, e não à forma jurídica pela qual o ato se exteriorize; [...] Importaria verificar a capacidade contributiva evidenciada na operação, e não a sua correspondência formal com o modelo de instituto jurídico privado que tivesse sido mencionado pela lei tributária como suporte de incidência.*”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pp. 253/254.



fonte positivista: (i) o *positivismo formalista e civilista*, que defendia o amplo espectro da elisão como instrumento lícito de planejamento das empresas, coincidindo a forma jurídica com o substrato econômico dos negócios tributários e (ii) o *positivismo historicista ou economicista*, que rejeitava toda e qualquer prevalência da forma sobre o conteúdo ou a coincidência entre ambos.

Contudo, conforme aponta o mesmo autor, a partir da década de 1970, altera-se o paradigma de interpretação por meio da jurisprudência dos valores e da “virada kantiana”. Esse momento é marcado pela reaproximação entre Direito e Moral, com a proeminência dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito e com a ponderação entre o princípio da capacidade contributiva – vinculado à ideia de justiça – e o princípio da legalidade – corolário da segurança jurídica.⁵

Nesse contexto, principalmente na Alemanha e nos Estados Unidos, identifica-se a figura da *elisão abusiva* como equivalente ao *planejamento abusivo* ou *abusive tax avoidance*.⁶ Assim, para Ricardo Lobo Torres, a *elisão abusiva* passa a significar o conjunto de instrumentos que contrastam com a boa-fé e levam ao abuso da forma jurídica, mediante figuras que apenas no seu aspecto externo ou aparente podem promover a aproximação entre o espírito e a letra da lei.⁷

2. Noções correlatas ao estudo do tema: as figuras da elisão, da evasão e da simulação

Considerando sua ampla utilização no estudo do tema, para além do contexto histórico de surgimento da denominada “norma geral antielisiva” no Direito Tributário Brasileiro,

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 11/13.

⁶ Ricardo Lobo Torres destaca que, no direito comparado, há dois testes principais para a elisão abusiva: (i) o teste do propósito negocial (*business purpose test*), desenvolvido nos EUA e que sinaliza no sentido de que não devem produzir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção de economia de tributo e (ii) o teste da proporcionalidade: adotado no art. 42 do Código Tributário Alemão, que considera ter havido abuso de forma quando for escolhida uma forma jurídica inadequada, que resulte em uma vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, significativo de acordo com o quadro geral das circunstâncias. TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 11/13.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 11/13.



convém examinar os conceitos que são correlatos ao estudo do planejamento tributário e destacar que sua própria delimitação é objeto de certa divergência no âmbito da literatura especializada, como ocorre com as noções de elisão e de evasão tributárias.

Para Ricardo Lobo Torres, a *evasão* é a economia do imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário. É o exemplo de deixar de fumar para não pagar o IPI e o ICMS embutidos no preço do produto. Segundo esse autor, a evasão seria sempre lícita, pois o contribuinte atuaria em uma área não sujeita à incidência da norma impositiva tributária.⁸

Contudo, o conceito de evasão majoritariamente adotado no campo tributário parece ser o inverso, qual seja, o que relaciona a figura ao campo da ilicitude. Nesse sentido, Luís Cesar Souza de Queiroz indica que a evasão corresponde a um procedimento doloso, com má-fé, utilizado com a finalidade de incorrer em uma menor carga tributária e que se caracteriza como contrário ao ordenamento jurídico – portanto, ilícito.⁹

Por sua vez, a *elisão* pode ser lícita ou ilícita, segundo os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres. Quando entendida como *lícita*, a elisão consiste na economia do tributo alcançada por interpretação razoável da lei tributária, ao passo que se reveste de ilicitude quando tal economia é obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou em sua intenção. A *elisão ilícita*, desse modo, restringe-se ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos e indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito.¹⁰

Segundo Luís Cesar Souza de Queiroz, a elisão corresponde a um procedimento “implicitamente” autorizado pelo ordenamento jurídico, de boa-fé, que proporciona uma menor carga tributária – assim, um “*procedimento com licitude implícita*”.¹¹

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 8.

⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias*. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 355.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 8/9.

¹¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias*. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 355.



