

A INEFICÁCIA TÉCNICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

LA INEFICACIA TÉCNICA DEL PÁRRAFO ÚNICO DEL ARTÍCULO 116 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO NACIONAL

TECHNICAL INEFFICIENCY OF THE PARAGRAPH OF ARTICLE 116 OF THE NATIONAL TRIBUTARY CODE

Paula Consalter Campos*

Fabiana Del Padre Tomé**

* Mestranda em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Procuradora Geral da Câmara de Vereadores do Município de Ponta Porã-MS (desde janeiro/2018). Advogada. Brasil.

** Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP). Professora nos Cursos de Pós-graduação Stricto e Lato sensu da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP). Vice-coordenadora do Curso de Pós-graduação Lato sensu da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP). Advogada, com ênfase em Direito Tributário. Brasil.

SUMÁRIO: *Introdução; 2 Elisão tributária; 3 O parágrafo único do Artigo 116 do CTN; 3.1 Da ineficácia técnica do parágrafo único do Artigo 116 do CTN; 4 Considerações finais; Referências.*

RESUMO: Nesse estudo promoveu-se a análise da regra inserida no sistema de direito pela lei complementar n. 104/2001 com a inclusão ao artigo 116 do CTN de um parágrafo único que outorga competência à autoridade administrativa para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes com o escopo de dissimular a ocorrência do fato gerador ou dos elementos inerentes à obrigação tributária. Restringindo o exame realizado neste artigo a analisar a eficácia da norma, conclui-se que a falta de disciplina procedimental referida na parte final do dispositivo obsta a aplicação dos enunciados por ele veiculados, sendo a norma destituída de eficácia técnica.

PALAVRAS-CHAVE: Art. 116 do CTN; Desconsideração dos negócios jurídicos; Eficácia limita; Elisão tributária.

ABSTRACT: The rule inserted in the juridical system by Complementary Law 104/2001 with the inclusion of a single paragraph in Art. 116 of CTN is analyzed. It authorizes competence to administrative authority for the de-consideration of juridical acts and businesses undertaken by contributors to dissimulate the occurrence of the generator factor or of elements inherent to tributary obligation. Restricted to the analysis of the efficiency of the norm, results show that the lack of procedural discipline referred to in the final section of the paragraph impairs the application of the enunciations. The norm is thus destitute of any technical efficiency.

KEY WORDS: Art. 116 of the CTN; De-consideration of juridical businesses; Limited Efficiency; Tributary elision.

RESUMEN: En ese estudio se hizo el análisis de la regla insertada en el sistema de derecho por la Ley Complementar n. 104/2001 con la inclusión al artículo 116 del CTN de un párrafo único que otorga competencia a la autoridad administrativa para la desconsideración de los actos y negocios jurídicos realizados por los contribuyentes con el escopo de

Autor correspondente:

Paula Alessandra Consalter Campos
paula@eduardocampos.adv.br

Recebido em: 20/01/2020

Aceito em: 16/04/2020

disimular el hecho del hecho generador o de los elementos inherentes a obligación tributaria. Restringiendo el examen realizado en este artículo a analizar la eficacia de la norma, se concluye que la falta de disciplina procedimental referida en la parte final del dispositivo obsta la aplicación de los enunciados por él enlazados, siendo la norma destituida de eficacia técnica.

PALABRAS CLAVE: Art. 116 del CTN; Desconsideración de los Negocios Jurídicos; Eficacia Limita; Elisión Tributaria.

INTRODUÇÃO

A relação travada entre os contribuintes e o Fisco, quando analisada sob a perspectiva do planejamento tributário, mantém-se constantemente tencionada. As ações elisivas praticadas pelos contribuintes têm sido, constantemente, questionadas pela Fazenda Pública, observando-se, em muitos casos, a desconstituição dos atos e negócios jurídicos realizados com a sua requalificação e subsequente constituição da obrigação tributária.

Dentre as normas utilizadas para a desconsideração dessas ações elisivas está aquela inserta no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzida no sistema do direito positivo pela LC n. 104/2001. Nos termos desse dispositivo legal, permite-se que a autoridade administrativa desconsidere 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, sendo necessário, para tanto, que se observem os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Referido enunciado legal peca, entretanto, pela falta de clareza, havendo grande ambiguidade e vagueza nos termos utilizados para a sua enunciação. Como decorrência de tais vícios, conquanto passados quase 20 anos, suas disposições continuam sendo objeto de acirradas divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

Consideradas as controvérsias estabelecidas, tem-se discussão sobre a amplitude conceitual e abrangência da disposição contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, questionando-se se esta poderia configurar norma antielisiva ou se sua aplicabilidade estaria restrita às hipóteses de dissimulação, assim entendida a situação em que se oculta determinado negócio jurídico, mediante simulação de outro. Nesse contexto, o estabelecimento dos limites na atuação do Fisco é tema que reclama atenção e justifica a preocupação com que a matéria tem sido reiteradamente abordada ao longo do tempo.

