

A (IN)EFICÁCIA DA NORMA GERAL ANTIELUSIVA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE ESTATAL DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

THE (IN)EFFICACY OF THE GENERAL ANTI-ELUSIVE STANDARD AS A TOOL OF TAX PLANNING CONTROL BY THE STATE

Luciano Costa Miguel *

Vinícius Vilaça Castro **

RESUMO: Este artigo tem por objetivo analisar a introdução em nosso ordenamento jurídico da norma geral antielusiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, e a repercussão de sua eficácia como norma aplicável ou não nas práticas de planejamento tributário. Analisa-se o conceito de planejamento tributário como instrumento de resistência ao poder de tributar e os limites impostos à essa conduta, tendo por base as características contidas em um planejamento tributário abusivo, estabelecendo a elusão fiscal como figura autônoma, delimitando-a em uma zona intermediária situada entre a licitude e a ilicitude. Diante dessa limitação, busca-se analisar a introdução da norma geral antielusiva no Código Tributário Nacional, com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, cujo objetivo é desconsiderar atos e negócios jurídicos elusivos, traçando até que ponto essa norma é aplicável na atividade de controle estatal ao planejamento tributário abusivo, interpretando o dispositivo legal no que se refere a necessidade de criação de uma legislação ordinária específica que regulamente tal procedimento. A abordagem adota uma metodologia de caráter quantitativo e investigatório, por meio do método hipotético-dedutivo, considerando a lacuna legislativa, cuja conclusão se alberga pela técnica de pesquisa bibliográfica. Ao final, conclui-se pela eficácia limitada da referida norma, ante a necessidade de elaboração de um procedimento administrativo específico capaz de controlar a atividade do contribuinte.

Palavras-chave: Elusão Fiscal; Planejamento Tributário; Abusividade; Norma Geral Antielusiva; Eficácia.

Artigo recebido em 04 de dezembro de 2019.

Artigo aceito em 03 de maio de 2020.

* Professor da Dom Helder Câmara desde 2012. Doutorando e Mestre em Direito pela Dom Helder Câmara. Procurador da Fazenda Nacional em Belo Horizonte-MG. Email: lucianocmiguell@hotmail.com

** Bacharel em Direito pela Dom Helder Câmara. Advogado. Email: viniciusvcastro93@gmail.com

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

ABSTRACT The objective of this study is to analyze the introduction of a general anti-avoidance rule as stated in art. 116, sole paragraph, of the National Tax Code and the effects of its applicability in the tax planning practices in Brazil. The article verifies the concept of tax planning as an instrument of resistance to the power to tax and the limits imposed to this behavior, based on the characteristics that include an abusive tax planning, establishing tax avoidance abusive as an autonomous figure, in a nebulous area between the licit and illicit. Against this limitation, it analyzes the introduction of a general anti-avoidance rule in the National Tax Code, by the Complementary Law 104/2001, whose purpose is to disregard “elusive” acts and business, to what extent this standard is applicable in the activity of state-owned control the abusive tax planning, interpreting the legal provision in relation to the need to create specific legislation that regulates such procedure. The approach has quantitative and investigative methodology, with the hypothetical-deductive method, considering the legislative gap, whose conclusion is hosted by the bibliographical research technique. In such analysis, the conclusion is that the disposition has a limited legal efficacy, because it depends on a specific procedure capable of controlling the taxpayer activity.

Keywords: Tax avoidance; Tax Planning; Abusiveness; General anti-avoidance rules; Legal efficacy.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A ELUSÃO FISCAL COMO FIGURA AUTÔNOMA; 2.1. DISTINÇÃO ENTRE ELUSÃO, ELISÃO E EVASÃO FISCAL; 2.2. O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CRITÉRIO DE VALIDADE DA ECONOMIA FISCAL 3 OS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; 3.1. RESISTÊNCIA AO PODER DE TRIBUTAR; 3.2. A ABUSIVIDADE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; 3.3. ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS DISSIMULADOS; 4. A NORMA GERAL ANTIELUSIVA: NORMA DE EFICÁCIA PLENA OU LIMITADA?; 4.1. A INTRODUÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELUSIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO; 4.2. EFICÁCIA DA NORMA CONTIDA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN; 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 6. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma carga tributária notadamente elevada comparada a outros países em desenvolvimento e por ser composto por uma população ainda relativamente jovem. Segundo dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no ano de 2017 a Carga Tributária Bruta (CTB) do Governo Geral, que compreende tributos federais, estaduais e municipais, atingiu 32,43% (trinta e dois vírgula

quarenta e três por cento) do Produto Interno Bruto (PIB), o que representa R\$ 2.127, 37 (dois bilhões, cento e vinte e sete milhões e trinta e sete mil reais) (RFB, 2018, p.5).

Diante desse cenário, o planejamento tributário surge como importante ferramenta de imposição de limites e até mesmo de resistência ao poder de tributar, arena em que os contribuintes, pessoas físicas, mas, principalmente, as pessoas jurídicas, visam minimizar o impacto desse encargo fiscal por meio de condutas que buscam desenvolver suas atividades econômicas com o menor ônus tributário possível.

Ressalta-se que a prática dessas atividades com o objetivo de excluir ou reduzir o tributo, por óbvio, não se dá sem quaisquer limites jurídicos, não podendo a fronteira da licitude da ação do contribuinte ser ultrapassada ao tentar obter essa vantagem fiscal. Movido por essa razão, o legislador brasileiro introduziu em nosso ordenamento jurídico uma norma geral antielusiva, mediante a Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172 de 1966, que trouxe a previsão da possibilidade da autoridade administrativa competente desconsiderar atos ou negócios jurídicos dissimulados, ou seja, que consistem na declaração de vontade distinta da real, com a finalidade exclusiva de suprimir ou reduzir tributos, sem um propósito negocial que o justifique.

Oportuno mencionar a controvérsia acerca da terminologia dessa norma, visto que tanto a doutrina, como a jurisprudência pátria, utiliza-se de expressões variadas para aludir à conduta do planejamento abusivo, justamente por se situar na zona fronteira entre a evasão (ilícito) e elisão (lícito).

Nesse caso, parte da doutrina adotou o termo elusão ou elisão tributária ineficaz como natureza jurídica dessa fronteira imposta ao planejamento

tributário. Conforme afirmado por Carvalho¹, a intenção do legislador foi a de instituir a Norma Geral Antielusiva, visto que objetivo da cláusula geral foi conceder à autoridade administrativa poderes de desconsiderar atos e negócios jurídicos aparentemente válidos, mas cujo conteúdo não corresponde à realidade por terem fins exclusivamente fiscais, sendo, portanto, violadores indiretos da lei. Partindo dessa premissa, será adotado no presente estudo a expressão Norma Geral Antielusiva para se referir ao art. 116, parágrafo único, do CTN.