O mesmo autor identifica, ainda, a figura do “*uso de favor fiscal*”, que corresponde a um procedimento “explicitamente” autorizado pelo ordenamento jurídico e que acarreta uma menor carga tributária – “*procedimento de licitude explícita*”. E, também, a “*adoção de economia tributária controvertida*” como um procedimento sem dolo ou má-fé, que acarreta menor carga tributária, com relação ao qual há razoável controvérsia interpretativa acerca de ser autorizado ou não pelo ordenamento – “*procedimento não doloso de licitude controvertida*”.¹²

Em que pese as diferenças encontradas nos conceitos adotados pelos diversos autores, de modo geral, a licitude da conduta do contribuinte se relaciona à sua ocorrência antes da configuração do fato gerador que acarreta o surgimento da relação jurídico-tributária, ao passo que, se o contribuinte atua posteriormente à configuração da hipótese de incidência no mundo fenomênico, com vistas a afastar a obrigação tributária ou reduzir o encargo tributário a que está sujeito, identifica-se a antijuridicidade em seu atuar.

Além disso, o elemento subjetivo de que se reveste a conduta do contribuinte é relevante e costuma ser considerado na análise acerca de sua licitude. Sobre isso, Marco Aurélio Greco destaca a dimensão ético-jurídica contemplada no parágrafo único do art. 116 do CTN e a necessidade de consideração acerca da boa-fé nos planejamentos tributários, que assume importância para fins de definir acerca da aplicação ou não de penalidades e, em caso positivo, se a multa será exigida no patamar normal ou agravada.¹³

Segundo esse autor, em matéria de elisão, a proteção da confiança que o contribuinte tem no Poder Público é mais um componente relevante, uma vez que pode ser tomada em sentido inverso, isso é, a confiança do Poder Público na licitude da atuação do contribuinte. Considerando que a legislação assegura ao contribuinte a possibilidade de submeter fatos e apresentar consulta à Administração Tributária acerca do enquadramento fiscal correto, o fato de o contribuinte não ter utilizado tal procedimento e optado por praticar a conduta que julgava ser mais adequada pode ser mais um elemento a ser considerado pelo Fisco no momento em que discorde do enquadramento feito pelo sujeito passivo.¹⁴

¹² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias*. Rio de Janeiro: GZ, 2021. pp. 354/355.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019. pp. 563/566.

¹⁴ O autor destaca que “*não se está dizendo que tudo deva ser objeto de prévia consulta. Afirma-se, isso sim, que deve ser analisada a questão teórica quanto ao vínculo de confiança ter caráter exclusivamente unilateral ou*



Ainda de acordo com Marco Aurélio Greco, o tema da elisão tributária, em verdade, abarca dois valores opostos, quais sejam, o princípio da capacidade contributiva, que apregoa a plenitude das hipóteses de incidência previstas em norma tributária em relação a todos que se encontrem na situação legal prevista, e a liberdade de iniciativa e a liberdade contratual, que indicam a possibilidade de os sujeitos passivos poderem exercê-las com vistas a obterem a menor carga tributária possível.¹⁵

Tal cenário de conflito entre princípios informados por valores opostos evoca a clássica lição de Ricardo Lobo Torres acerca da relação entre liberdade e tributo – por vezes, dramática –, uma vez que “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não o contiver a legalidade”. E, considerando que o “o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la”, o autor destaca, como premissa de seu raciocínio, a plena liberdade do contribuinte para conduzir suas atividades econômicas.¹⁶

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres defende que o combate à elisão (aqui entendida em seu sentido de ilicitude)¹⁷ não pode importar em restrições ao planejamento tributário legítimo, uma vez que o campo da liberdade de iniciativa deve ser o ponto de partida para a vida econômica e não deve sofrer interferência indevida por parte do Poder Público:

“o contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formatação da sua empresa de modo que lhe permita a economia do imposto. (...) O limite do planejamento legítimo, isto é, da elisão

poder assumir uma feição bidirecional”. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019. p. 566.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019. pp. 563/566.

¹⁶ Ainda segundo o autor: “o relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo”. TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 10.

¹⁷ Como visto, a elisão, na obra de Ricardo Lobo Torres pode se revestir de duas acepções: quando entendida como lícita, a elisão consiste na economia do tributo alcançada por interpretação razoável da lei tributária, ao passo que se reveste de ilicitude quando tal economia é obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou em sua intenção. TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 8.