Outro ponto que merece análise consistente no sentido e efeitos decorrentes da alusão, no citado dispositivo legal, de que a citada desconsideração de atos ou negócios jurídicos com finalidade dissimulatória há de ser feita com observância aos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. De tal diretriz decorrem as discussões sobre a necessidade, ou não, de ser editada lei ordinária para regular o assunto. É nesse ponto controvertido que se situa o cerne do presente trabalho.

Este estudo volta-se a analisar problema atinente à aplicabilidade da regra inserta no referido parágrafo único do artigo 116 do CTN. Busca-se identificar resposta aos seguintes questionamentos: A norma veiculada no referido enunciado legal goza de eficácia técnica ou depende de integração do sistema de direito positivo por outra norma editada para dispor sobre os procedimentos que deverão ser observados na desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados para dissimular o fato gerador e os elementos da obrigação tributária? Em havendo necessidade de sua regulamentação, poderia ser aproveitado regramento já existente no ordenamento por ocasião da introdução da LC 104/2001 ou há necessidade de enunciação de lei ulterior?

Para responder a essas questões, serão estabelecidas as bases teóricas que conferem sustentação a ideia defendida neste texto. Inicialmente, será necessário realizar distinções conceituais aprofundadas entre “elisão” e “evasão” tributária: enquanto a elisão tributária consiste na opção tributária lícita, em outro polo situa-se a evasão, consistente em ato ilícito que objetiva ocultar e desconfigurar o fato jurídico tributário.

Na sequência, volta-se a atenção ao teor do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional para, partindo de considerações sobre sua abrangência, examinar a dependência de sua aplicabilidade à edição de lei ordinária posterior, que venha a regular os procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa quando da desconsideração de atos ou negócios jurídicos dissimulatórios. Para bem compreender as razões de tal entendimento, analisa-se o conceito de eficácia técnica, como característica da norma jurídica que está apta a ser aplicada, por inexistir obstáculo ou lacuna normativa impeditiva.

Todo esse percurso investigativo toma base metodológica a escola de pensamento denominada Constructivismo Lógico-Semântico, cuja premissa assenta-se em considerar que o direito positivo consiste em um texto de caráter prescritivo, com unidades normativas relacionadas por vínculos de subordinação e de coordenação, apregoando-se minuciosa análise dos aspectos intrínsecos ao texto normativo, de caráter sintático, semântico e pragmático.

Por essa linha metodológica, enriquecida com referências doutrinárias e jurisprudenciais, serão examinados, em um primeiro momento, o conceito de elisão tributária e a sua distinção com o ato evasivo, para, em momento subsequente, explorar o que se compreende por eficácia técnica e expor o conteúdo semântico da regra veiculada no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, analisando, por fim, o uso feito pelos utentes da norma jurídica.

2 ELISÃO TRIBUTÁRIA

O planejamento tributário é tema latente que desperta atenção dos operadores do direito, discutindo-se, basicamente, quais os limites que devem ser observados para a realização de atos e negócios jurídicos voltados à obtenção de economia fiscal, bem como os limites impostos ao Fisco na eventual desconsideração desses negócios com a enunciação de norma individual e concreta que implique em maior tributação. Heleno Tôrres¹, estudioso da matéria, registra que o planejamento tributário é uma técnica de organização preventiva dos negócios, voltada à obtenção de economia lícita de tributos. Seguindo essas lições, Lívia de Carli Germano se manifesta da seguinte forma sobre o planejamento tributário:

O planejamento tributário nada mais é do que o estudo que, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso. O termo não designa, necessariamente, a prática de atos lícitos ou ilícitos, mas apenas a atitude de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos.²

Não se identifica no ordenamento jurídico vigente enunciado legal que disponha sobre a definição do ato elisivo realizado em sede de planejamento tributário, não havendo, portanto, regra que defina os seus critérios. Essa ausência de disciplina, provavelmente, é um dos fatores para as divergências doutrinárias estabelecidas sobre o conceito de elisão.

Explorando os conceitos fornecidos pelas correntes doutrinárias dominantes, Charles William McNaughton apresenta uma definição de elisão que esclarece com detalhes a extensão deste fenômeno. Para o autor, a elisão é um “ato que se relaciona de determinada maneira com as normas jurídico-tributárias”, precedido de planejamento prévio, que tem por finalidade obter economia fiscal³. Trata-se de um ato lícito de valoração, optando o indivíduo pela positivação da norma individual e concreta do modo que lhe garanta obstar a subsunção ou reduzir o valor do tributo. Depois de exemplificar a sucessão de atos que culminam com a elisão, de modo didático, ensina o autor:

[...] podemos definir a elisão tributária da seguinte maneira: dada (i) a potencialidade de uma situação S, que importa o exercício de atividades ou ações reveladoras de capacidade contributiva, submeter-se em um instante T, ao alcance da norma tributária N, cuja aplicação implique um quantum projetado Q, como valor a ser recolhido a título de um tributo e (ii) dado um valor Q' maior ou igual a zero e menor que Q, a elisão configura-se pela prática de um ato A, em razão de

¹ TÔRRES, Heleno. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 101/01). In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões de direito tributário, vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001, p. 103.