Não obstante, o referido dispositivo do Código Tributário Nacional previu de forma expressa a exigência de procedimento administrativo específico para a prática de desconsideração desses atos, o qual deverá ser estabelecido por lei ordinária, até hoje não existente na legislação brasileira. Consequentemente, surge a discussão referente à eficácia da norma geral antielusiva, considerando a ausência de lei ordinária estabelecendo tal procedimento, questionando-se se a sua aplicação depende da disciplina legal ordinária.

Sendo assim, o presente estudo se pautará na análise do planejamento tributário e seus limites, distinguindo as expressões “elisão”, “elusão” e “evasão”, tratando a elusão fiscal como figura autônoma, analisando os critérios utilizados para identificá-la. Em segundo momento, apresenta-se os aspectos do planejamento tributário, observando os seus limites ante as figuras do abuso de forma e abuso de direito. Consequentemente, serão esclarecidas as figuras dos atos e negócios jurídicos dissimulados, objetos decorrentes da atividade elusiva. Por fim, será observada a real introdução da norma geral antielusiva no ordenamento jurídico brasileiro, passando-se a analisar sua eficácia, ou seja, a sua (in)aplicabilidade pela autoridade administrativa, ante a ausência da lei ordinária

¹ CARVALHO, Ivo César Barreto de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 343.

estabelecendo os limites e mecanismos a serem observados na fiscalização, se pautando na discussão acerca da eficácia plena ou limitada do disposto no art. 116, § único do CTN.

Ainda, a presente pesquisa adotará o método bibliográfico de modo a estabelecer em qual medida a instituição da norma geral antielusiva é eficaz como instrumento da autoridade fiscal para desconsideração de atos e negócios jurídicos.

Para a verificação das hipóteses suscitadas, o caráter da pesquisa será investigatório, uma vez que a análise da doutrina e jurisprudência servirão de fundamento para atestar sua ocorrência na prática.

Em razão do caráter quantitativo e investigatório, o método mais adequado é o hipotético-dedutivo, considerando a lacuna legislativa, cuja conclusão se dará pela técnica de pesquisa bibliográfica.

2. A ELUSÃO FISCAL COMO FIGURA AUTÔNOMA

2.1. DISTINÇÃO ENTRE ELUSÃO, ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Ao abordar o conceito de elusão, primeiramente é necessário distingui-lo da elisão e da evasão fiscal, cabendo ressaltar que não há unanimidade doutrinária no acatamento dessas expressões, tendo em vista a complexidade e mesmo a ambiguidade inerente ao tema. À vista disso, a expressão mais comum entre elas é a da evasão fiscal, tratando-se da conduta manifestamente ilícita do contribuinte em face do Fisco mediante um ato de descumprimento da legislação. Segundo Torres², "por evasão fiscal deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos

² TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 178.

passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial.”

Por sua vez, a elisão fiscal decorre da possibilidade de o contribuinte de estruturar o seu negócio livremente, o que pode passar por medidas capazes de atenuar e até mesmo dirimir a incidência de tributos em sua atividade, mas que se difere da evasão fiscal por não haver descumprimento da lei, ou seja, a elisão fiscal decorre de um planejamento tributário estritamente dentro dos moldes legais. Nesse sentido, Crepaldi define a elisão como “ação perfeitamente lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal. Configura-se em um planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária em um determinado orçamento.”³.

No mesmo estudo, Silvio Aparecido Crepaldi distingue evasão e elisão por meio das seguintes características, senão vejamos:

Uma primeira maneira de diferenciá-las dá-se através dos meios empregados pelo contribuinte, eis que a elisão, de um lado, tem sua atuação ordenada com a utilização de meios legais, ao menos formalmente lícitos enquanto na evasão atuam os meios ilícitos e fraudulentos. Isto é, na fraude, a distorção ocorre no momento da incidência tributária, ou após sua ocorrência, ao passo que na elisão o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas de alguma forma, impede que ela se realize, transformando ou evitando o fato gerador do tributo. Na elisão, o ato ou negócio jurídico é engenhosamente revestido pelo agente com outra forma jurídica, alternativa àquela originariamente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita ou tipificada na lei como pressuposto da incidência do tributo.⁴

Dito isso, é possível perceber a definição da elisão fiscal como atividade formalmente lícita, diferindo-a, portanto, da evasão. Todavia, há, entre esses dois

³ CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 95

⁴ CREPALDI, Silvio, op. cit., p. 97.

conceitos, uma zona intermediária em que a elisão, a princípio praticada dentro dos limites legais, mas artificial, torna-se uma conduta fraudulenta, tal qual a evasão fiscal. Partindo dessa premissa, pondera-se que o contribuinte, mediante condutas aparentemente lícitas, faz parecer que o ato ou negócio jurídico realizado não faz jus a qualquer sanção pelo fisco.

Nesse contexto, cabe ressaltar que a doutrina adotou conceitos como elisão fiscal ineficaz ou, a fim de distinguir tais práticas artificiais mais facilmente, elusão fiscal. Esse último nos parece mais adequado, razão pela qual será adotado na presente pesquisa, tratando-a como figura autônoma, tendo como justificativa o que nos apresenta Heleno Torres:

Preferível manter a "elisão" com esse significado, como espécie de sinônimo de planejamento tributário lícito. E para representar a evitação de normas tributárias mediante ordenação programada de atos de direitos privados lícitos, mas desprovidos de causa, em fraude à lei ou simulados, será adotado o termo "elusão". "Eludir", do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem, *Elusivo* é aquele que tende a escapar, que se mostra arisco, evasivo.⁵

Ainda tratando o termo elusão como conduta distinta da elisão, nos é esclarecido por Torres⁶, "Fosse o agir elusivo uma conduta lícita, não se aplicaria qualquer norma tributária sancionatória, como é o caso da própria desconsideração dos atos ou negócios jurídicos aparentemente lícitos (...)", que, ao tratar da elusão como ilícito atípico, prossegue "(...) É erro grave confundir a licitude do negócio jurídico adotado pelas partes do negócio com os efeitos

⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 188.

⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. op. cit., 2003, p. 195.

deste, principalmente em face da legislação tributária, tendo em vista o princípio dos efeitos contratuais quando estes trazem prejuízos a terceiros (...)”⁷.

O que se percebe nesse conceito é que, apesar da conduta não extrapolar o campo da ilicitude, seus efeitos prejudiciais são capazes de configurar ilegitimidade dos negócios e atos jurídicos praticados. A dificuldade de situar o conceito de elusão dentro das práticas do planejamento tributário se dá pela característica de ilícito atípico. Assim, para elucidá-lo, estabelecendo-o entre a elisão e a evasão, ou seja, entre a ilicitude e a licitude do planejamento tributário, têm-se a classificação dos três institutos feita por Ivo César Barreto de Carvalho:

(a) **Evasão** – é a conduta praticada pelo indivíduo tendente a fugir preventivamente (lícita) ou escapar furtivamente (ilícita) da tributação, sendo a primeira antes da ocorrência do fato jurídico tributário e a segunda após a ocorrência do fato jurídico tributário;

(b) **Elisão** – é a conduta praticada pelo indivíduo, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos válidos e permitidos pela ordem jurídica, no intuito, exclusivo ou não, da economia fiscal, ao que chamamos de “planejamento tributário”;

(c) **Elusão** – é a conduta praticada pelo indivíduo mediante a realização de atos ou negócios jurídicos permitidos pela ordem jurídica, mas desprovidos de causa, **com intuito exclusivo de economia fiscal, mediante a violação indireta da lei**.⁸ (Grifos nossos).