*lícita é o da possibilidade expressiva da letra da lei, para repetir a precisa formulação de Larenz”.*¹⁸ [grifou-se]

A partir do trecho transcrito da obra do autor, verifica-se que o princípio da legalidade – um dos mais eminentes no campo do Direito Tributário – é mais um dos elementos normativos que orientam a identificação dos limites de licitude do planejamento tributário. Ricardo Lobo Torres entende que, na prática da elisão fiscal (entendida em seu sentido ilícito), o contribuinte opera além da possibilidade expressiva da letra da lei, de modo a estruturar seus negócios com vistas a ultrapassar os limites da interpretação jurídica. Tal conduta configuraria abuso de direito e culminaria no campo da lacuna ou da analogia. Por isso, para o autor, a elisão não pode ser combatida pela interpretação, mas apenas integração jurídica, em especial, pela contra-analogia e pela redução teleológica, ínsitas nas normas antielisivas.¹⁹

Por sua vez, Luís Eduardo Schoueri também estaca o cânone da legalidade, como um dos extremos entre os quais se situa o planejamento tributário: de um lado, o apego à legalidade que rechaça as pretensões fiscais de combate a práticas de economia tributária, ainda que desprovidas de motivação econômica; de outro, o cerceamento (muitas vezes, sem base normativa) de práticas legítimas que visam a reduzir os encargos fiscais. A primeira conduta é a historicamente adotada pela literatura e jurisprudência brasileiras; a segunda, vem se revelando mais recentemente.²⁰

Segundo o autor, entre esses polos, cada ordenamento jurídico buscaria um ponto de equilíbrio, que não é o mesmo para todas as épocas e sociedades. Em que pesem as vicissitudes

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 10/11. No mesmo sentido. Luís Eduardo Schoueri leciona que “*ganha relevância, na Ordem Constitucional, o princípio da livre-iniciativa, arrolada, juntamente com a valorização do trabalho, como fundamentos da Ordem Econômica, no artigo 170 da Constituição Federal. Liberdade de iniciativa exige autonomia privada: os empreendedores devem poder organizar-se da forma como melhor lhes convier, inclusive buscando a menor carga tributária possível. Não cabe ao Estado tolher a liberdade de auto-organização, já que a Ordem Econômica prevê que da criatividade do empresário se atinge a maior eficiência entre os agentes econômicos*”. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso*. In *Revista Direito Tributário Atual*. vol. 24. Dialética: São Paulo, 2010. p. 369.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 52/53.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso no direito tributário brasileiro*. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume III*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. pp. 409/410.



históricas e sociais, é possível apontar certos aspectos comuns, como a aceitação da denominada “*economia de opção*”, que consiste na possibilidade de o particular, valendo-se das opções oferecidas pela lei tributária, adotar a menos onerosa.²¹ Além disso, parece haver consenso de que o ordenamento deve repudiar práticas ilícitas, de modo que, uma vez ocorrido o fato gerador, o tributo é devido e toda tentativa do contribuinte de escapar ou retardar a tributação deve ser repreendida pelo sistema jurídico. Conforme Schoueri:²²

“o planejamento tributário assume interesse justamente por não se encontrar em qualquer das hipóteses anteriores: cogita-se do particular que se vale de lacunas, de textos mal redigidos, do formalismo oriundo do histórico positivista do ordenamento tributário ou de práticas inusitadas, como forma de reduzir a tributação. Em comum, todos os comportamentos considerados como planejamento tributário têm em comum a recusa do contribuinte, de um lado, de descumprir a legislação (daí não se confundir com a evasão), mas de outro, de dobrar-se à tributação que, doutro modo, seria exigível”.

Luís Eduardo Schoueri destaca que o princípio da isonomia também assume relevância no estudo do tema, mais precisamente, como “*fundamento e limite para a norma antiabuso*”, de modo que tal norma sirva com forma de assegurar a força normativa do referido princípio:

“daí explicar-se o papel relevante da capacidade contributiva como parâmetro para a aplicação da norma antiabuso: esta assegura que situações economicamente equivalentes recebam igual tratamento. Ocorre que não é a capacidade contributiva o único critério de discrimen entre contribuintes. Em um sistema plural, vários são os princípios, presentes na Ordem Econômica, que podem justificar um tratamento discriminatório.

(...)

O que é inaceitável é a discriminação sem base constitucional.

(...)

Encontra-se, então, fundamentada constitucionalmente a lei antiabuso, se por meio dela se busca impedir que a lei contrarie o Princípio da

²¹ Schoueri destaca que o tema da economia de opção é de importância especial quando se considera normas tributárias indutoras, utilizadas como instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, valendo-se justamente da premissa de que o contribuinte considera o peso da carga tributária ao adotar certo comportamento. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso no direito tributário brasileiro*. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume III. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 411.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso no direito tributário brasileiro*. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume III. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 411.