² GERMANO, Lívia de Carli. Planejamento tributário e os limites para a desoneração dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 213, p. 28.

³ MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 233.

sua vocação de possibilitar uma economia fiscal, decorrente da (a) incidência de um fiscal, aplicável na situação S em razão de A, que determine, em T, o recolhimento de um quantum efetivo Q', ou (b) da não subsunção de S a qualquer situação de fato prevista no antecedente de N que implique a obrigação de pagar uma quantia superior a Q', depois de subtraí-lo qualquer valor proveniente de um fiscal existente.⁴

A elisão está situada, portanto, no campo da ação, precedida de um planejamento acerca das medidas que serão adotadas para obtenção da economia fiscal. Não é o planejamento em si que se tem por elisão, mas o ato decorrente dessa escolha, ou seja, a norma jurídica individual e concreta positivada pelo indivíduo, consubstanciada em um ato ou negócio jurídico.

A finalidade da elisão é a obtenção da redução da carga tributária, não sendo este efeito acidental, mas decorrente de um cálculo normativo realizado pelo agente elisivo⁵. Inobstante a divergência de conceitos apresentados pela doutrina acerca da elisão há convergência no reconhecimento de que a ação praticada pelo contribuinte se encontra situada no campo da licitude.

A ilicitude, de acordo com o entendimento firmado neste estudo⁶, está reservada ao campo da evasão fiscal. Nesse sentido, dentre outros, se manifestam Paulo Ayres Barreto⁷ e Sampaio Dória⁸, definindo a evasão como uso de meio ilícito.

Adota-se para identificar a evasão a prática de ato ilícito, concluindo que na evasão fiscal se faz uso de uma linguagem não compatível com a norma geral e abstrata ou com a linguagem das provas. Nessa mesma toada, vislumbrando no ato evasivo a conduta ilícita, Livia de Carli Germano⁹ registra que a evasão fiscal se apresentaria como gênero que abrange ilícitos tributários, dando ensejo à desconsideração do negócio jurídico ou à sua requalificação para fins tributários, com aplicação da penalidade prevista em lei.

A matéria, longe de estar pacificada na doutrina ou jurisprudência, é tema que ainda desperta a atenção dos operadores do direito e reclama maior investigação, notadamente acerca dos limites legais a serem observados pela autoridade fiscal na desconsideração dos atos e negócios jurídicos elisivos.

Nesse cenário de divergência acerca do planejamento tributário, no ano de 2001 foi editada a lei complementar n. 104 que, dentre outras inovações legislativas, inseriu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, outorgando competência à autoridade administrativa para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. O enunciado normativo encontra-se redigido da seguinte forma:

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.

Várias são as discussões travadas sobre o referido texto de lei, dentre outras, a sua natureza jurídica – se norma antielisiva, antievasiava ou antiabuso -, os contornos do seu alcance, o conceito do signo dissimulação, e,

⁴ MCNAUGHTON, Charles William. *Idem*, p. 236/237.

⁵ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 238.

⁶ Há divergência ainda acerca da utilização do termo evasão. Cita-se, como exemplo, que Rubens Gomes de Souza, citado por Livia de Carli Germano, utiliza a expressão para se referir a eleição de atos lícitos, deixando o campo da ilicitude para ser descrito como fraude fiscal. (GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. p. 28. Disponível em https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/publico/Livia_De_Carli_Germano_Dissertacao_DEF_2010_Elusao_tributa.pdf. Acesso em: 20 ago. 2019.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 228.

⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 45.

⁹ GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. p. 32. Disponível em https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/publico/Livia_De_Carli_Germano_Dissertacao_DEF_2010_Elusao_tributa.pdf. Acesso em: 20 ago. 2019.

especificamente ao objeto deste artigo, a sua eficácia. Com efeito, como pontua Edmar Oliveira de Andrade Filho¹⁰, o parágrafo único do artigo 116 do CTN é norma com largo espectro de aplicação que, como tal, reclama definição de limites para a sua incidência. Sem olvidar da relevância dos debates travados em torno dos mencionados temas, volta-se a atenção à eficácia dessa regra, objetivando que esse corte metodológico permita a adequada aproximação do objeto cognoscente e, conseqüentemente, uma investigação assertiva sobre a aplicação deste preceito legal.

Com o fim de evidenciar a relevância dessa discussão, conquanto não seja objeto deste estudo o enfrentamento da abrangência do enunciado veiculado no parágrafo único do artigo 116 do CTN, acredita-se ser imprescindível registrar o entendimento de que as hipóteses dispostas no referido enunciado normativo são distintas daquelas veiculadas pelo inciso VII, do artigo 149 do CTN. Entende-se que o signo dissimulação enunciado no parágrafo único do artigo 116 do CTN possui conteúdo semântico mais amplo que a simulação referida no mencionado inciso VII do artigo 149. Conquanto a abranja, a ela não se restringe, alcançando outros vícios que não apenas os elementos mencionados no artigo 149, VII, do CTN.

