

A inexistência de Norma Geral Antielisiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro: da Obra do Professor Ricardo Mariz ao Julgamento da ADI nº 2.446/DF

Valter de Souza Lobato¹

Pedro Henrique Esteves Fonseca²

Antes de iniciarmos o estudo aqui proposto, nosso mais profundo agradecimento aos Professores André Dantas e Paulo Rosenblatt pelo belíssimo trabalho que fazem em *prol* do Direito Tributário Brasileiro e pelo convite para participar desta obra. Aliás, um verdadeiro presente, pois homenageia o querido Professor Ricardo Mariz. Sim, ele não gosta de ser chamado de Professor, por conta da sua extrema e já conhecida humildade acadêmica, mas como denominar aquele que nos alimentamos das lições desde sempre, como podemos nominar aquele que efetivamente nos ensinou tanto, especialmente nas suas lições de Imposto de Renda? Não há outra forma senão de chama-lo de Mestre Ricardo, Professor Ricardo e agradecer por tudo que nos ensinou e ensina, por sua humildade contagiante e disponibilidade sempre presente. Obrigado, amigo e professor!

1 Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT-UFMG). Diretor Geral da ESA-OAB/MG. Advogado e Consultor.

2 Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Pós-Graduando em Direito Legislativo pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Conselheiro e Fundador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT-UFMG). Advogado e Pesquisador.

Introdução

A correta apreensão do sentido normativo do parágrafo único do art. 116 do CTN³ é tema que ocupa a academia há mais de duas décadas. Sob a ótica da jurisdição constitucional, a norma foi impugnada no Supremo Tribunal Federal. A respectiva *Ação Direta de Inconstitucionalidade* (nº 2.446/DF) só foi definitivamente julgada em 2022, mais de duas décadas após a sua propositura.

Neste ensaio, em homenagem ao **Professor Ricardo Mariz de Oliveira**, almeja-se examinar a norma (e o julgamento da ação que a hostilizou) tendo a sua obra como vetor interpretativo. O honroso convite para contribuir com essa coletânea confirma e demonstra que a história do Direito Tributário Brasileiro contemporâneo necessariamente perpassa pela leitura e contribuições de *Mariz de Oliveira*.

A eleição deste tema busca demonstrar que o exame crítico empreendido pelo autor nas últimas décadas coincide com o raciocínio de fundo do Supremo Tribunal Federal, quando buscou fixar o sentido da norma impugnada sob sua jurisdição.

O julgado, entretanto, não parece ter solucionado o problema da elisão fiscal em definitivo – mas deve servir de ponto de partida. Com alguma ousadia, este ensaio pretende demonstrar que *a melhor solução hermenêutica para integração do sistema (inclusive para preservar a interpretação normativa defendida por Mariz de Oliveira), deixou de ser adotada – o que inaugura novas discussões sobre os efeitos da decisão.*

1. O sentido da norma geral do art. 116, Parágrafo único do ctn: a intenção e o resultado.

O parágrafo único do art. 116 do CTN nasceu mesmo com a pretensão de veicular norma geral antielisiva. A *mens legislatoris* (vontade do legislador)

3 "Art. 116 – (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)"

é confessa desde a exposição de motivos até os debates legislativos na tramitação da proposição⁴.

Tão logo a norma foi editada, entretanto, as vozes mais abalizadas da academia observaram que a intenção do legislador não se converteu no sentido da norma, sob a sua vertente objetiva (*mens legis*).

Houve, nas lições de Mariz de Oliveira⁵, “insuficiência de técnica legislativa” que terminou por afastar a norma do desiderato de seu autor originário. É que ao incorporar o conceito de dissimulação como requisito incontestável para desconsideração de atos ou negócio jurídicos, a norma não logrou o seu intento antielisivo – a se considerar, por óbvio, a elisão como prática de planificação tributária voltada a evitar a ocorrência do fato gerador.

É dizer: a dissimulação do fato gerador (ocultando-o pela via da simulação) corresponderá sempre a uma conduta evasiva, coroadada pela ilicitude. A elisão fiscal, por outro lado, está a abarcar os planejamentos tributários lícitos – em que não há qualquer conduta dissimulatória.

Dáí o cristalino acerto de observar, sob o viés prático, a absoluta inutilidade (ou ausência de inovação normativa) do dispositivo sob crítica. **A norma inserta naquele parágrafo único do art. 116 do CTN, defende Mariz de Oliveira** desde a sua edição, é de se ter tida como norma geral antievasiva⁶,

4 O relator do PLP na Câmara, Deputado Antônio Cambraia, fez constar de seu relatório: “Trata-se, tipicamente da inserção, no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado planejamento tributário das empresas, das suas tentativas de elisão que produzam o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia em muitos casos e com efeitos na concorrência. O parágrafo único do art. 16 do PLP nº 77, de 1999, é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal. Assim, é justificável o parágrafo único proposto no artigo 116 do CTN.” (BRASIL, Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 77, de 13 de outubro de 1999. Altera artigos da Lei nº 5.172/66 que institui o Código Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25745&fichaAmigavel=nao>> Acesso em: 20 dez. 2022.)

5 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 625.