Igualdade. Abusivo será o ato do contribuinte quando dele resultar um tratamento anti-isonômico, i.e., um tratamento diferenciado sem base em valores constitucionais.”²³

Conforme já explorado, Ricardo Lobo Torres relaciona a ocorrência de elisão ilícita à figura do abuso de direito, considerando que resulta de conduta do contribuinte que opera para além da possibilidade expressiva da letra da lei, de modo a estruturar seus negócios com vistas a ultrapassar os limites da interpretação jurídica e culminar no campo da lacuna ou da analogia.

Nesse sentido, o autor entende que o parágrafo único do art. 116 do CTN introduziu *norma geral antielisiva* no direito brasileiro, a partir da teoria da proibição do abuso do direito, incorporada no art. 187 do Código Civil²⁴ – que proclama a ilicitude do ato cometido em abuso de direito. Contudo, no direito tributário, o mais importante seria a requalificação do ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações civis.²⁵

Portanto, a norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN – de matriz francesa – seria voltada à desconsideração ou requalificação do fato gerador concreto, isso é, do ato ou fato praticado com a dissimulação da intenção da lei e do fato gerador abstrato. Na elisão, afinal, ocorreria um abuso na subsunção do fato à norma tributária, uma vez que a elisão é sempre uma subsunção malograda. Por consequência, caberia à Administração Tributária corrigi-la, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.²⁶ Nas palavras de Ricardo Lobo Torres,

“a nova cláusula geral antielisiva trazida pela LC nº 104/2001 nada tem a ver com a simulação porque atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária (sujeito passivo, tempo, base de cálculo, alíquota etc.), impedindo que seja dissimulada a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da lei tributária. Opera, portanto, no plano da mens legis,

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso*. In Revista Direito Tributário Atual. vol. 24. Dialética: São Paulo, 2010. pp. 368/369.

²⁴ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 20/21.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 25.



*distorcendo o seu sentido para dissimular a ocorrência do fato gerador apropriado”.*²⁷

Por sua vez, Luís Eduardo Schoueri argumenta que seria impróprio equiparar o instituto do abuso de direito, como conhecido no âmbito do direito privado, ao comportamento do contribuinte no âmbito de planejamentos tributários, uma vez que, no direito tributário, não seria necessário verificar que do exercício de um direito se atinja direito alheio. Inclusive, o autor comenta o entendimento de Marco Aurélio Greco, que defende a tese do abuso do direito a partir das ideias de Serpa Lopes, construindo o entendimento de que a sociedade seria “credora da obrigação de não abusar”, conceito que estaria em “sintonia com a ideia de função social da propriedade contemplada no artigo 5º, XXIII da CF/88”.²⁸

Para Schoueri, essa tese seria corolário da ideia de supremacia do interesse público que, em sede tributária, seria revelado no princípio da capacidade contributiva. De todo modo, considerando que a mera existência de capacidade contributiva não seria suficiente para o surgimento da obrigação tributária – que resulta da ocorrência, no mundo dos fatos, da hipótese de incidência prevista em lei –, o “direito da coletividade” não importa na exação independentemente da ocorrência do fato jurídico-tributário, uma vez que não há que se falar em obrigação tributária sem que ocorra correspondente fato gerador. Por isso, “*ser inaceitável cogitar de abuso de direito em matéria tributária: se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer ‘direito da coletividade’ que possa ter sido afetado*”.²⁹

Ademais, em sentido oposto ao que entende Ricardo Lobo Torres, Schoueri entende que a requalificação dos atos não encontra respaldo nas normas de direito civil. O autor argumenta que se houvesse abuso de direito – o que ele rechaça –, a consequência seria a ilicitude do ato,

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 51.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso no direito tributário brasileiro*. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume III*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 415.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso no direito tributário brasileiro*. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume III*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. pp. 415/416.



nos termos previstos pela legislação civil, que não contempla hipótese de fato substitutivo ou a pretensão de se requalificar o ato.³⁰

Em razão da literalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, que se refere a “*atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular*”, o estudo do planejamento tributário à luz da denominada norma antielisiva, historicamente, abarcou o instituto da simulação, em especial, da simulação relativa – em que se pratica um negócio jurídico diverso daquele que se quer, ou se declara o que se quer, mas um dos elementos do negócio jurídico praticado é diverso daquele que, de fato, se pretende celebrar. Assim, pretende-se celebrar um negócio jurídico, mas esse acaba dissimulado sob falsas aparências.³¹