Ainda, na visão de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

Com base nessas ideias, a divisão deixa de ser vista como uma linha bastante precisa, consistindo em uma zona de penumbra na qual o contribuinte não suprime do conhecimento do Fisco os registros correspondentes, de sorte a que ele pode dizer que o fato imponível ocorreu, sim, não sendo correta a afirmação de que a norma tributária não incidiu. Mas por outro

⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *op. cit.*, 2003, p. 195.

⁸ CARVALHO, Ivo César Barreto de; *op. cit.*, 2016, p. 299.

lado, não se pode dizer que o contribuinte impediu a aplicação da norma pela autoridade, posto que forneceu a ela os elementos em face dos quais ela pôde realizar essa aplicação. **Essa zona nebulosa, como respondido anteriormente, seria composta pelas condutas designadas pela expressão "elusão fiscal".**⁹ (Grifos nosso).

Assim, temos a figura da elusão fiscal como fenômeno autônomo e distinto das práticas conhecidas como elisão e evasão fiscal. A primeira se relaciona com a economia legítima de tributos, sem incorrer em nenhuma prática ilícita, o que configura o planejamento tributário eficaz.

Por sua vez, a evasão é sinônimo de fuga comissiva ou omissiva de tributos, se tratando de práticas manifestamente furtivas para lesionar o Fisco. Assim, situada nesse limiar, conhecido como zona de fronteira entre a licitude e ilicitude, a elusão se apresenta como planejamento tributário ineficaz, porquanto aparenta ser o que não é, ou seja, é uma economia de impostos que se vale de condutas permitidas pela norma para subverter a fiscalização tributária, dissimulando a sua real capacidade contributiva.

Feita essa distinção, é possível notar que a elusão fiscal trata-se do planejamento tributário abusivo, uma vez que é realizada mediante atos e negócios jurídicos desprovidos de um propósito negocial, existindo no mundo jurídico com a finalidade precípua de evitar a incidência de tributação, contaminado pela tentativa de fazê-lo parecer como uma operação diversa do que é de fato, ou seja, manipula uma situação real, cujo fato gerador constitui uma tributação mais elevada, fazendo-a parecer com hipótese de fato gerador

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; CAVALCANTI, Raquel Ramos. Planejamento Tributário In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 264.

diverso e de menor ônus tributário, ou que até mesmo suprima qualquer hipótese de incidência tributária.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CRITÉRIO DE VALIDADE DA ECONOMIA FISCAL

O contribuinte é livre para organizar sua atividade e estruturá-la de forma a reduzir seus custos e maximizar seu lucro, empreendendo de forma que lhe permita otimizar todos os seus recursos. Dessa maneira, a economia de impostos mediante um planejamento tributário faz parte desse comportamento, desde que realizado dentro de critérios jurídicos aceitos pelo ordenamento jurídico como fundamental para validar um ato ou negócio jurídico.

O propósito comercial tem se revelado cada vez mais um critério jurídico relevante para a apuração da artificialidade, e por conseguinte, da abusividade no planejamento tributário pela administração tributária. Tal critério, originado da teoria norte-americana do *business purpose*, busca legitimar a escolha de um ato ou negócio jurídico com menor ônus tributário acompanhado de um propósito que fomente a prática das atividades econômicas às quais o contribuinte se dedica, principalmente no âmbito empresarial.

É necessário entender quais os motivos que levaram o contribuinte a escolher uma conduta que consequentemente resultou em uma economia fiscal, no qual se conclui que, “não havendo motivo econômico associado à atividade empresarial, quer dizer, caso a única motivação para a adoção de tal estruturação seja a obtenção de ganhos fiscais – “finalidade tributária” – então, não haveria que se admitir esse efeito decorrente do respectivo planejamento tributário.”¹⁰

¹⁰ Cf. CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento tributário à luz do direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 138.

Importante ressaltar que, uma vez desprovido de propósito negocial (*business purpose*), os respectivos atos e negócios jurídicos deixam de ser oponíveis ao Fisco, logo, a autoridade administrativa, ao reconhecer a abusividade do contribuinte, é capaz de desconsiderá-los a fim de corrigir eventual lesão à arrecadação. Fernanda Dourado Aragão Sá Araújo assim explica:

Esse critério, que conhecemos por *propósito negocial*, consiste em verificar a validade do planejamento tributário, analisando se a estrutura criada pelo contribuinte é compatível com os objetivos inerentes à sua atividade empresarial. Assim sendo, caso se verifique que a estrutura criada pelo contribuinte não se motiva pela atuação da empresa, mas tão somente pela redução da carga fiscal – motivo exclusivamente tributário –, o planejamento pode ser considerado abusivo, e o negócio jurídico desconsiderado pela autoridade administrativa.¹¹

A fim de exemplificar a adoção desse critério por nossos órgãos julgadores nacionais, segue-se a jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão federal integrante do atual Ministério da Economia, cujo entendimento se traduz em elucidativo julgado do Acórdão nº 1401-002.196, pelo relatório do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, senão vejamos:

Veja-se, diante da eminência de uma operação é perfeitamente facultado ao contribuinte realizar a operação da forma menos onerosa fiscalmente falando. O que não é possível se admitir, pelo menos no humilde entendimento deste relator, é que diante de uma situação, qual seja, a oferta do VCP de aquisição da participação da empresa na ARACRUZ, esta realize um planejamento tributário para modificar a titularidade da participação, sem qualquer propósito econômico ou comercial, única e exclusivamente para não submeter os ganhos da operação à tributação que lhe seria típica no caso. (...) A empresa é especialista em administrar participações, mas de repente, sem

¹¹ ARAÚJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. Planejamento tributário: contributos para sua compreensão. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 204.

maiores explicações, visto que a ata da assembleia que determinou a redução de capital não apresenta nenhum motivo específico, esta resolve reduzir o capital e se desfazer das ações ordinárias da ARACRUZ. **Qual o motivo econômico deste ato? Não nos resta nenhuma outra alternativa do que a pura e simples economia tributária. Assim, o ato realizado pela ARAINVEST não implica apenas em uma simples operação econômica, mas sim a alteração indevida do sujeito passivo de uma operação iminente. Este comportamento fugidio é que não pode ser imposto contra o fisco.**¹² (Grifos nossos).

É possível perceber pelo voto no referido julgado que uma operação realizada entre duas empresas, sem qualquer interesse econômico ou empresarial, senão a redução do ônus tributário, impossibilita a oposição desse negócio jurídico ao fisco, tratando-se de manifesta elusão tributária.