6 Ver. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 247-278; e OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*. Revista dialética de direito tributário, n. 76, p. 81-101, 2002.

e o combate à evasão fiscal, prática ilícita sob a vertente da simulação (absoluta e relativa), prescinde dela.

A propósito (e também desde sempre), Mariz de Oliveira tem sublinhado que a prática da elisão fiscal consubstancia direito do contribuinte no ordenamento corrente. Veja-se:

A elisão fiscal vem sendo reconhecida como um direito da pessoa, reconhecimento este dado pela doutrina e pela jurisprudência de maneira praticamente unânime e uniforme (...). Esse direito vem sendo definido singelamente como o direito da pessoa procurar as maneiras menos onerosas, sob o ponto de vista tributário, para conduzir os seus negócios e os atos da sua vida particular. Em outras palavras, **há um reconhecimento generalizado de que a pessoa não é obrigada a incorrer nas situações definidas como hipóteses de incidências tributárias, ou seja, não é obrigada a pagar mais tributos do que aqueles devidos em decorrência dos atos que praticar livremente.**⁷ (destaques nossos)

É que somente a lei (e não o intérprete ou a autoridade administrativa) é que poderia instituir obrigação ao cidadão/contribuinte. E ela, seguramente, não o faz. Não há nada que imponha ao contribuinte à prática do fato gerador. O fato gerador não é obrigação, mas gerador de obrigações⁸.

Ocorre que:

nenhuma pessoa ou agente econômico pretende (ou pode ser obrigado a) gastar mais se puder gastar menos, e para isto procura uma mercadoria menos cara, um aluguel mais barato, um frete mais em conta etc., e também um modo de operar e de agir que incida em menores encargos tributários. No âmbito das empresas, tal prática inclusive é obrigação dos seus gestores, conforme se depreende do art. 153 da Lei n. 6.404 e do art. 1.011 do Código Civil, pois a empresa se des-

7 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 247-278, p. 247.

8 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Planejamento Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 617.

tina a produzir lucro, e lucro se obtém com maiores receitas ou com menores custos (o lucro não “cai do céu”, é resultado do labor).⁹

Não há e nem poderia haver norma que impingisse ao contribuinte a prática do fato gerador pois isso coincidiria com o confisco vedado pelo art. 150, IV, da CRFB/88. Para mais, *“se a prática do fato gerador fosse mandatória, não haveria razão para subordinar a incidência tributária à ocorrência do fato gerador previsto em lei, pois esta já deveria estabelecer o “quantum” que cada um deveria recolher ao erário público”*¹⁰.

Dessarte, são também absolutamente improcedentes as construções teóricas que invocam a capacidade contributiva e isonomia tributária (faces práticas da justiça fiscal) para justificar, a partir da norma inserta no parágrafo único do art. 116 do CTN, a atuação fiscal que desconsidere condutas planificadoras praticadas antes do fato gerador.

Por definição lógica e mesmo semântica, só pode mesmo ser planejamento tributário aquilo que seja performado antes da conformação do fato gerador definido em norma, a se constatar o silogismo imperativo de que é impossível planejar o passado.

Qualquer *“dever fundamental de pagar tributos”*¹¹ só pode ser pedra de toque do debate e da conduta fiscal após a ocorrência do fato gerador. Decorre daí que *“a isonomia pressupõe a existência de fato gerador, porque somente perante determinado fato previsto em lei e ocorrido realmente se pode dar tratamento igual a duas pessoas que estejam na mesma situação”*.¹²

E não é só: também *“a capacidade contributiva não existe sem ocorrência de fato gerador e se esgota quando for extinta a obrigação decorrente de um fato gerador ocorrido, pois é ele que revela a capacidade para contribuir para o Es-*

9 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 616-617.

10 e 11 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 618.

12 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 618

tado, e não algum outro elemento qualquer.”¹³

Supletivamente, imperativo consignar que mandamentos de justiça, isonomia e capacidade contributiva são moduladores da produção normativa. São diretrizes a serem seguidas pelo legislador na consecução do sistema tributário – pelo que não devem, em absoluto, se confundir com salvo-conduto à autoridade fiscal.

Em retrospecto, reporte-se à impressão inicial do autor, pouco tempo após editada a norma que se pretendia antielisiva (2003). É ver com mais concretude:

Mais um outro exemplo, ainda para ilustrar, tomado do caso real que o Supremo Tribunal Federal julgou ser negócio jurídico indireto válido (Recurso extraordinário n. 82447-SP, 2ª Turma, RT 518/24.): tratava-se de empréstimo estruturado juridicamente através da cessão de direitos sobre imóvel e de retrocessão pelo cumprimento da avença, funcionando o imóvel como garantia, não estando “sub judice” qualquer implicação tributária do negócio, mas apenas a sua validade jurídica face à questões privadas, como juros excessivos e proibição do pacto comissório. Abstraindo-se das circunstâncias e detalhes específicos do caso em julgamento, mas retirando dele a essência que ora nos interessa, trata-se de venda e retrovenda de imóvel, negócio jurídico indireto praticado em substituição ao negócio jurídico direto de mútuo.