Ricardo Lobo Torres rechaça o entendimento de matriz normativista e conceptualista, que defende o primado da forma sobre o conteúdo, no sentido de que a dissimulação referida no parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser interpretada no sentido de simulação relativa. Para o autor, a desconsideração efetuada pela autoridade administrativa se refere a ato ou fato realmente ocorrido sem qualquer simulação – seja absoluta, seja relativa –, uma vez que na elisão a situação econômica realmente ocorre, malograda, apenas, a subsunção operada pelo contribuinte:³²

*“quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que ‘a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário’ está se referindo à dissimulação do fato gerador abstrato e não à simulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão”.*³³

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso no direito tributário brasileiro*. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume III. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 416.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 49/50.

³² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 49/50.

³³ Nesse trecho, mais uma vez, a referência do autor à figura da elisão deve ser entendida na acepção do termo relacionada à ilicitude. TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 50/51.



Por fim, em sede de análise conceitual, é importante esclarecer que a noção de planejamento tributário costuma ser relacionada a de elisão – frise-se, *lícita*, considerando que há autores que, de maneira minoritária, identificam a figura da elisão ilícita (como é o caso de Ricardo Lobo Torres).³⁴

3. Análise acerca da constitucionalidade do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN

Para além das distinções conceituais, por ocasião da sua entrada em vigor, indagou-se se a Lei Complementar nº 104/2001, ao inserir o parágrafo único no art. 116 do CTN, teria trazido regra antielisiva ou antievasiva (antissimulação). Uma primeira linha de entendimento foi a capitaneada por Alberto Xavier, no sentido de que se trataria de norma antievasiva. Além de afirmar que a dissimulação significa simulação relativa, o referido autor entendia que a norma seria inconstitucional se interpretada como antielisiva, pois (i) conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada; (ii) afrontaria a proibição de analogia estabelecida no art. 108, § 1º, do CTN e (iii) recorreria às teorias de fraude à lei e do abuso de direito, que seriam inaplicáveis ao direito tributário.³⁵

³⁴ Nesse sentido, “*a evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação de todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distinguí-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais frequente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato imponible. O imposto já é devido, e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída nas hipóteses de evasão, e sua prática consiste em evitar ardilosa, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo*”. HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. pp. 326/327 *apud* PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. ESMAFE, 2009. p. 914.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 2.



A outra vertente de entendimento, a que se alinha Ricardo Lobo Torres, defendia a constitucionalidade da Lei Complementar nº 104/2001, a possibilidade e a conveniência das normas antielisivas. Nesse sentido, o referido autor indica os seguintes argumentos no sentido de que teria sido editada uma verdadeira *norma antielisiva*, sob influência do modelo francês, e não uma norma *antievásiva* ou *antissimulação*:³⁶ (i) não faria sentido concluir que o Congresso Nacional teria votado lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do Código Tributário Nacional (arts. 149, VII, e 150, § 4º); (ii) a mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução de regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro – como já exposto; (iii) não haveria incompatibilidade entre norma antielisiva e o Estado Democrático de Direito; (iv) em nenhum país democrático teria se levantado a tese da inconstitucionalidade, quando muito, alegou-se que certos países não estariam “maduros” para a aplicação de normas antielisivas; (v) as teses da legalidade estrita e da tipicidade fechada possuem matriz fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista; (vi) as normas antielisivas equilibrariam a legalidade com a capacidade contributiva; (vii) no direito comparado, as normas antielisivas têm como fundamento o combate à fraude à lei, ao abuso de direito ou ao princípio da forma sobre a substância, e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.³⁷

O debate acerca da constitucionalidade da norma que se extrai do parágrafo único do art. 116 do CTN voltou a ganhar destaque em razão do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 pelo Supremo Tribunal Federal, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia e encerrado em 11 de abril de 2022.³⁸

A referida ação direta foi proposta em 2001, com pedido liminar, pela Confederação Nacional do Comércio contra o art. 1º da Lei Complementar nº104/2001, na parte em que

³⁶ Nesse ponto, importante considerar as distinções encontradas entre diversos autores acerca dos conceitos de elisão, evasão e simulação. Na obra de Ricardo Lobo Torres, a elisão aparece mais comumente empregada em sua acepção relativa à ilicitude – o que vai no sentido contrário ao de sua utilização pela literatura majoritária, que costuma associar a *elisão* à conduta lícita do contribuinte e a *evasão*, à atuação ilícita, que busca escapar da exação cujo fato gerador já tenha se concretizado ou minorar, de maneira indevida, a carga tributária.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 2/3. A sistematização do autor conta com 8 (oito) argumentos, elencados de (a) a (h). Aqui, os dispostos nas alíneas (d) e (e) foram agrupados no item (iv).