Os dispositivos tratam de hipóteses distintas¹¹ e, justamente por isso, se compreende que desponta relevante e atual a discussão ainda travada sobre a eficácia do parágrafo único introduzido no artigo 116 pela lei complementar n. 104/2001. É do que se ocupa o tópico infra.

3 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Diante das premissas fixadas em tópico anterior, de onde se infere que o ato elisivo pressupõe a prática de conduta lícita, ou seja, realizada de acordo com os enunciados normativos, em oposição a conduta evasiva, que se enquadra no campo da ilicitude, visto que contraria as prescrições legais, comunga-se com o entendimento de Charles William McNaughton¹² no sentido de que a regra veiculada no parágrafo único do artigo 116 é uma norma antievasiva e não antielisiva, como defendido por boa parte da doutrina.

Praticado o ato ou negócio jurídico de acordo com os preceitos legais, sem quaisquer dos vícios descritos em lei, não pode ser ele desconsiderado para alcançar a tributação esperada pelo Fisco¹³. Deve ser respeitada a correta subsunção do evento à regra-matriz de incidência tributária, não se compatibilizando com o Estado democrático de Direito, que tem como um de seus pilares o respeito à lei e à garantia de segurança jurídica, que os atos lícitos praticados pelos contribuintes sejam objeto de desconsideração pela autoridade administrativa.

Helena Taveira Torres¹⁴, ao manifestar-se sobre o princípio da segurança jurídica no Estado democrático de Direito, registra serem notas típicas, dentre outras, a sujeição à legalidade dos atos administrativos e às garantias em relação ao Estado, proporcionando segurança jurídica e a proteção da confiança, na qualidade de fins do Estado.

Lembre-se que o direito positivo regula as relações intersubjetivas, dispondo sobre o dever-ser, por meio dos modais deônticos obrigatório, proibido e permitido. Não há uma quarta forma de modalização. Se a conduta não está proibida é, então, permitida, não podendo o contribuinte ser surpreendido com a cobrança de tributos em valor

¹⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 13.

¹¹ Referindo-se à alteração introduzida com a inclusão do parágrafo único no artigo 116 do CTN pela lei complementar n. 104/2001, afirma Paulo de Barros Carvalho que “a meu ver, porém, referido preceito não introduziu alteração alguma no ordenamento brasileiro, uma vez que este já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O enunciado acima transcrito veio apenas ratificar regra existente no direito pátrio”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 83).

¹² McNAUGHTON, Charles William. Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 452-483/496.

¹³ Miguel Delgado Gutierrez conceitua a elisão como instrumento utilizado “para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo”. (GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 72).

¹⁴ TÔRRES, Helena Taveira. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 101/01). In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões de direito tributário, vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001, p. 163/164.

superior aquele que decorre da relação jurídica estabelecida a partir da constituição do fato jurídico tributário de acordo com a subsunção do evento ocorrido à norma efetivamente aplicável¹⁵.

A despeito de entender que a regra veiculada no parágrafo único do artigo 116 do CTN abrange outras hipóteses não contempladas no inciso VII do artigo 149 do mesmo diploma para a desconsideração e requalificação jurídica do ato ou negócio jurídico praticado (questão que não se aborda neste estudo por fugir aos seus limites), segue-se o posicionamento daqueles¹⁶ que defendem que é ela voltada ao combate dos atos evasivos, e, portanto, ilícitos. Sopesando-se que a norma antievasiva é a que confere instrumento para esse tipo de revisão da norma individual e concreta expedida pelo contribuinte, entende-se corroborado o posicionamento de que se trata de uma norma antievasiva.

Não se desconhece a circunstância de que por ocasião do encaminhamento do projeto de lei complementar n. 104/2002, que culminou com a inclusão do referido parágrafo único ao artigo 116, restou consignado na exposição de motivos que a alteração legislativa tinha por escopo inserir norma antielisiva no sistema, de modo a obstar a realização de planejamentos tributários. Referida circunstância, aliadas a outras (por exemplo, a suposta similitude entre o texto de lei enunciado e o utilizado na França como norma antielisiva), é utilizada pela doutrina que defende a presença de norma geral antielisiva ou antiabuso¹⁷ no sistema jurídico brasileiro.

A despeito dos fundamentos invocados por essa corrente, com ela não comungamos, por entender que o enunciado veiculado no texto de lei é que se consubstancia em suporte inicial para construção da norma jurídica, e não as colocações lançadas na exposição de motivos. Conquanto a justificativa do projeto de lei evidencie uma das etapas do complexo ato de enunciação, demonstrando os valores que levaram a tomada de decisões e a opção pela elaboração dos enunciados da forma com que apresentados, não tem ela caráter prescritivo, ou seja, conteúdo normativo, não possuindo o condão de inovar no sistema de direito positivo. A exposição de motivos auxiliará na construção de sentido do enunciado, possibilitando a construção de norma jurídica (em sentido estrito), mas não pode se sobrepor ao texto de lei.