Pois bem, sendo válido o negócio praticado pelas partes, e havendo elas contratado e efetivado duas alienações de direitos sobre a propriedade imobiliária, não podem escusar-se de recolher o imposto sobre tais transmissões alegando não deterem capacidade contributiva pois na verdade contrataram meramente um empréstimo com garantia, que este não é tributado, que estão recebendo tratamento não isonômico em relação a quem contrate empréstimo, que a substância econômica do que fizeram não é suscetível da incidência do imposto sobre a

13 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Planejamento Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 618-619.

transmissão imobiliária, ou qualquer outra alegação deste jaez.

Tudo, portanto, é decorrência das mudanças que as pessoas produzem no mundo, especificamente de natureza patrimonial, através dos negócios jurídicos que praticam.¹⁴ (destaques nossos)

Pura e simplesmente por incompetência (no sentido técnico-constitucional) da autoridade fiscal, investida no Poder Executivo, não se pode admitir o arbitramento da justiça sem legalidade. Melhor dito: *“a interposição de qualquer circunstância para caracterizar o fato gerador e a base de cálculo, tal como a exigência de motivação negocial, depende de lei, e não do intérprete.”*¹⁵

Por todo o exposto é que o parágrafo único do art. 116 do CTN não inaugurou, entre nós, na fundamentada visão de Mariz de Oliveira, norma geral antielisiva, a despeito do pretendido e posteriormente interpretado pela autoridade fiscal.

2. Os fundamentos e requisitos dos planejamento tributário lícito

Como se sabe, em 2002, ignorando os contornos semânticos da norma geral já examinada, o Executivo Federal fez editar a Medida Provisória nº 66/2002, que extrapolou, em muito, a competência de uma mera lei ordinária (caso a proposta fosse aprovada).

Em seu artigo 14¹⁶, a proposição legislativa permitia a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com falta de propósito negocial ou

14 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Norma antielisiva no Direito Constitucional Brasileiro*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas Tributárias – Nova Série – 9 – Direito Tributário e Reforma do Sistema*, São Paulo: Centro de Extensão Universitária, p. 65-85, 2003, p. 85.

15 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 629.

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

abuso de forma (ainda que não dissimulados). Àquela ocasião, pretendeu-se expandir a pretensa moldura antielisiva na norma geral (o sobredito parágrafo singular do art. 116 do CTN) sob o disfarce de norma regulamentadora ordinária. A Medida Provisória, nesta parte, foi rejeitada pelo Congresso Nacional, não sendo convertida em lei.

A incorporação das teorias fixadas no bojo da MP como critérios de validade fiscal dos atos e negócios jurídicos, sobretudo a verificação do propósito negocial (teoria do *business purpose*), de modo temerário, continuaram balizando a atuação do fisco e, em alguma medida, dos tribunais administrativos, especialmente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Filiamo-nos in totum ao firme posicionamento de Mariz de Oliveira: *a teoria do propósito negocial é mera teoria, não é norma legal*¹⁷. Adicione-se:

não é possível continuar aplicando a teoria com base em alguns princípios constitucionais que os defensores dessa teoria invocam (tais como capacidade contributiva, solidariedade, isonomia), porque são princípios que já estavam em vigor quando aquela norma legal foi expedida e também quando foi extirpada do direito positivo, além de que, se eles bastassem por si, não teria sido necessário o art. 14 da Medida Provisória

n. 66, e até o parágrafo único do art. 116 do CTN não teria qualquer razão para existir. Aliás, se fossem suficientes, o princípio da legalidade, que é limite ao poder de tributar, não teria

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”

17 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 626.

qualquer serventia ou um mínimo de sentido no ordenamento constitucional! Também não seriam necessárias quaisquer normas antiabuso que estão expressas no direito brasileiro, inclusive no direito do consumidor.¹⁸

*Por conseguinte, os fundamentos constitucionais do planejamento tributário são aderentes à própria legislação, e também no ordenamento constitucional. O fato é que ninguém é obrigado a adotar qualquer proceder senão em virtude de lei (art. 5º, II da CRFB/88)*¹⁹.

Da constatação, decorre a impossibilidade de se exigir de qualquer contribuinte a demonstração de propósito negocial ou algo do tipo, conceito indeterminado e não positivado – inútil, como todas as vênias, para a conformidade jurídica de qualquer conduta.

Por outro ângulo, pode-se observar que os requisitos constitucionais para a validade do planejamento tributário submetem-se, vis a vis o supramencionado, única e exclusivamente vedações do ordenamento constitucional e legal.

Com mais concretude, Mariz de Oliveira os sintetiza com maestria: (i) que os atos derivados do planejamento tributário sejam anteriores à ocorrência do fato gerador; (ii) a observância das normas legais que disciplinam os atos praticados, especialmente sob o regime do direito privado; (iii) a ausência de simulação (em suas vertentes absoluta e relativa).²⁰

Não é dispensável a advertência:

Por isso, é recomendável que todo planejamento tributário se ampare nos requisitos jurídicos da elisão fiscal, mas também seja cauteloso e guarde um razoável coeficiente de segurança, não

18 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 627.

19 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 617.

20 Síntese do exposto em: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 620-625.

se compondo por características que agridam à própria sensibilidade e intuição das pessoas.