Contudo, grande parte da doutrina nacional ainda rejeita o critério do propósito negocial, sob o argumento de que a economia de tributos é tão importante quanto qualquer outro objetivo no ramo dos negócios, conforme sustenta Sacha Calmon:

É dizer que a conduta adotada para economia exclusivamente de tributos é tão negocial quanto qualquer outra, e se insere no âmbito de liberdade econômica e no direito de se diferenciar de concorrentes na busca de maior eficiência. Em verdade, é dever do empresário gerir seus negócios de forma diligente, com zelo e eficiência, o que implica tomar todas as medidas não vedadas pela lei para maximizar os lucros, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.¹³

¹² CARE, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1401002.196, Relator Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, 16.04.2018, p. 2288-2289.

¹³ CALMON, Sacha Navarro Coêlho. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap.19, p. 635-656, p. 648.

Em que pese o posicionamento crítico de Calmon ao se referir ao propósito negocial como fator comum a qualquer outro propósito econômico, vale dizer que essa economia de tributos só é válida quando corresponde à real intenção das partes. Nesse contexto, o próprio doutrinador¹⁴ corrobora com a tese de que "É uma economia de custos desde que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, quando ocorre a dissimulação (ocultamento do negócio real)." Portanto, associado a outros métodos de controle, como a ocorrência de dissimulação - que será abordada adiante -, o propósito negocial tem relevância na análise do conceito de elusão tributária.

Dessa forma, esse critério do propósito econômico revela-se importante para desvincular o planejamento tributário como a noção de uma operação que não condiz com a realidade justamente porque, havendo um propósito negocial desvinculado da economia tributária, significa dizer que o contribuinte não fez a escolha de tal medida com a intenção de *eludir* o fisco, mas sim de contribuir com o seu desenvolvimento econômico e empresarial e, cumulativamente, diminuir a incidência da carga tributária sob sua atividade.

3. OS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1. RESISTÊNCIA AO PODER DE TRIBUTAR

Inicialmente, faz-se necessária uma análise acerca do planejamento tributário como atividade de resistência ao poder de tributar, classificando suas premissas gerais e observando os limites dessa medida no ordenamento jurídico pátrio.

¹⁴ CALMON, Sacha Navarro Coêlho. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.]. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap. 15, p. 283.

Considerando a significativa carga tributária brasileira, que no ano 2017 atingiu 32,43% (trinta e dois vírgula quarenta e três por cento) do Produto Interno Bruto (PIB), o que representa 2.127,37 bilhões de reais (RFB, 2018, p.5), o sucesso de um empreendimento em nosso país certamente passa pela capacidade de quem exerce a atividade empresária de reduzir esse ônus em benefício de sua expansão econômica.

Na visão de Crepaldi:

Esse pensamento não se opõe aos fins do Estado. Muito pelo contrário, atua em favor da construção de uma sociedade mais igualitária, que atenda à capacidade contributiva de seus agentes, eis que movimentam a economia, criam empregos, terceirizam oportunidades e fazem nascer a tributação.¹⁵

Nesse contexto, surge a figura do planejamento tributário como resistência ao poder de tributar, que, quando praticado dentro dos limites legais, é importante ferramenta do contribuinte para otimizar a operação de sua atividade econômica. Em conceito proposto por Machado, "A expressão "planejamento tributário" designa a conduta de fazer um plano para as atividades econômicas de uma empresa capaz de fazer com que tais atividades sejam desenvolvidas com o menor ônus tributário possível sem a prática de nenhum ilícito."¹⁶

Diante disso, destaca-se o direito do contribuinte de organizar sua atividade, buscando a menor incidência de tributo, porém, devendo-se observar as fronteiras da licitude nessa prática. Nesse sentido, leciona Marco Aurélio Greco¹⁷ que "O planejamento tributário consiste na adoção, pelo contribuinte, de

¹⁵ CREPALDI, Silvio Aparecido. op. cit., 2012, p. 60.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap. 1, p. 28.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo:

providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto ou a sua configuração em dimensão inferior[...].”

Por sua vez, a elisão fiscal, como já mencionado, corresponde ao planejamento tributário eficaz e lícito. Para Batista Júnior¹⁸, “a elisão fiscal pressupõe: processos jurídicos lícitos; obtenção de uma redução ou eliminação na carga tributária; resultado econômico equivalente a outro mais oneroso sob o ponto de vista fiscal.”

Na visão de Crepaldi¹⁹, essa redução de tributos pode ocorrer de duas maneiras, a primeira quando decorre da própria lei, em casos que um dispositivo legal induz a economia da tributos, chamados de subsídios fiscais, em que o legislador permite benefícios fiscais a determinados destinatários, tendo como exemplo a chamada “Lei do Bem”, Lei nº 11.196/05, que criou incentivos fiscais às empresas que realizarem pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica, ou seja, com objetivos manifestamente extrafiscais.

A segunda espécie é mais controversa, pois resulta de lacunas e brechas existentes na legislação as quais o contribuinte organiza sua atividade de maneira a configurar o menor ônus tributário. Para Batista Júnior, “a elisão fiscal pode ser *induzida* (quando a própria norma deseja o comportamento do contribuinte) ou por *lacuna* (quando a contribuinte intenta tirar proveito das possíveis imperfeições da lei tributária).”²⁰

Ato contínuo, o autor adverte sobre possível nocividade da conduta, vejamos: “Dentro da faixa da elisão lícita por lacunas, podemos destacar os

Dialética, 1998, p. 121.

¹⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 214.

¹⁹ CREPALDI, Silvio Aparecido. op. cit., 2012, p. 60

²⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. op. cit., 2002, p. 215.

negócios elisivos atentatórios, reais e verdadeiros, que contrariam o espírito e a finalidade do ordenamento jurídico tributário, que, para nós, são negócios em fraude à lei tributária.”²¹.

Nesses casos, há uma linha tênue que separa a atividade entre a licitude (elisão) e ilicitude (elusão e evasão). Nesse sentido, Fernanda Dourado Aragão conceitua:

O planejamento tributário juridicamente válido deverá estar sempre situado no campo da licitude; e os métodos utilizados para tal fim também devem ser lícitos. Consequentemente, a economia de tributos decorrente dessa estratégia também será lícita, caracterizando a figura da **elisão fiscal**. Em contrapartida, quando o contribuinte fizer uso de meios fraudulentos e ardilosos, que violam diretamente as leis fiscais, não haverá elisão, mas, sim, **evasão fiscal**. (grifos nossos).²²

Ainda que a autora tenha se limitado ao termo evasão como sinônimo de ilicitude, já foi esclarecido que há uma zona cinzenta, intermediária e de fronteira em que se situa a elusão fiscal como ilícito atípico dentro do planejamento tributário. Portanto, resta evidenciado que, ultrapassado o limite da liceidade, o planejamento tributário deixa de ser juridicamente válido. Dito isso, importante examinar essa barreira nos dizeres de Elali e Zilveti, ao analisarem a obra de Tipke:

Planejar é direito de resistência à tributação. Embora não se possa afirmar ser essa a intenção das normas de finalidade fiscal, cada tributo limita o contribuinte de consumir, de poupar ou de investir. Essa é a consequência inexorável de tributação. Não há, na prática, tributo justo ou tributo neutro. Como afirma TIPKE, planejamento tributário é, portanto, o exercício do direito de resistência. O que se condena, afinal, é o **uso abusivo de**

²¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. op. cit., 2002, p. 222.

²² ARAÚJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. op. cit., 2016, p. 195.

formas jurídicas, com o intuito de obter vantagem fiscal indevida em prejuízo à igualdade na tributação.²³ (Grifos nossos).

Assim sendo, em que pese o planejamento tributário se tratar de instrumento de resistência ao poder de tributar, além do critério já exposto do propósito negocial, faz-se necessário elucidar as abusividades na conduta do contribuinte que também são formas de limitação dessa economia de tributos.

3.2. A ABUSIVIDADE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em que pese o planejamento tributário decorrer de uma liberdade do contribuinte de se organizar e resistir ao poder de tributar do Estado, essa conduta não pode extravasar algumas barreiras, já que os atos e negócios jurídicos realizados nesse contexto não podem ser abusivos, devendo permanecer no campo da licitude.

Sobre as condutas qualificadas como abusivas, André Folloni traz a seguinte reflexão:

Pode haver situações em que, diante da complexidade do ordenamento, o contribuinte encontra saídas para não pagamento de tributos mediante condutas que podem ser qualificadas como **abuso de formas ou abuso de direito**. Nesse caso, a opção poderá ser desconsiderada pelo agente fiscal, e seus efeitos tributários poderão ser neutralizados. A livre iniciativa não envolve a liberdade para abusar de formas ou do direito, havendo norma jurídica válida no ordenamento a impedi-lo.²⁴ (Grifos nossos).

²³ TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Vom politischen Chlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1981 *apud* ELALI, André; ZILVETI, Fernando. Planejamento tributário – resistência ao poder de tributar. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [orgs]. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. cap.5, p. 69.

²⁴ FOLLONI, André. Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 77.

O abuso de direito e o abuso de formas são conceitos importantes para se entender quais os limites normativos ao planejamento tributário.

O abuso de forma se manifesta quando os procedimentos adotados pelo contribuinte se valem de forma atípica ou não habitual dentro da prática de um negócio jurídico pretendido, ou seja, segundo Crepaldi: "Chama-se abuso de forma a tentativa de definir que um negócio (real), sendo feito de forma diversa da tradicional, mesmo dentro da lei, tenha seus efeitos tributários alterados."²⁵

O que se observa na teoria do abuso de formas, é que os efeitos tributários decorrentes da relação entre o contribuinte e o fisco devem ser pautados no objetivo traçado pela legislação tributária, se sobrepondo as alterações realizadas pelo particular e, na impossibilidade de se alcançar a capacidade contributiva por um fato gerador previsto em hipótese de incidência, escolhe-se um fato apto para atingi-lo.

Nesse sentido, Onofre Alves Batista Júnior analisa o planejamento tributário em face da interpretação econômica no direito tributário:

Assim, os efeitos tributários devem ser os que decorrem da lei tributária e não podem ser alterados pela vontade das partes de forma como ocorre no Direito Privado, onde as partes podem alterar a forma sem a correspondente alteração na substância. Resulta daí que efeitos econômicos idênticos devem produzir os mesmos efeitos tributários, independentemente das partes terem utilizado formas jurídicas diferentes.²⁶

Mais uma vez, ao se debruçar sobre esse tipo de interpretação, deve-se atentar ao fator determinante que configura a abusividade na conduta do contribuinte. Nesse caso, a forma escolhida pelo agente deve ser estranha ao

²⁵ CREPALDI, Silvio Aparecido. *op. cit.*, 2012, p. 99

²⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *op. cit.*, 2002, p. 105.

usual, sua anormalidade e, quando cumulada com outros indicativos como o propósito do ato, sinaliza total descompasso com sua capacidade contributiva.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo²⁷: "Por abuso de forma se designa o uso indevido de uma forma jurídica, vale dizer, de um contrato, de um negócio, com estrutura jurídica definida, para se alcançar propósito diverso daquele para o qual a forma fora idealizada, e não raro vedado pelo ordenamento."

Em outras palavras, Crepaldi traz interessante descrição do abuso de forma:

A doutrina denomina de manipulação externa e interno gerador aquelas realizadas antes de sua ocorrência e que estão intimamente ligadas ao objetivo de se furtar ilicitamente à hipótese de incidência tributária. Na manipulação externa há abuso da forma jurídica, de maneira que o contribuinte utiliza uma forma jurídica exteriorizada diversa do conteúdo material (por exemplo, o negócio jurídico é uma doação, mas as partes nominam de compra e venda). Adota-se uma determinada forma de burlar a operação verdadeira, assemelhando-se à simulação.²⁸

No mesmo estudo, o autor se vale de um conceito de Luciano Amaro ao prosseguir sobre o tema:

Na manipulação interna há interpretação abusiva da legislação tributária. 'Se traduziria em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática.'²⁹

²⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; CAVALCANTI, Raquel Ramos. op. cit., 2016, p. 255.

²⁸ CREPALDI, Silvio Aparecido. op. cit., 2012, p. 100-101.

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012 *apud* CREPALDI, Silvio Aparecido. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2012.

Em poucas palavras, o abuso de formas se dá quando identificada uma estrutura inadequada do planejamento tributário, no sentido atípico, não usual, com a consequente redução da carga tributária, que é vedada pelo ordenamento jurídico por permitir obtenção desse resultado contrário à vontade da legislação tributária.

Por sua vez, a teoria do abuso de direito tem a característica de um sistema aberto que considera ilícito atípico a atividade de planejamento tributário quando o contribuinte excede seu direito de liberdade, ainda que, ao fazê-lo, não descumpra diretamente uma norma que tenha tipificado essa conduta e, respectivamente, proibindo-a mediante sanção.

Para esclarecer essa teoria, têm-se o seguinte ensinamento de Heleno Torres:

A técnica jurídica foi observando que condutas *permitidas*, configuras especialmente no exercício de direitos subjetivos, também detinham potencialidade para causar dano a terceiros, numa espécie de uso além do quanto a razoabilidade e a expectativa social concebiam. Do uso ao abuso, portanto. Assim, ao lado daquele sistema de ilícitos típicos, alinhava-se um novo padrão normativo, baseado numa cláusula geral predisposta como um princípio geral de sanções para todos os atos danosos decorrentes de tal abusividade. É o caso dos *sistemas de ilícitos atípicos*, ordenados como um sistema "aberto", por não haver categorias prévias de ilícitos, salvo uma ou outra, aqui e acolá tipificada, com infinitas possibilidades de definição de ilicitudes. **Este é o caso de fraude à lei, do abuso de direito, do desvio de poder, dentre outros.**³⁰

Esse padrão normativo encontra-se no ordenamento jurídico pátrio, consubstanciado no art. 187 do Código Civil, Lei nº10.406 de 2002, que dispõe:

³⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 334.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.³¹

O que se infere desse dispositivo, é que o abuso se dá quando o titular do direito, ao exercê-lo, manifestamente o vicia pelo desvio de finalidade, se defrontando e causando prejuízo a outros bens jurídicos subjetivos, como a função social, boa-fé e os bons costumes.