Sobre o assunto, Paulo Ayres Barreto, fazendo menção ao conceito da exposição de motivos promovida por José Souto Maior Borges, leciona que:

Realmente, ir à raiz das coisas, identificar a origem dos problemas são etapas necessárias ao processo de conhecimento de qualquer realidade normativa. É preciso, contudo, superar as inconsistências que se apresentem. Não se pode perder de vista que, a partir de um processo de enunciação - assim entendido, na esteira de Paulo de Barros Carvalho, "o exame dos fatos que fazem nascer regras jurídicas introdutoras" -, ingressam no sistema os chamados enunciados- enunciados. Vale dizer, surgem os comandos prescritivos efetivamente inseridos no sistema, ao cabo de um processo enunciativo.¹⁸

Nessa linha de raciocínio, enfrentando a eventual divergência existente entre o texto de lei (enunciado-enunciado) e a exposição de motivos, há de preponderar o teor constante do produto legislativo, disposições que se voltam, efetivamente, para regular as condutas intersubjetivas.

¹⁵ Referindo-se aos princípios da legalidade e autonomia privada Miguel Delgado Gutierrez ressalta que "daí decorre a liberdade do contribuinte praticar os planejamentos tributários. Ele pode validamente optar, entre os diversos atos e negócios jurídicos que estão à sua disposição, pela realização daqueles que lhe levam a atingir o resultado que lhe traga menores ônus fiscais, evitando praticar aqueles atos ou negócios jurídicos que lhe acarretem maior tributação". (GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.116).

¹⁶ Nesse sentido, por exemplo, McNAUGHTON, Charles William. Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014.

¹⁷ Dentre outros: GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181/204 (193); SOUZA, Hamilton dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da "norma antielisão" (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). Revista Dialética de Direito Tributário n. 146. São Paulo: Dialética, nov. 2007, p. 61/84 (74); MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105/116 (106).

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 172.

Ademais, a consideração de uma norma geral antielisiva, como pontua o referido jurista, implicaria em contradição em seus termos, já que se trataria de uma norma “que se voltaria contra os atos lícitos”¹⁹. Destaca o autor, depois de explicar o funcionamento do círculo concêntrico por ele desenvolvido²⁰, a incompatibilidade da cláusula geral antielisiva com o sistema tributário brasileiro, pois esta seria conflitante com a estrutura e consistência do sistema constitucional brasileiro, na medida que representaria desprezo pelas condicionantes à instituição e exigência de tributos.

Portanto, somente se desrespeitados os requisitos legais para a prática do ato ou negócio jurídico e presentes as hipóteses descritas no parágrafo único do artigo 116 estará autorizada a sua desconstituição²¹, desde que, frise-se, seja editada lei ulterior para a regulação do procedimento a ser seguido pela autoridade administrativa, posto que a norma é dotada de eficácia limitada.

Como ato administrativo que é, a desconconsideração deve ser realizada de acordo com a lei, observando-se as especificidades inerentes ao ato, descritas no procedimento pendente de disciplinamento.

3.1 DA INEFICÁCIA TÉCNICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Ao conferir competência à autoridade administrativa para a desconconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados pelo particular, dispõe a última parte do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional que deverão ser “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A exemplo das outras questões envolvidas à interpretação desse preceito legal, pôs-se a doutrina a investigar a sua aplicabilidade, perquirindo acerca da respectiva eficácia, entendida esta como a aptidão da norma para produção de seus efeitos na integralidade.

Quanto ao âmbito eficaz das normas jurídicas, convém trazer à baila os esclarecimentos tecidos por Paulo de Barros Carvalho, nos termos dos quais haverá ineficácia técnica sintática se, em razão da presença ou ausência de outro preceito normativo, houver óbice à aplicação normativa:

Diremos ausente a eficácia técnica de u'a norma (ineficácia técnico-sintática) quando o preceito normativo não puder juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos, tudo (a) pela falta de outras regras de igual ou inferior hierarquia, consoante sua escala hierárquica, ou, (b) pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência.”²²

Nesse contexto, resta evidenciado que uma norma com eficácia limitada não tem aptidão para produzir seus efeitos na integralidade, necessitando de uma lei integrativa que a complemente²³. Quando a norma transfere para outro veículo normativo a função de estabelecer os critérios inerentes à sua aplicação, acaba por restringir a sua eficácia técnica, pois enquanto inexistente esta última norma a primeira não produzirá efeitos, ou seja, não poderá ser aplicada. Essa situação evidencia a relevância sintática da eficácia, pois tem relação direta com a aplicabilidade das normas.

¹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Idem*, p. 188.

²⁰ Afirma o autor, com o que se anui, ser possível identificar na Constituição Federal, uma série de prescrições que conformam esses círculos, definidores das limitações impostas a autoridade competente para o exercício da competência que lhe fora outorgada. (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: limites normativos*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 183)

²¹ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não é meio para impedir a otimização fiscal das empresas; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e posituação no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 83/84).

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 83.