É preciso, acima de tudo, que o planejamento tributário trabalhe com fatos reais, e não seja uma construção artificial de fatos, uma mera, embora complexa, arquitetura que não saia do papel, ou que saia do papel em realidade distinta daquela com que se apresenta aos olhos de terceiros na realidade do mundo econômico.²¹ (destaques nossos)

3. Seria possível a edição de uma norma antielisão?

Por relevante, é de se contemplar a possibilidade jurídica de edição futura de uma norma geral antielisiva (em tese mesmo). Frise-se tantas vezes quantas for necessário: *não é isto que é o parágrafo único do art. 116 do CTN*.

Há autores que rechaçam a hipótese em absoluto, dentre os quais destacamos os Professores Misabel Derzi e Sacha Calmon, para quem qualquer norma geral antielisiva significaria tributação sem legalidade – restando ao legislador o combate à elisão caso a caso²². Para essa corrente, *a priori*, qualquer norma geral antielisiva estaria eivada por inconstitucionalidade, subversiva que seria da lógica da separação de poderes e da legalidade tributária.

Outros autores, como os Professores Ricardo Lobo Torres²³ e Marco Aurélio Greco²⁴, cada um a seu modo, advogam pela pertinência e necessidade de

21 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antielusão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário, São Paulo: Centro de Extensão Universitária, p. 439-562, 2008, p. 562.

22 Ver, por exemplo: DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. *Planejamento Tributário, a ADI 2.446 e a Constitucionalidade da Norma Geral Antielisiva no Sistema Tributário Nacional*. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Orgs.) Temas de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 449-474. Também: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Limites atuais do planejamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 279-304, p. 283.

23 Vide: TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

24 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);

uma norma geral antielisiva (ou antielusiva).

O Professor Ricardo Mariz, defensor intransigente da legalidade, tem adotado uma posição intermediária e que lhe é própria: *admite a possibilidade da incorporação de uma norma antielisiva (ou antielusão), mas de aderência restrita ao ordenamento.*

De se observar que posição de Mariz de Oliveira apresentou evolução desde os seus primeiros escritos sobre o tema. Em 2003:

É nesta ótica, subtraída do ordenamento jurídico brasileiro, que não pode haver uma norma contrária à elisão, **que importaria em igualar a elisão à evasão, ou em transformar o lícito em ilícito, isto é, em tornar idênticas em seus efeitos duas entidades que são intrinsecamente distintas e absolutamente inigualáveis.** Repita-se que a impossibilidade de uma tal providência legislativa decorre da própria natureza das duas coisas, mas principalmente da garantia constitucional à elisão fiscal, pela qual fica invalidada qualquer norma infraconstitucional que impeça a pessoa de evitar a incidência fiscal ou a incidência mais gravosa.
(...)

Porém, dentro do atual sistema constitucional, é possível a existência de regras que, sem chegar aos extremos, regulem o assunto de maneira razoável, dentro dos preceitos formadores do “substantive due process of law”.

Assim, uma norma que tendesse a regular os procedimentos válidos de elisão fiscal, para cercá-los de certas garantias para a arrecadação e definir com clareza seus limites, a partir dos quais se adentraria no campo da invalidade fiscal, melhor se denominaria “norma antielusão”, termo este que inclusive é empregado em outras nações possuidoras de regras neste sentido, e também adotado por alguns autores brasileiros.

Claro que essa norma antielusão, ou mesmo que impropriamente denominada “antielisão”, também teria seus limites, inclusive, porque, no direito constitucional brasileiro, tal como posto em 1988, uma norma geral antielusão que chegasse

ao extremo de impedir a prática da elisão, ainda que por vias oblíquas, não teria validade em virtude dos fundamentos já expostos no capítulo I, os quais dificultam até mesmo a validade de uma emenda tendente a suprimir ou reduzir o direito ao planejamento da elisão fiscal.²⁵ (destaques nossos)

Em ensaio de 2011²⁶, consoante a evolução que apontamos, o Professor nos apresenta anteprojeto por ele idealizado. O objetivo é a instituição de uma *norma geral antielusão (ou antielisão) que preserve a liberdade do contribuinte e não inaugure a tributação pelo arbítrio do intérprete ou da autoridade fiscal*.

De saída, Mariz de Oliveira rejeita qualquer incorporação da chamada interpretação econômica do Direito Tributário, explicitamente rejeitada, a propósito, pelo legislador quando da não conversão em lei de trechos da MP nº 66/2002.

O professor renova também as críticas às decisões administrativas que incorporam teorias expressamente rejeitas pelo Poder Legislativo (especialmente o propósito negocial) como requisitos de validade de atos e negócios jurídicos para fins fiscais. Anote-se:

O pior é que as mencionadas decisões aplicaram um pressuposto explicitamente não querido pelo legislador brasileiro, e assim o fazendo, não observaram o que mandam os referidos parágrafos do art. 62 da Magna Lei Brasileira, embora com recurso à teoria que vem de antes da Medida Provisória nº 66, que não se adaptou a ela e que, influenciada pelo Direito estrangeiro, insiste em se basear em princípios constitucionais altamente abstratos e contrários a outros princípios igualmente constitucionais, mas em si mesmo já dotados de um alto grau de concretude, além de que esta lhes é completada por normas da lei complementar da Constituição Federal. Neste particular, **acórdãos administra-**

25 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário, São Paulo: Centro de Extensão Universitária. p. 439-562, 2008, p. 518.