³⁸ STF, ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022.



acrescenta o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, sob a alegação de ofensa aos princípios da legalidade, da tipicidade fechada, da certeza e da segurança jurídica, e da separação dos poderes, insculpidos nos arts. 2º, 5º, inciso II, 37, e 150, inciso I, da Constituição Federal. Tanto a Advocacia-Geral da União quanto a Procuradoria-Geral da República se manifestaram pela improcedência da ação.

A Ministra Cármen Lúcia proferiu voto pela improcedência do pedido, que foi acompanhado pela maioria da Corte, no sentido de que o fato gerador que se extrai do parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, é aquele previsto em lei. Dessa forma, para a desconsideração de atos e negócios jurídicos pela autoridade administrativa, nos termos do dispositivo, faz-se necessária a configuração desse fato jurídico-tributário – que, além de estar devidamente previsto em lei, deve efetivamente se materializar, de modo a fazer surgir a obrigação tributária. Para a Ministra Relatora, “*a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador*”. Além disso, nos termos do Voto da Ministra Cármen Lúcia, a

“autoridade fiscal está autorizada apenas a aplicar a base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Tem-se, pois, que a norma impugnada visa a conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária.

*Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada”.*³⁹

A Ministra Relatora Cármen Lúcia destaca, ainda, que a Lei Complementar nº 104/2001 não alterou o art. 108 do Código Tributário Nacional, de modo que permanece a vedação a que

³⁹ Trecho do Voto da Ministra Relatora Cármen Lúcia. STF, ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022.



o agente fiscal se valha da analogia para definir fato gerador e, “*tornando-se legislador*”, exigir tributo sem previsão legal.⁴⁰ Ademais, a Ministra destaca:

“8. A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado ‘Interpretação e Integração da Legislação Tributária’.

Tem-se no artigo 110:

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

Esse dispositivo não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001.

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

*A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.”*⁴¹ [grifou-se]

O trecho do Voto da Ministra Relatora, acima destacado, indica as diferenças conceituais que se verifica na literatura especializada acerca, em especial, das noções de elisão e de evasão fiscal. O entendimento da Ministra Cármen Lúcia se alinha à vertente majoritária, que compreende evasão em sua acepção ilícita e aproxima a elisão às condutas lícitas adotadas no âmbito de planejamentos tributários legítimos.⁴²

⁴⁰ Nesse sentido, Marco Aurélio Greco: “*a vedação da analogia, no que se refere à amplitude e aplicabilidade da previsão legal do fato gerador, continua intacta*”. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019. pp. 552.

⁴¹ Trecho do Voto da Ministra Relatora Cármen Lúcia. STF, ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022.

⁴² Conforme noticiado pela mídia especializada, “*parte dos especialistas defende que a adoção da interpretação pelo STF favorece o contribuinte, tornando mais difícil para a Receita Federal autuar empresas que se valem de planejamento tributário. Destacam, ainda, que o voto condutor entendeu que a eficácia plena do artigo 116,*



4. A interpretação do texto do parágrafo único do art. 116 do CTN

A redação do dispositivo em comento emprega diversas expressões que devem ser objeto de análise acurada por parte do intérprete, de modo a se extrair o sentido da norma jurídica de combate a práticas ilícitas no âmbito de condutas que se revestem da aparência de planejamento tributário, mas que, em verdade, buscam – de maneira ilícita – afastar tributação devida ou minorar o ônus tributário a que o contribuinte se submete.⁴³

Em primeiro lugar, Ricardo Lobo Torres entende que a *autoridade administrativa* referida no parágrafo único do art. 116 do CTN é aquela com competência para realizar o lançamento tributário e sobre a qual recai o ônus da prova.⁴⁴ Nas palavras do autor: “*a elisão fiscal abusiva só pode ser combatida pela legislação, através do fechamento dos conceitos jurídicos, ou pela Administração, mediante a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte*”. Tal raciocínio afasta eventual interpretação no sentido de se entender tal atribuição como de competência do Poder Judiciário.⁴⁵