²³ Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior “quando, para realização da função eficaz, há necessidade de outras normas, diz-se que a eficácia limitada”. (Ferraz Júnior, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação*. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2012, p. 169).

É justamente essa a situação vislumbrada com a redação do parágrafo único do art. 116, onde se constata menção expressa acerca da necessidade da edição de lei para tratar sobre os procedimentos que deverão ser observados na enunciação do ato administrativo necessário à desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Como se pode construir a partir do suporte físico fornecido pelo texto de lei enunciado, a norma (em sentido amplo), não apenas conferiu competência à autoridade administrativa para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados nas situações ali descritas, como também dispôs que esse ato administrativo deverá ser efetivado de acordo com o procedimento a ser estabelecido em lei, o que evidencia a limitação de sua aplicabilidade. Em outras palavras, a regra padece de eficácia técnica porque até os dias de hoje não fora editada a lei referida para regulação do procedimento e necessária para lhe conferir sequência sintática.

A respeito do assunto, vale registrar que a inaplicabilidade da regra até que seja editada a lei referida na última parte do parágrafo único do artigo 116 foi reconhecida ainda na fase de enunciação do veículo introdutor dessa norma. Por ocasião da tramitação do Projeto de Lei Complementar n.º 77/1999 (convertido na LC 104/01) a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal ao emitir o parecer n. 1.257/2000 para opinar pela aprovação do projeto, referindo-se ao parágrafo único que se pretendia inserir no artigo 116 do CTN, consignou “que o dispositivo ora em deliberação não será autoaplicável, pois dependerá de lei integrativa para que se fixem os limites da prerrogativa conferida à Administração Fiscal”²⁴.

Do mesmo modo, corroborando a necessidade de inovação no ordenamento jurídico com a veiculação de enunciado voltado a disciplinar o procedimento menciona-se que no ano de 2002 foi editada a Medida Provisória n. 66 dispondo, nos artigos 13 a 19, sobre as regras atinentes a essa temática.

Sem adentrar na abordagem da disciplina veiculada por referido instrumento legal²⁵, já que estranho ao conteúdo do presente estudo, a ela se refere com o escopo de demonstrar que o parágrafo único do artigo 116 do CTN pende de regulamentação, não detendo eficácia técnica, situação, inclusive, reconhecida pelo Poder Público, tanto que editou a mencionada Medida Provisória.

Ocorre que, por ocasião da conversão da Medida Provisória n. 66 em lei complementar (lei complementar n. 10.637, de 2002), os artigos que enunciavam esse procedimento (integrando a regra do parágrafo único do artigo 116 do CTN) foram revogados (artigos 13 a 19 da MP n. 66/2002), não tendo havido, até os dias de hoje, edição da norma regulamentadora referida no preceito normativo.

Diante da ausência de edição da lei exigida na última parte do parágrafo único do artigo 116 do CTN para dispor sobre os procedimentos administrativos que orientam a desconsideração dos atos e negócios jurídicos pela autoridade administrativa, a norma veiculada pela lei complementar n. 104 não possui eficácia e não pode, isoladamente, fundamentar a atuação do Fisco para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes e sua posterior requalificação.

Nesse sentido manifesta-se Marco Aurélio Greco que entende ser necessária a edição de lei ordinária específica que regule o referido dispositivo, pelas seguintes razões:

A primeira, embora de caráter redacional, aponta o núcleo do preceito, a denominada mens legis. Trata-se da inclusão no dispositivo da expressão “a serem estabelecidos” em lei ordinária. Está fórmula redacional exprime o sentido que o legislador complementar quis imprimir ao tema, apon-

²⁴ Disponível em; https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999. Acesso em 12 jan. 2019.

²⁵ Sobre o conteúdo da MP Leandro Paulsen aduz que: “Os dispositivos da MP tratavam dos atos e negócios passíveis de desconsideração, no que demandavam interpretação focada nos limites da dimensão possível da norma geral constante no CTN, sob pena de alargamento indevido e inconstitucional, bem como do procedimento propriamente, que não nos parecia ruim, pois garantia uma defesa prévia do negócio perante o auditor/fiscal, representação deste à autoridade superior, fundamentação clara e precisa da decisão pela desconsideração, oportunidade para que o contribuinte regularizasse sua situação mediante o pagamento do tributo com juros e multa apenas moratória e, na inércia do contribuinte, então o lançamento do crédito com a aplicação da multa de ofício, com prazo de trinta dias para pagamento ou impugnação. Mas na conversão da MP 66/2002 na lei 10.637, foram suprimidos os artigos da MP que tratavam da matéria de modo que, no particular, não houve conversão. (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 948).

tando ser necessário editar “no futuro” leis ordinárias para esse fim. Se o legislador pretendesse admitir a utilização de procedimentos já disciplinados por legislação existente, teria utilizado outras fórmulas relacionais como, por exemplo, “procedimentos previstos em lei ordinária” ou então “procedimentos legais” etc. que seriam fórmulas que deixariam em aberto a questão da necessidade, ou não, de nova produção legislativa.