26 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Norma geral antielusão*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 132-146, 2011.

tivos chegaram a proclamar o absurdo de que os atos ou negócios jurídicos podem ser válidos perante o Direito privado, mas não são oponíveis ao Fisco, sem um mínimo de resquício de alguma norma que lhes autorize a dizer isso (...). ²⁷ (destaques nossos)

Leciona entretanto, que a absoluta inexistência de norma geral antielisiva tem, por si só, sido motivo de insegurança jurídica em nosso proceder fiscal. Há, de um lado, *ausência de limites positivados claros para a planificação fiscal pelo contribuinte; de outro, incerteza do Fisco sobre a atuação das Câmaras Fiscais e do Judiciário (quanto aos critérios para desconsideração)*²⁸.

Pelo que contextualiza a sua proposta de norma geral antielisiva (denominada antielusão) a partir da lógica jurídica de validade que interrelaciona direito privado e direito tributário. É dizer: admitir-se-ia, no limite, norma que, embora preservasse a validade dos negócios jurídicos no âmbito privado, a limitasse no âmbito fiscal. Nada substitui a citação:

É isto é assim porque, em essência e logicamente, o processo de validação dos atos ou negócios jurídicos, em sua eficácia perante o Direito Tributário, passa por dois momentos lógicos:

- o primeiro é o da validade da prática da pessoa perante as normas de Direito que a regem, cujas normas são principalmente as do Direito privado, porque é este que regula os acontecimentos da vida econômica tomados como bases para a tributação, podendo-se afirmar que, sem o Direito privado, não ocorrem os fatos passíveis de tributação, porque sem ele patrimônios não são constituídos nem alterados, propriedades não são mantidas, direitos sobre bens econômicos não circulam, não sendo adquiridos ou alienados, etc. ;

- o segundo é o da validade da prática da pessoa perante as normas do Direito Tributário que lhe forem aplicáveis, e é nele que pode existir norma que, embora respeitando a liberdade individual, não tolere, exclusivamente para fins tributários,

27 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de . *Norma geral antielusão*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 132-146, 2011, p. 135.

28 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de . *Norma geral antielusão*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 132-146, 2011, p. 138.

atos ou negócios jurídicos válidos perante o Direito que os regula (o Direito privado) e os respectivos efeitos.²⁹ (destaques nossos)

É nesse âmbito que o nosso autor admite, em alguma medida, que atos ou negócios jurídicos praticados sem qualquer finalidade extra tributária (apenas com a finalidade de economia fiscal) possam ser desconsiderados pelo fisco.

A norma, explica nosso homenageado tem de (i) resguardar o direito do contribuinte à administração lícita de seu patrimônio, apenas estabelecendo limites claros para ações que produzam economia fiscal; (ii) encerrar as incertezas e disputas da jurisprudência, especialmente a administrativa; (iii) ser norma geral, expressa em lei complementar, (iv) revogar o parágrafo único do art. 116 do CTN; e (v) ser o mais sintética possível³⁰.

Para que se vislumbre a concretude da proposta, convém a colação, ainda que parcial, tangente aos critérios para desconsideração:

Artigo 2º A nulidade, ilicitude ou invalidade de qualquer ato ou negócio jurídico, segundo as normas de direito privado que o regem, acarretará a impossibilidade de produção de qualquer economia fiscal em sua decorrência.

Parágrafo 1º Havendo simulação relativa, serão considerados os efeitos tributários do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Parágrafo 2º Não havendo, perante o direito privado, nulidade, ilicitude ou invalidade no ato ou negócio jurídico praticado, os efeitos tributários dele decorrentes, quando configurarem fatos geradores de obrigações tributárias ou forem elementos constitutivos dos respectivos fatos geradores ou bases de cálculo, mesmo que resultem em economia fiscal, serão aqueles que derivarem dos efeitos previstos nas normas do direito privado que lhe forem aplicáveis, observado o disposto nos art. 109, 110, 116, inciso II, e 117, da Lei n. 5172, de 25.10.1966, e ressalvado o disposto no art. 3º.

29 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Norma geral antielusão*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 132-146, 2011, p. 136.

30 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Norma geral antielusão*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 132-146, 2011, p. 139.

Artigo 3º Mesmo na hipótese prevista no parágrafo 2º do art. 2º, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos poderão ser desconsiderados para fins tributários quando deles resultar economia fiscal e não houver motivação extratributária para a sua realização.

Parágrafo 1º Há motivação extratributária quando o motivo para o ato ou negócio jurídico, na sua própria existência, inclusive no âmbito patrimonial, familiar, negocial ou empresarial, não for limitado exclusivamente à obtenção de economia fiscal.

Parágrafo 2º Sem prejuízo de outras hipóteses, mesmo que haja economia fiscal, considera-se haver motivação extratributária quando, isolada ou conjuntamente:

- a) do ato ou negócio jurídico decorrer uma mudança efetiva na situação patrimonial da pessoa;
- b) do ato ou negócio jurídico decorrer uma mudança efetiva na organização jurídica ou no modo de realizar ou operacionalizar os negócios da pessoa;
- c) o ato ou negócio jurídico tiver em vista a sucessão por morte da pessoa física;
- d) do ato ou negócio jurídico decorrer uma efetiva nova associação de pessoas, ou efetiva mudança em associação anteriormente existente;
- e) do ato ou negócio jurídico decorrer, ou puder decorrer, um ganho não tributário maior que o esperado na situação anterior a ele.