Atraindo esse conceito para o âmbito tributário, voltamos a analisar o real propósito do contribuinte ao estruturar sua atividade de forma menos onerosa do ponto de vista fiscal. O negócio ou ato jurídico com abuso de direito se apresenta na inadequação dessa estruturação de maneira que essa possibilite a obtenção de vantagens injustificáveis mediante ofensa ao sistema tributário, causando prejuízo à arrecadação. Nas palavras de Belchior e Silveira:

O fisco considera que o abuso de direito ocorre quando o contribuinte excede, no exercício do seu direito de liberdade, os atos necessários para a implantação do seu planejamento tributário, ou seja, quando da implantação o contribuinte atua com o intuito de fraudar a tributação e prejudicar o Erário Público. Sabe-se que o direito deve ser exercido de acordo com sua finalidade e na proporção do interesse de seu titular – ou seja: o exercício do direito não pode resultar em prejuízo à coletividade. Para o Fisco, o contribuinte, ao buscar o planejamento somente com a finalidade de economizar no pagamento de tributos, incorre em abuso de direito.³²

³¹ BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil, Brasília, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

³² BELCHIOR, Deborah Sales; SILVEIRA, Larissa de Castro. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap.5, p.165.

Ante o referido entendimento, fica claro que o abuso de direito também inviabiliza o planejamento tributário lícito, visto que se vincula à uma consequente lesão ao Erário Público, que o leva a ser combatido pela fiscalização, convertendo-se em sanção.

Definida a abusividade no planejamento tributário com base nos institutos do abuso de forma e de direito, em que pese haver discussão em relação a impropriedade de tais conceitos como limites normativos ao planejamento tributário, é importante destacar que ambas as figuras foram mencionadas no item 6 da Exposição de Motivos do Projeto da Lei Complementar nº 104/2001, que instituiu a norma geral antielusiva em nosso ordenamento com o fim de combater o planejamento tributário abusivo. Senão, vejamos:

(...) 6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em **instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.**³³

Portanto, sem prejuízo da análise da referida norma, que será abordada mais adiante, é inegável que o abuso de forma e de direito são instrumentos úteis na comprovação de um ato ou negócio jurídico dissimulado, caracterizando a elaboração de um planejamento tributário abusivo.

³³ BRASIL, Diário da Câmara dos Deputados, Brasília, 16 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>>. Acesso em: 28 jun. 2019

3.3 ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS DISSIMULADOS

No contexto do planejamento tributário elusivo, antes de entrarmos na análise da norma que pretende combatê-lo, qual seja, a norma geral antielusão (art. 116, parágrafo único, do CTN), faz-se necessária a elucidação de quais negócios e atos jurídicos contaminados pelos vícios aqui já mencionados serão passíveis de desconsideração pela autoridade administrativa.

A elusão tributária, como consequência de um planejamento tributário abusivo, se dá, afinal, pelo ato de dissimular, ou seja, camuflar uma situação jurídica de forma ardilosa, com o objetivo de excluir ou reduzir o ônus tributário, fazendo-o parecer com uma situação diversa da real.

Essa “fachada”, tem o efeito de omitir a ocorrência de um fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Ao descrever o conceito da dissimulação, André Folloni o interpreta de forma a estabelecê-lo dentro de um conceito maior, que é o da ‘simulação’, senão vejamos:

O significado tradicional de simulação é o de vício de vontade; o agente queria uma coisa mas fez outra, havendo uma desconformidade entre a vontade e a ação. Quando, mediante essa desconformidade, nenhum resultado jurídico é desejado, haveria simulação absoluta; quando se pretende um resultado diverso do que ocorreria se o descompasso não existisse, prejudicando terceiros, a simulação seria relativa, e outro nome para a simulação seria dissimulação.³⁴

Feita essa distinção, ainda que sutil, é possível perceber que na dissimulação a existência de dois atos jurídicos, um aparente (simulado) e oculto (dissimulado): o primeiro, por ser tributariamente menos oneroso, é apresentado ao Fisco pelo contribuinte. Porém, por não corresponder à realidade, é considerado ato simulado. O segundo, se trata do ato que de fato ocorreu e,

³⁴ FOLLONI, André. op. cit., 2016, p. 82.

mediante uma aparência enganosa, é omitido à fiscalização por conferir maior ônus tributário.

No mesmo sentido, em artigo sobre os conceitos jurídicos que permeiam o tema do planejamento tributário, Eduardo de Moraes Sabbag, ainda distinguindo os dois conceitos, afirma:

Assim, a dissimulação engloba dois atos jurídicos: um negócio simulado, que esconde outro negócio, o chamado negócio dissimulado. Este representa a verdadeira intenção das partes; aquele, a falsa intenção. Evidencia-se, portanto, que a simulação absoluta faz presente o que não existe de fato, enquanto a dissimulação camufla uma situação fática realmente existente.

Posto isso, a simulação e a dissimulação são distintas, porquanto a primeira é caracterizada pela prática de ato jurídico que originalmente não se concretizou, enquanto a segunda – a dissimulação – é marcada pela presença de ato que produz efeitos dissociados do propósito negocial.³⁵

À vista disso, vale ressaltar que é dever do contribuinte prestar todas as informações necessárias e declarar seus atos ao Fisco de forma autêntica. Quando essas informações deixam de corresponder à realidade, resta evidente a má-fé da conduta do contribuinte ao esconder, por meio ardilosos, uma situação que lhe atribuiria maior ônus tributário.

André Mendes Moreira bem descreve uma hipótese típica de dissimulação como meio de fraude ao fisco, conhecida como “casa-e-separa”. Vejamos:

Caso típico de dissimulação é o da compra e venda de imóvel ocultada pela celebração de um contrato de sociedade. Nesse caso, o objetivo das partes é lesar o fisco, uma vez que a dissolução societária – na qual aquele que entrou com o dinheiro

³⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 182.

sai com o imóvel e vice-versa – não é tributada pelo ITBI, à luz da imunidade prevista no art. 156, § 2º, I da Constituição da República de 1988. Nessa hipótese, o negócio aparente é a formação de uma sociedade, ao passo que a verdadeira intenção das partes é transferir a propriedade do imóvel sem pagamento do imposto devido. Há, dessarte, clara divergência entre a *intentio facti* (compra e venda do imóvel) e a *intentio juris* (celebração de contrato de sociedade temporário para evitar a incidência do imposto), típica da simulação.³⁶

Na situação ora colacionada, fica clara a dissimulação praticada pelo contribuinte ao escolher opor ao fisco um negócio jurídico onde seque haveria tributação, mas que não corresponde à sua real intenção, que, por sua vez, caberia a incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI.