O segundo argumento em que apoio minha conclusão resulta da natureza dos respectivos procedimentos. Com efeito, os procedimentos administrativos regulados pelas leis em geral – que poderiam ser denominados de procedimentos normais – visam aferir a adequação do comportamento do sujeito passivo tributário às normas legais pertinentes, o que se dá mediante o cotejo entre as disposições legais e o exame objetivo das circunstâncias e características das condutas realizadas. Ou seja, o juízo de adequação da conduta à norma é formulado diretamente, com base em dados objetivos e sem a mediação de outros elementos.

Por outro lado, a hipótese prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN não envolve apenas um exame objetivo sobre as condutas, mas, principalmente, uma avaliação subjetiva quanto a intenções, finalidades, motivos etc., o que dá à situação um perfil diferente das questões normalmente enfrentadas pela Administração Tributária.²⁶

Ives Gandra da Silva Martins também leciona pela inaplicabilidade da norma, afirmando que a sua eficácia é “futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim”²⁷.

O Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial n.

1.107.518-SC, firmou posição de que

O titular da competência tributária pode através de normatização adequada excluir zonas de não-incidência para impedir a utilização da elisão tributária. Não há o que a doutrina chamou de poder geral da Administração tributária para desconstituir atos e negócios jurídicos (a chamada norma geral antielisão) já que o art. 116, parágrafo único, do CTN é norma de eficácia limitada, carente de lei para produzir efeitos.

A despeito desse entendimento, parte da doutrina defende que a regulamentação do referido parágrafo único do artigo 116 prescinde de edição de norma posterior a sua veiculação. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres²⁸, partindo da premissa de que a regra antielisiva seria meramente declaratória, considera desnecessária a sua regulamentação por legislação específica. Semelhante o posicionamento adotado por Florence Haret²⁹, ao afirmar que a norma antielisiva seria sintaticamente eficaz, por apoiar-se em preceitos que já se encontram no ordenamento, mais especificamente os preceitos de direito privado. Ainda, Hécio Lafeté Reis³⁰ afirma que o procedimento regulado pelo decreto federal n. 70.235/72 seria suficiente para a integração da norma, garantindo a sua aplicabilidade.

Inobstante os argumentos utilizados por essa corrente, dela se discorda.

Primeiramente, porque não se considera que o parágrafo único do artigo 116 seja uma norma antielisiva de caráter declaratório. Como visto, normas antielisivias não são compatíveis com a estrutura do sistema constitucional brasileiro, regido pela estrita legalidade e tipicidade tributárias.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 575/576.

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade à luz da segurança jurídica. TDDT 119/120, agosto de 2005. In PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 949.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivias. Fórum de Direito Tributário. Vol. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p. 123.

²⁹ HARET, Florence. Planejamento tributário e a desconsideração do negócio jurídico: Análise do parágrafo único do art. 116 do CTN à luz do direito positivo. Revista de Direito Tributário nº 99, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 137-152.

³⁰ REIS, Hécio Lafeté. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 209, fev/2013, p. 57-71, p. 66.

Ademais, trilha-se o caminho orientado por Marco Aurélio Greco, no sentido de que a regulamentação tratada no decreto federal n. 70.235/72 não tem a aptidão de dispor sobre o procedimento a ser adotado pela autoridade administrativa para descon sideração dos atos e negócios jurídicos autorizada pelo parágrafo único do artigo 116, pois

[...] as realidades consideradas em ambos os passos são completamente distintas e os procedimentos regulados, por exemplo, pelo Decreto Federal n. 70.235/72 dizem respeito a um certo tipo de função ou atividade, totalmente diferente daquela que pode levar à descon sideração prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN.³¹

Às pontuações do autor soma-se a seguinte constatação: pelo enunciado-enunciado veiculado pela medida provisória n. 66 de 2002, vê-se que o procedimento a ser regulado para a eventual descon sideração dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte não se restringe às questões disciplinadas pelo decreto federal n. 70.235/72, abarcando maior aprofundamento da matéria, inclusive, dispondo acerca das hipóteses em que autorizados a descon sideração e os requisitos específicos para sua validade. Em outras palavras, trata-se de disciplina específica que não é alcançada pela norma que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal.

Em face do exposto, é de concluir-se que, “enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de descon sideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do artigo 116 do CTN”, pois, “há ineficácia técnica, de natureza sintática”, como pontua Paulo Ayres Barreto³².

Não bastasse isso, evidenciando a necessidade da edição de norma regulamentadora, vale registrar que desde o ano de 2007 tramita o projeto de lei n. 536, apensado aos projetos de leis n. 133/2007 e 888/2007, tendo por objeto estabelecer “procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)”. Essa situação torna ainda mais clara a imprescindibilidade da integração do sistema jurídico, reconhecida pelo Congresso Nacional para alcance da eficácia técnica da norma em exame.

Apesar disso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a despeito da existência de acórdãos em sentido diverso, tem majoritariamente deliberado³³ no sentido de atribuir eficácia à norma do artigo 116, parágrafo único, do CTN, valendo-se, para tanto, do entendimento de que o “ art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, se constitui em norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas”, motivo pelo qual concluiu que “pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária”³⁴.