Parágrafo 3º A adoção de uma determinada espécie de ato, negócio ou procedimento prevista no direito privado como alternativa de outra ou outras, ainda que a opção do contribuinte vise exclusivamente obter economia fiscal, não poderá acarretar a sua desconsideração para fins tributários, desde que atendido o disposto no parágrafo 2º do art. 2º.³¹ (destaques nossos)

31 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Norma geral antielusão*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 132-146, 2011, p. 143.

Logo se nota que o caminho legislativo empreendido no anteprojeto é o inverso de experiências concretas anteriores³², posto que busca prezar pela objetividade criteriosa na motivação da desconsideração administrativa dos atos e negócios jurídicos.

O foco pretendido não perpassa por figuras alienígenas como o propósito negocial, mas pela verificação objetiva da motivação extratributária: isto é, dos atos praticados única e exclusivamente com a finalidade de economizar tributos e que não refletem qualquer motivação prática (na situação jurídica/patrimonial) do contribuinte.

Por essa razão é que o art. 3º, parágrafo 2º, em rol exemplificativo, reconhece a motivação extratributária sempre que os atos e negócios jurídicos influem no status patrimonial ou de organização jurídica do contribuinte. Ressalva-se, a propósito, o planejamento tributário sucessório.

O parágrafo 3º do mesmo art. 3º, vai além e ressalva a possibilidade jurídica de o contribuinte optar por negócios jurídicos diversos, mas lícitos no campo do direito privado, *desde que com motivação extratributária*.

A preocupação de nosso autor é conjugar a legalidade, segurança jurídica e liberdade do contribuinte. Embora se possa discordar da pertinência e validade (em tese) de uma norma geral antielisiva, é certo que o modelo concreto apresentado intenta preservar a aderência de todas essas preocupações ao ordenamento jurídico.

A criação de uma baliza clara e determinada (a existência de motivação extratributária, como definição específica de seus contornos em lei) poderia representar marco para a confiança recíproca entre o fisco e o contribuinte.

O pensamento do autor, a propósito, parece ter evoluído nesta posição desde então, em seu ensaio mais recente sobre o tema (2021):

Em resumo, o que precisa haver é uma efetiva mudança no estado patrimonial da pessoa ou no "modus operandi" dos fatores de produção econômica que estejam ao alcance dela. A alte-

32 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Norma geral antielisiva*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 132-146, 2011, p. 140.

ração pode ter sido motivada pelas incidências tributárias que pudessem haver antes ou em outras maneiras de organização ou reorganização patrimonial ou operacional, comparativamente com o tratamento tributário ao patrimônio e às operações pelas quais ele é manejado, e que forem decorrentes da alteração, caso em que os efeitos fiscais desta serão consequência natural da conduta adotada.

É por isso que até se pode reconhecer que nos casos de evasão fiscal o único motivo das ações pode ser o tributário, mas o que o Sistema Tributário Nacional não pode admitir é a afirmação de que toda elisão fiscal somente será válida se houver um motivo extratributário, porque nada nesse sistema impede a pessoa de fazer ou não fazer alguma coisa, inclusive se organizar ou reorganizar, tendo em vista exclusivamente consequências fiscais que a lei atribui aos seus atos, desde que estes sejam efetivos e conformes ao direito vigente. Pelo contrário, há liberdade para fazê-lo.³³

Em arremate:

Se, além disto, o fisco quiser dispor de uma norma geral antielusão, que a proponha à devida consideração e à necessária decisão do Parlamento. Neste sentido, que tenham todos a sensibilidade de reconhecer que o parágrafo único do art. 116 do CTN, vindo ao mundo através da Lei Complementar n. 104, nasceu torto e com periclitantes perspectivas de uma vida sadia e livre de sobressaltos.³⁴

Em síntese, de mais a mais: Mariz de Oliveira reconhece a inexistência de norma geral antielisiva (ou antielusiva) no ordenamento jurídico brasileiro, mas admite a possibilidade de que ela venha a surgir, desde que com aderência ao ordenamento constitucional.

33 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021, p. 634.

34 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento tributário nos tempos atuais*. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. Estudos em Homenagem ao Jurista Ives Gandra da Silva Martins, Belo Horizonte: Editora Fórum, p. 357-371, 2016, p. 371.

4. A interpretação extraída da adi nº 2.446/DF e seus efeitos

A ADI nº 2.446/DF foi proposta 2001, pela Confederação Nacional do Comércio, mas somente após mais de 20 anos, em 11/04/2022, foi julgada pelo STF³⁵. Na exordial, em suma, a autora sustentava a afronta aos princípios da legalidade, da estrita legalidade, da tipicidade e da separação de poderes (arts. 2º, 5º, II; 37, e 150, I, da CRFB/88).

Em julgamento virtual, o plenário assentou a posição da Min. Cármen Lúcia (relatora) pela constitucionalidade da norma. Tratou-se de um resultado peculiar para os contribuintes: *declarou-se a constitucionalidade da norma, com a improcedência de sua ação, mas foram adotados fundamentos que a afastam da interpretação elisiva*.