parágrafo único, do CTN, depende de lei que estabeleça os procedimentos a serem seguidos. Assim, o contribuinte poderia alegar a impossibilidade de autuação sem a regulamentação do dispositivo. Porém, para outros tributaristas, a decisão do STF não altera a relação entre o contribuinte e o fisco. Segundo esses especialistas, o voto de Cármen Lúcia apenas explicitou o que já está previsto no ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, que é lícito ao contribuinte buscar economia fiscal. Além disso, apontam que o artigo 116 é pouco usado em autuações fiscais”. Mariana Branco e Cristiane Bonfanti, Decisão do STF sobre norma contra planejamento abusivo ainda gera dúvidas. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/decisao-do-stf-sobre-norma-contra-planejamento-abusivo-ainda-gera-duvidas-3006-2022>. Acesso em: 16 de ago. 2023.

⁴³ Com vistas a facilitar o entendimento do que se expõe no presente tópico, mais uma vez, transcreve-se a redação do parágrafo único do art. 116 do CTN: 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.

⁴⁴ No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco entende que ao Fisco compete o ônus da prova. Destaca, ainda que a sistemática do CTN como um todo exigiria, nesse caso, um duplo ônus da prova, de que deveria se desincumbir o Fisco, qual seja, (i) a prova de ocorrência do fato gerador e (ii) a prova de que a finalidade do ato ou negócio jurídico foi dissimulá-lo – cuja complexidade é reconhecida pelo próprio autor. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019. pp. 549/550.

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 45.



Por sua vez, a desconsideração realizada pela autoridade administrativa significa a requalificação do fato praticado pelo contribuinte em elisão abusiva, de modo a se atribuir uma qualificação jurídica diversa, mais próxima do verdadeiro conteúdo material do ato correspondente à hipótese de incidência prevista na lei tributária aplicável ao caso. E tal desconsideração pode se referir tanto a atos quanto a negócios jurídicos praticados, pois o objeto da requalificação são os fatos geradores concretos.⁴⁶

Além disso, Lobo Torres indica que a locução “*com a finalidade de dissimular*” pode ser compreendida em dois sentidos, quais sejam, (i) como mecanismo da simulação, na linha formalista e (ii) como elemento da elisão, na linha da vertente francesa, por ele adotada. Sobre o tema, explica que a legislação se refere, nesse ponto, “*à dissimulação do fato gerador abstrato e não à simulação do fato gerador concreto*”. Nesse sentido, “*o ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão*”.⁴⁷

Sobre esse aspecto, Marco Aurélio Greco destaca que a norma que se extrai do dispositivo não autoriza que seja exigido tributo sem que se configure fato gerador, sem lei ou fora das hipóteses previstas em lei. Seu objetivo é tão somente autorizar que seja afastada a dissimulação, com vistas a se atingir o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido – e esse é o termo utilizado pelo art. 116, parágrafo único, do CTN: “*dissimular a ocorrência*”.⁴⁸

Acrescenta, ainda, que o dispositivo não visa a alterar o perfil da legalidade e da tipicidade – seja ele qual for – nem autorizar o uso da analogia na definição do fato gerador e, muito menos, introduzir a interpretação econômica no sistema tributário. E não estaria restrito às hipóteses de simulação, conforme indica a utilização do termo “*dissimular*” ao invés de “*simular*”. Em primeiro lugar, porque dissimular alberga um sentido mais amplo do que simular. Ademais, porque o CTN, em diversas hipóteses, prevê a figura da simulação, o que indicaria um sentido diverso na referência à dissimulação.⁴⁹

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 46/47.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. pp. 54/55.

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019. pp. 548.

⁴⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019. pp. 553/554.



A partir da redação da parte final do dispositivo “*observados os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária*”, debate-se a autoaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. Ainda segundo Ricardo Lobo Torres, a aplicação da norma que se extrai do dispositivo dependeria da edição de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental. Desse modo, uma vez surgido a norma antielisiva por lei complementar federal, as regras de procedimento correspondentes deverão ser aquelas relativas ao processo administrativo fiscal da União, dos Estados e dos Municípios. Para o autor, se a legislação dos entes já possuírem regras de procedimento administrativo que viabilizem a aplicação da norma antielisiva, nada obstará a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN – que teria apenas explicitado o que já vinha sendo aplicado pelos Tribunais sob os contornos de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica.⁵⁰