A configuração do abuso por parte do contribuinte nos é esclarecida por Calmon, (2001, p.300), "O abuso consiste em se usar, mas só de fachada, uma forma jurídica permitida pelo ordenamento jurídico, não tributada ou menormente tributada, para alcançar o mesmo resultado que se alcançaria usando a forma jurídica tributada."

Assim, identificado o negócio jurídico verdadeiramente celebrado, se este corresponder à uma hipótese de incidência tributária, considera-se ocorrido o fato gerador, logo, poderá o Fisco tributar o negócio dissimulado efetivamente ocorrido.

³⁶ MOREIRA, André Mendes. O planejamento tributário sob a ótica do código tributário nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [orgs]. *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. cap.5, p.77.

4. A NORMA GERAL ANTIELUSIVA: NORMA DE EFICÁCIA PLENA OU LIMITADA?

4.1 A INTRODUÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELUSIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Identificados os limites ao planejamento tributário e os prejuízos que a abusividade dessa conduta pode acarretar ao nosso sistema tributário, com base na ideia apresentada no capítulo anterior, de que é cabível ao Fisco alcançar atos e negócios jurídicos praticados com o objetivo de dissimular uma menor capacidade contributiva, nosso ordenamento tributário previu de forma expressa uma norma cuja finalidade é justamente combater esse mecanismo danoso.

Nesse contexto, apresenta-se a norma geral antielusiva, dispositivo inserido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.³⁷ (Grifos nossos).

Analisando um fundamento jusfilosófico importante que justifique a criação dessa norma, têm-se o princípio da capacidade contributiva, que na visão de Cantarelle: "Com a primazia da ideia de justiça trazida pela jurisprudência dos

³⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional, Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 19 ago. 2019

interesses, o tributo deixou de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça.”³⁸.

Apesar de desprestigiado no sistema constitucional do período militar, com a redemocratização o referido princípio encontra-se expressamente previsto no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988³⁹, *in verbis*:

Art. 145 – (...)

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

Ao observar os diversos desdobramentos do papel do princípio da capacidade contributiva sobre o tema do planejamento tributário, Heleno Torres ressalta o seguinte entendimento:

Para alguns, o art. 145, § 1º, da CF, permitiria um controle sobre o fenômeno elusivo, nesses moldes, servindo de garantia ao princípio da isonomia em matéria tributária, na medida em que preservaria a “generalidade”, a sujeição de todos à tributação, em respeito ao princípio de capacidade contributiva. Entendem estes que, com a fuga de alguns sujeitos do mecanismo ordinário de tributação, dar-se-ia uma hipótese de discriminação, correspondente ao privilégio que poderia ser mantido para aqueles que reduzem o tributável com formas insólitas e fins elusivos, em face dos que continuariam submetidos a este dever.

³⁸ CANTARELLE, Carolina Ferraro. Planejamento tributário após 16 anos (de ausência de regulamentação) do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [orgs]. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. cap. 7, p.115.

³⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 jul. 2019

Isso quebraria a garantia de generalidade e consequentemente a igualdade.⁴⁰

Percebe-se que a norma geral do art. 116, parágrafo único, do CTN, persegue a garantia dos efeitos fiscais de forma justa, observando os princípios da isonomia tributária (art. 150, II, da CF) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF), porquanto o contribuinte que atuou de forma ardilosa ao praticar um planejamento tributário atentatório não pode ser privilegiado em face daquele que cumpriu e organizou suas obrigações tributárias dentro dos limites da lei, sem intenção de lesar o Fisco.

Não obstante, oportuno mencionar que, segundo Heleno Torres⁴¹ “É dever da Administração usar de seu poder de investigação para identificar os fatos de demonstração de capacidade contributiva dos sujeitos passivos tributários.” (TORRES, 2003, p. 360). Sendo assim, esse dever da autoridade administrativa torna-se conveniente ao se deparar com o instrumento introduzido pela norma em comento para reagir às formas de elusão fiscal.

Logo no surgimento do referido dispositivo, o doutrinador Aurélio Pitanga Seixas Filho procurou elucidá-lo:

Por este dispositivo do Código Tributário Nacional a autoridade fiscal está autorizada a não levar em consideração os documentos formados e firmados pelo contribuinte, isto é, a forma jurídica adotada pelo contribuinte para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos, por entender que, na realidade, teriam sido praticados outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de tributo.⁴²

⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. op. cit., 2003, p. 261.

⁴¹ TORRES, Heleno Taveira. op. cit., 2003, p. 360.

⁴² PITANGA, Aurélio Seixas Filho. A interpretação econômica no direito tributário, a lei complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap.1, p. 09.

É comum encontrar autores que se referem ao parágrafo único do art. 116 do CTN como 'norma geral antielisão', todavia, além da exposição aqui feita acerca da distinção dos termos elisão e elusão fiscal, insta salientar que a intenção do legislador complementar ao instituir esse poder às autoridades administrativas competentes foi coibir as condutas abusivas dos contribuintes que sobrepujavam as normas tributárias.

Consentâneo a esse entendimento, têm-se a proposição de Ivo César Barreto de Carvalho:

Acreditamos, de outro modo, que a cláusula geral (*Generalklausel*) em comento se trata de norma geral antielusiva, pois o intuito do legislador foi o de conceder poderes à autoridade fiscal de desconsiderar atos e negócios jurídicos **a princípio válidos mas cujo conteúdo não lhes é correlato, e ainda violadores indiretos da lei, por terem fins exclusivamente fiscais.**
⁴³ (Grifos nossos).

Destaca-se que o autor se utilizou de parâmetros importantes, já desenvolvidos pelo presente estudo, que definem o conceito de elusão fiscal. Primeiro, ao se referir ao objeto da desconsideração prevista, quais sejam os atos e negócios jurídicos a princípio válidos, mas cujo conteúdo não lhes é correlato, ou seja, atos e negócios dissimulados, além disso, os define como violadores indiretos da lei com fins exclusivamente fiscais, logo, eivados pelo abuso de forma ou de direito e, conseqüentemente, desprovidos de propósito negocial. Portanto, não há dúvidas de que estamos diante de uma Norma Geral Antielusão.

Nessa esteira, nos leciona Heleno Torres⁴⁴:

⁴³ CARVALHO, Ivo César Barreto de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap. 10, p. 343.

⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira, op. cit., 2003, p. 17.