O STF assinalou ciência da mens legislatoris da norma impugnada, consignando no acórdão, inclusive, a exposição de motivos do PLC 77/1999, para justificar a sua denominação doutrinária como “norma geral antielisão”. Mas apontou que não foi esse o resultado alcançado – conforme sustentou, como demonstrou-se ao início, o Professor Mariz de Oliveira.

Para Min. Cármen Lúcia, **a lei só atinge atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação daquele fato gerador, já ocorrido, portanto. E vai além:**

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.

Por conclusão, reforça:

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

35 (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 2.446/DF, Rel. Min. Carmen Lúcia, julgado em 11.04.2022, publicado em 27.04.2022).

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.** (grifos nossos)

Por relevante, de se registrar o voto vencido do Min. Ricardo Lewandowski, que, a partir do princípio da reserva da jurisdição e também com espeque nos art. 167 e 168 do Código Civil, vai entender que “a decisão aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, o qual, ao fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos” – motivo no qual funda a inconstitucionalidade absoluta ao dispositivo.

Entendemos, porém, que o argumento da reserva de jurisdição esteve bem afastado no voto do Min. Dias Toffoli, que busca diferenciar a anulação do negócio jurídico (dependente de juiz togado) do afastamento de eficácia do negócio jurídico para fins tributários (de lançamento administrativo).

Prevalente, como consignado, o voto relator da Min. Carmen Lúcia, o STF acompanhou parte substancial da doutrina (dentre os quais é expoente o Professor Ricardo Mariz de Oliveira) que jamais enxergaram naquela norma qualquer figurino antielisivo, por absolutamente impropriedade do produto final da lei, encartado o requisito de dissimulação.

Avaliamos, entretanto, que a solução decisória adotada pelo Supremo Tribunal Federal não foi a melhor possível. Estamos, a essa altura, diante de um problema de jurisdição constitucional.

Toda a *ratio decidendi* do voto da Min. Carmen Lúcia busca excluir do sentido normativo do parágrafo único do art. 116 do CTN qualquer exegese antielisiva, a despeito da intenção do legislador e das interpretações nesse sentido.

Mas o fato é que as interpretações antielisivas existiram e existem (tanto existem que a ação foi propugnada). Em Minas Gerais, a propósito, há norma de processo administrativo fiscal que amplia a norma geral nacional e reproduz a sistemática da MP nº66/2022, a norma mineira segue plenamente vigente e abrigando interpretações fiscais antielisivas³⁶.

Não se desconhece que o art. 102, § 2º da CRFB/88 determina:

Art. 102. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

No mesmo sentido, a inteligência do art. 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868/1.999:

Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Para a compreensão da matéria, especialmente na formação dos precedentes vinculantes circunscrita à atuação dos juízos inferiores, também contribui o art. 927, I, do CPC:

36 Trata-se dos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/1975 (MG). Para mais, ver: LOBATO, Valter de Souza; FONSECA, Pedro Henrique Esteves A ADI nº 2.446/DF: impactos potenciais no processo administrativo tributário e na norma geral antielisiva mineiros. In: FEITAL, Thiago Alvares; PAIXÃO, Luciana Mundim de Mattos; DINIZ, Erika Morrealc. (Org.) Direito e indústria: contribuições ao I Congresso de Direito Empresarial da FIEMG. 1ed.Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, v., p. 101-116

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

É certo que a *ratio decidendi* indica o afastamento da interpretação antielisiva, e isso está expresso nas últimas linhas do voto que sentencia: “a denominação ‘norma antielisão’ é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal”. É também certo que isso deveria ser suficiente para vincular o sistema judicial. Mas e se o cenário ideal for desviado – como é provável que aconteça?

Data máxima vênia, teria caminhado melhor o Supremo Tribunal Federal se a sua decisão, per se, fizesse “exorcizar” da norma impugnada qualquer resquício de antielisão, com efeitos próprios da jurisdição constitucional sobre qualquer interpretação e/ou norma derivada.

E esse resultado não é possível extrair da “mera” declaração de constitucionalidade da norma. Ainda que a *ratio decidendi* possa indicá-lo, porque esta não necessariamente transcende à parte dispositiva.

Pontua-se o exemplo de Vírgilio Afonso³⁷, se uma lei que autorizava as pessoas a pisar na grama é questionada perante o tribunal e este decidisse que a lei é constitucional, o *status quo* se mantém inalterado. Antes era permitido pisar na grama, e agora continua sendo.

No caso em tela, faltou ao Supremo Tribunal Federal dizer que além de a norma autorizar a pisar na grama (combater a evasão), não autoriza a pisar nas flores (combater a elisão).

Para aclarar o argumento, é melhor a concretude prática: após a declaração de constitucionalidade da norma, ainda que com a *ratio decidendi* que a desenquadre das plagas da antielisão, poderia um contribuinte interpor reclamação contra provimento jurisdicional que reconheça a cobrança de crédito tributário fundada em interpretação antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN?

37 SILVA, Vírgilio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 594.

Nos parece que, interpondo, a ação constitucional não seria conhecida pelo STF. O pessimismo decorre da conclusão de aquela Corte Constitucional tem rejeitado ações estreitas como a reclamação que não estejam fundadas na parte dispositiva da decisão³⁸.