Acerca do tema, Marco Aurélio Greco destaca que duas são as interpretações possíveis: (i) por atribuir um poder à autoridade administrativa, a norma teria eficácia plena, aplicabilidade imediata e a lei ordinária superveniente seria dispensável, apenas disciplinando o modo de exercício dessa competência e (ii) a norma não teria eficácia plena nem aplicabilidade imediata, por ter havido atribuição de competência, cujo exercício seria condicionado às regras procedimentais a serem editadas por meio de lei ordinária. Pelo primeiro entendimento, seria uma norma de eficácia contida – eficácia plena desde o início, mas submetida à possibilidade de redução superveniente –, ao passo que, pelo segundo, seria uma norma de eficácia limitada – eficácia parcial de início, dependente de uma norma posterior que integre sua eficácia.⁵¹

Nesse cenário, o autor entende que o parágrafo único do art. 116 CTN determina que a competência prevista na norma em questão não pode ser exercida sem que seja editada lei ordinária – por parte da União, dos Estados e dos Municípios – que discipline os procedimentos de aplicação do dispositivo. Desse modo, até esse momento, faltaria ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não poderia praticar o ato de descon sideração nele fundamentado.⁵²

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 52.

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019. pp. 566/567.

⁵² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019. pp. 567/568.



No julgamento da Ação Direta Inconstitucionalidade nº 2.446, o Supremo Tribunal Federal concluiu, nos termos do Voto da Ministra Cármen Lúcia, relatoria da ação julgada improcedente por maioria, que a plena eficácia da norma constante do parágrafo único do art. 116 do CTN depende da edição de lei ordinária que estabeleça os procedimentos a serem seguidos.⁵³

No âmbito federal, a Medida Provisória nº 66/2002 regulamentou, em seus arts. 13 a 19, o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, mas tais dispositivos foram excluídos no momento de conversão da MP nº 66/2002 na Lei Federal nº 10.637/2002. Em 2015, o tema voltou a ser tratado, dessa vez, pelos arts. 1º a 12 da Medida Provisória nº 685 – que também foram suprimidos quando da conversão na Lei Federal nº 13.202/2015. Desse modo, a plena eficácia do dispositivo carece, ainda, de regras procedimentais a serem editadas por meio de lei ordinária.

5. Conclusão

A pretensão do legislador, ao editar a Lei Complementar nº 104/2001 e incluir o parágrafo único no art. 116 do CTN parece ter sido incorporar, no direito brasileiro, uma norma geral de combate às práticas ilícitas dirigidas a escapar de obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador e/ou de minorar, de maneira indevida, o ônus tributário a que se submete o sujeito passivo. A partir da influência do modelo francês, o dispositivo se tornou conhecido como “norma geral antielisiva” – em que pese as diferenças terminológicas acerca dos conceitos de elisão e de evasão tributárias.

As diversas linhas de entendimento e comentários extraídos da literatura especializada, conjugados com a conclusão a que chegou o Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, indicam que ainda pairam dúvidas não apenas acerca da interpretação do dispositivo mas também quanto à sua eficácia – que o STF definiu como limitada até a edição de lei ordinária que discipline os procedimentos para a descon sideração de 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.

⁵³ STF, ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022.



Ocorre que, passados mais de vinte anos da inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN, as leis ordinárias de competência da União, Estados e Municípios não foram produzidas, o que esvazia em muito a pretensão do legislador complementar em prever norma geral de combate à elisão ilícita ou evasão fiscal – a depender das premissas conceituais que se adote.



6. Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei Federal nº 5.172/1966.

BRASIL. Diário da Câmara dos Deputados. Nº 171. 16 de outubro de 1999. Brasília. p. 47. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25745>>. Acesso em: 14 de ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI nº 2.446. Relator(a): Min. Cármen Lúcia. Julgamento em: 11/04/2022. Publicado em: 27/04/2022.

Mariana Branco e Cristiane Bonfanti, *Decisão do STF sobre norma contra planejamento abusivo ainda gera dúvidas*. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/decisao-do-stf-sobre-norma-contra-planejamento-abusivo-ainda-gera-duvidas-30062022>>. Acesso em: 16 de ago. 2023.

Decisão do STF sobre norma contra planejamento abusivo ainda gera dúvidas. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/decisao-do-stf-sobre-norma-contra-planejamento-abusivo-ainda-gera-duvidas-30062022>>. Acesso em: 16 de ago. 2023.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Quartier Latin. 2019.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. ESMAFE, 2009.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias*. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

STF, ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022.



SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso no direito tributário brasileiro*. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume III. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso*. In Revista Direito Tributário Atual. vol. 24. Dialética: São Paulo, 2010.

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