Inobstante a pragmática verificada na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais referida, entende-se que, conquanto referido dispositivo outorgue competência a autoridade administrativa para a descon sideração dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, é certo que condicionou o exercício dessa competência a edição de lei (respeitando o corte metodológico realizado não avançaremos no exame da natureza da lei que deverá ser editada, se complementar ou ordinária) que disciplinará o procedimento a ser observado na realização desse ato administrativo.

Tendo em vista que o parágrafo único do art. 116 do CTN alude, expressamente, à necessidade de uma lei ordinária para regular os procedimentos inerentes à sua aplicação, o exercício da atividade administrativa correspondente não pode dar-se de forma livre. Não bastasse o caráter vinculado da prática administrativa tributária, a referência especificada no citado dispositivo legal exige regulamentação legal para que se opere a descon sideração dos negócios jurídicos.

³¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 577.

³² BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário Limites Normativos. São Paulo, Noeses, 2 016, p. 256.

³³ Nesse sentido: Acórdão no 9101002.953, de 03/07/2017. Acórdão 2201-003.674, de 17/08/2017. Acórdão 9101-002.953, de 11/08/2017. Acórdão 9101-003.447, de 13/08/2018.

³⁴ CARF. Processo n.16682.721028/201587. Acórdão n. 2402006.976 – 4ª Câmara / 2a Turma Ordinária. Sessão de 13 de fevereiro de 2019.

Por conseguinte, enquanto não veiculada a lei procedimental ali referida, inaplicáveis suas disposições. Trata-se de uma regra que não goza de eficácia técnica, dependendo, para a sua incidência, da introdução de norma no sistema de direito em momento posterior a enunciação promovida pela LC 104/2001, que disponha acerca dos procedimentos que deverão ser observados pela autoridade administrativa na enunciação dessa norma individual e concreta voltada à desconsideração do ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte, com a subsequente constituição da relação jurídica tributária decorrente dessa requalificação.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o presente trabalho pretendeu-se investigar se o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, inserido pela lei complementar n. 104/2001, é norma revestida de eficácia técnica, podendo ser imediatamente aplicada, ou se depende de regulamentação por lei ordinária específica.

Tendo em vista que o citado dispositivo legal autoriza a autoridade administrativa a 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, foi preciso distinguir os conceitos de “elisão” e de “evasão” tributária.

Sobre esse ponto, concluímos que a elisão consiste na redução da carga tributária mediante escolha lícita pela prática de atos ou negócios jurídicos, também conhecida como planejamento tributário. A elisão não está tipificada pelo ordenamento jurídico vigente, sendo a regularidade do ato elisivo praticado apurada mediante consideração do negócio jurídico realizado, se de acordo com os critérios indicados pelos enunciados legais.

Diferentemente, a evasão fiscal consiste em prática ilícita, tal como o ocultamento do fato jurídico tributário. É o que se verifica nas hipóteses de simulação, em que se exterioriza, falsamente, negócio jurídico daquele que foi efetivamente praticado (negócio jurídico dissimulado).

Feita a distinção, percebe-se que a lei complementar n. 104/2001 inseriu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN para o fim de atribuir competência à autoridade administrativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes para fim de **dissimular** a ocorrência do fato gerador ou elementos da obrigação tributária. Eis a delimitação material do dispositivo. Mas, para além disso, condicionou o exercício dessa competência à edição de lei que disponha sobre o procedimento que deverá ser seguido na realização desse ato administrativo, impondo, assim requisito de ordem formal.

A respeito do requisito normativo (formal), verificamos que quando uma norma transfere para outra norma a definição de critérios para a execução das regras por ela veiculadas, esta acaba por restringir a sua eficácia técnica. Tem-se, nesse caso, norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade depende da edição de regra jurídica que a regulamente.

Observando essa vinculação no enunciado constante do parágrafo único do art. 116 do CTN, com menção expressa à observância dos procedimentos a serem previstos em lei a ser editada, conclui-se que tal norma é ineficaz, não podendo incidir para juridicizar eventos verificados no mundo fenomênico até que seja integrada por lei superveniente.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. **Revista de direito tributário**, São Paulo, n. 114, p. 7-24, 2005.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e os limites para a desoneração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva.
- GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos**. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/publico/Livia_De_Carli_Germano_Dissertacao_DEF_2010_Elusao_tributa.pdf. Acesso em: 20 ago. 2019.
- GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- HARET, Florence. Planejamento tributário e a desconsideração do negócio jurídico: Análise do parágrafo único do art. 116 do CTN à luz do direito positivo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 99, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade à luz da segurança jurídica. TDDT 119/120, agosto de 2005. In: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 209, p. 57-71, fev. 2013.
- SOUZA, Hamilton dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116,

parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 146, nov. 2007.

TÔRRES, Heleno. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti- simulação (LC 101/01). *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões de direito tributário**, vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Fórum de Direito Tributário**. Vol. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003.