Posto de outro modo: **o STF não declarou a inconstitucionalidade da interpretação normativa antielisiva ou a afastou de qualquer modo pois, para fazê-lo, teria de tê-lo explicitado.** E, não o tendo feito, fica prejudicada a autoridade da decisão da Corte, inclusive obstaculizando a sua atuação direta.

É por isso que temos defendido³⁹ que tanto melhor seria se o Supremo Tribunal Federal se firmado na técnica da **interpretação conforme à Constituição**, arrastando para o dispositivo do acórdão proferido nos autos da ADI nº 2.446/DF, teria definitivamente definido a restrição da norma do parágrafo único do art. 116 do CTN ao seu figurino antievasivo, vedando decisões administrativas ou judiciais que a interpretassem como antielisiva.

A fórmula constitucional, registre-se é aquela própria desse mecanismo: *“se uma lei X possibilita a interpretação X', X'' e X''' , pode o Supremo entender que apenas uma dessas variantes é compatível com a Constituição e declarar que a lei X apenas poderá ser considerada constitucional se interpretada no sentido X', por exemplo”*⁴⁰.

Essa proposta alternativa de interpretação conforme (em nossa opinião e sem a intenção de acrescer à obra do Professor Ricardo Mariz mais do que o brilhantemente já está dito) seria aquela que refletiria de melhor forma

38 Ver, dentre outros: MITIDIERO, Daniel. Reclamação nas Cortes Supremas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 51-59; FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 12. ed. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 876-877.; MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luís Roberto. *Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro*. Revista da AGU, v. 15, n. 3, p. 9-52, 2016. BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro*, 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016, p. 148

39 LOBATO, Valter de Souza; FONSECA, Pedro Henrique Esteves *A ADI nº 2.446/DF: impactos potenciais no processo administrativo tributário e na norma geral antielisiva mineiros*. In: FEITAL, Thiago Alvares; PAIXÃO, Luciana Mundim de Mattos; DINIZ, Erika Morrealc. (Org.). *Direito e indústria: contribuições ao I Congresso de Direito Empresarial da FIEMG*. 1ed Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, v. , p. 101-116.

40 ABBODU, Georges. *Processo Constitucional Brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, P. 744.

o que o patrono tem defendido, sob o viés prático do processo constitucional.

Teria a nossa Corte Constitucional asseverado, de vez por todas, que nada em nosso ordenamento constitucional e legal autoriza (até então) a desconsideração de planejamentos tributários meramente antielísivos, reforçando a segurança jurídica dos contribuintes e modulando em definitivo a atuação fiscal.

Considerações finais

Este singelo ensaio em homenagem ao Professor Ricardo Mariz de Oliveira demonstra a dimensão e consequência de sua obra.

A conclusão a que o Supremo Tribunal Federal chegou em 2021 corresponde àquela a que Mariz de Oliveira anunciou logo quando o parágrafo único do art. 116 do CTN foi editado, há mais de duas décadas. A convicção, generosidade e didatismo materializados em seus escritos permitem a quem tenha o prazer de com ele aprender, inclusive, a proposta de arranjos alternativos (como o da interpretação conforme).

Que a conciliação entre legalidade, segurança jurídica e liberdade (pedras de toque do pensamento *mariziano*) sigam inspirando gerações de juristas, contabilistas e (sempre) estudantes, como os autores deste ensaio.

Referências

- ABBOUD, Georges. *Processo Constitucional Brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.
- BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016, p. 148
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Limites atuais do planejamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 279-304. p. 283.

- DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. *Planejamento Tributário, a ADI 2.446 e a Constitucionalidade da Norma Geral Antievasiva no Sistema Tributário Nacional*. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Orgs.). *Temas de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020. p. 449-474.
- FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 12. ed. Salvador: Juspodivm, 2020;
- 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);
- LOBATO, Valter de Souza; FONSECA, Pedro Henrique Esteves A ADI nº 2.446/DF: impactos potenciais no processo administrativo tributário e na norma geral antielisiva mineiros. In: FEITAL, Thiago Alvares;
- PAIXÃO, Luciana Mundim de Mattos; DINIZ, Erika Morrealc. (Org.). *Direito e indústria: contribuições ao I Congresso de Direito Empresarial da FIEMG*. 1 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, v. , p. 101-116.
- MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luís Roberto. *Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro*. Revista da AGU, v. 15, n. 3, p. 9-52, 2016.
- MITIDIERO, Daniel. *Reclamação nas Cortes Supremas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020,
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *A elisão fiscal ante a Lei Complementar nº 104*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 247-278.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Planejamento Tributário*. Revista Direito Tributário Atual, n. 47, p. 614-638, 2021.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Norma antielisão no Direito Constitucional Brasileiro*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(coord.). *Pesquisas Tributárias – Nova Série – 9 - Direito Tributário e Reforma do Sistema*,. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, p. 65-85, 2003,
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Norma geral antielisão*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 132-146, 2011.

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento tributário nos tempos atuais*. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. Estudos em Homenagem ao Jurista Ives Gandra da Silva Martins, Belo Horizonte: Editora Fórum, p. 357-371, 2016.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário, São Paulo: Centro de Extensão Universitária. p. 439-562, 2008.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do *Código Tributário Nacional*. Revista Dialética de direito tributário, n. 76, p. 81-101, 2002.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012