Quando digo que a simulação e a fraude à lei não diferem dos atos negociais desprovidos de causa que assim não se constituam, tal equiparação somente tem cabimento para os efeitos de acomodá-los em um grupo único (elusão tributária) que autorizara a desconsideração de tais atos e ou negócios.⁴⁵

Silvio Crepaldi, todavia, vislumbra esse poder conferido à administração pública tributária com desconfiança:

O fisco é o credor que tem na lei a mais completa, ampla e estrita gama de fatos geradores de seu crédito, assim como a mais cerrada defesa legal desse crédito e de sua persecução em juízo e administrativamente. Um credor poderoso e com regalias. Ao criar e inserir no corpo do CTN a chamada cláusula elisiva, está o Fisco apenas declarando que qualquer manobra artificiosa, formalmente correta, mas escondendo a intenção de sonegar, pode ser desprezada em busca da verdade tributária.⁴⁶

Entretanto, os receios de Crepaldi devem ser vistos com certa parcimônia, uma vez que esse procedimento não se dará de forma imoderada pelo Fisco, considerando que no próprio texto da norma há previsão de regramento do procedimento de desconsideração a ser fixado em lei ordinária. Ademais, o campo de aplicação material do dispositivo ficou bem definido, tal qual instrui Heleno Tôrres:

Assim, não havendo autorização constitucional para que a Administração possa desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos, a norma geral presente no parágrafo único do CTN mais não pode do que alcançar, com exclusividade, **os atos elusivos praticados de acordo com uma materialidade típica de negócio jurídico sem causa (i), como espécie de fraude à lei (ii) ou como forma de simulação (iii).**⁴⁷ (Grifos nossos).

⁴⁵ TORRES, Heleno Taveira, op. cit., 2003, p. 17.

⁴⁶ CREPALDI, Silvio Aparecido, op. cit., 2012, p. 112.

⁴⁷ TORRES, Heleno Taveira, op. cit., 2003, p. 362.

Destarte, a norma geral introduzida pela Lei Complementar nº 104 de 2001 tem o condão de combater a elusão fiscal, se propondo a evitar que, por meio de artifícios abusivos disfarçados de planejamento tributário lícito, o contribuinte se esquive de um fato jurídico tributário concretamente praticado, modificando arbitrariamente um ônus tributário e dissimulando a sua real capacidade contributiva.

4.2 EFICÁCIA DA NORMA CONTIDA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Nos resta avaliar a eficácia da norma geral antielusão, considerando o disposto na parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN. Na redação do citado dispositivo, já transcrito anteriormente, há a previsão da produção de uma lei ordinária regulamentadora dos procedimentos que deverão ser adotados pela autoridade administrativa, a fim de viabilizar os efeitos da desconsideração dos atos e negócios jurídicos

Consequentemente, cabe destacar a controvérsia acerca da vigência e eficácia da norma, uma vez que, passados vários anos desde introdução da cláusula pela Lei Complementar nº 104 de 2001, não foi editada lei ordinária regulando os procedimentos a serem adotados pelas autoridades.

Logo no limiar do surgimento do dispositivo, Rolim,⁴⁸ interpretou que a norma só poderá ser executada pelo fisco após a edição de lei ordinária que implemente a aplicação do dispositivo na atividade de desconsideração dos atos e negócios jurídicos, concluindo que estamos diante de uma norma de eficácia limitada.

No mesmo sentido, é o entendimento de Hugo de Brito Machado:

⁴⁸ ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielisiva introduzida pela lei complementar nº 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.]. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 142.

É fora de dúvida que a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa depende da existência de um procedimento específico para esse fim, pois a lei que introduziu essa figura jurídica em nosso Direito o exige expressamente. Realmente, a denominada norma geral antielisão foi introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar 104, de 10.1.2001, que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, dispositivo, este, que em sua parte final exige, expressa e claramente, sejam “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.⁴⁹

Em outra corrente, o entendimento é que se tratar de uma norma de eficácia contida, de aplicabilidade imediata e direta, atribuindo dispensabilidade à lei ordinária incidental.

Há entendimento de que a ausência de lei ordinária que estabeleça procedimento específico para desconconsideração de atos e negócios jurídicos não torna a norma inaplicável, tendo em vista a existência de procedimentos próprios da autoridade fiscal no âmbito federal, estadual e municipal que podem suprir essa ausência. Assim se posicionava o saudoso Ricardo Lobo Torres⁵⁰:

Embora o parágrafo único do art.116 do CTN afirme que a desconconsideração do ato ou negócio jurídico deve observar os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, não nos parece necessário um procedimento específico tratado em lei que tenha por finalidade regulamentar a norma antielisiva. A prática fica na dependência de normais federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicada.

⁵¹

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 43.

⁵⁰ LOBO, Ricardo Torres. Norma geral antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 627.

⁵¹ LOBO, Ricardo Torres. Norma geral antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 627.

A despeito disso, ao analisar o procedimento de normas de caráter procedimental nas esferas municipais e estaduais, Nogueira⁵² faz a seguinte crítica ao modelo, "Resultado: os modelos normativos estadual e municipal observados neste trabalho, que foram criados a partir dos reflexos do vácuo legislativo federal, são mais uma herança subutilizada do que um aprendizado para a evolução."

Ademais, vale dizer que a ausência de uma norma regulamentadora do parágrafo único do art. 116 pressupõe a carência de segurança jurídica no ordenamento tributário, princípio basilar do Estado Democrático de Direito. Nesse aspecto, ressalta Carolina Cantarelle:

Tendo o Estado Democrático de Direito como principal corolário o princípio da segurança jurídica, cuja finalidade é a proteção e efetivação dos direitos e liberdades fundamentais, urge reafirmar a necessidade de regulamentação da norma geral antielisiva prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN com o propósito de garantir segurança aos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes que buscam, de maneira legítima, reduzir a carga tributária incidente sobre seus atos e negócios.⁵³

Desse modo, reitera-se que o objetivo da presente cláusula é coibir atos e negócios jurídicos atentatórios a isonomia fiscal, ou seja, a elusão tributária. Não visa, de forma alguma, impedir a elisão fiscal eficaz, qualificada como economia legítima de tributos, isto é, o planejamento tributário lícito e desprovido de qualquer abuso, conforme preceitua Misabel Abreu Machado Derzi⁵⁴:

⁵² NOGUEIRA, Raphael Antonio. Os debates sobre planejamento tributário nas esferas estadual e municipal. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [orgs]. *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 418.

⁵³ CANTARELLE, Carolina Ferraro. Planejamento tributário após 16 anos (de ausência de regulamentação) do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [orgs]. *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p.129.

⁵⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos

O Código Tributário Nacional, no art. 116, não está coibindo a elisão ou o planejamento tributário, por si, lícito, mas sim a simulação, sempre ilícita. Na elisão os meios são lícitos e o ato ou negócio jurídico é real, desencadeia efeitos próprios, não mascara a ocorrência do fato gerador e há compatibilidade entre forma e conteúdo. Na elisão, o fato ou negócio jurídico pressuposto na norma simplesmente não acontece.⁵⁵

Fixada a intenção do legislador, o limite contido na parte final do dispositivo deve ser interpretado e norteado pela certeza, confiança e segurança jurídica, fatores indispensáveis nas relações pertinentes ao planejamento tributário. Consequentemente, ao exigir um procedimento previsto em lei ordinária, têm-se reduzida a arbitrariedade e imprevisibilidade na atividade de desconconsideração de atos e negócios jurídicos a ser promovida pela autoridade competente.

Para Torres⁵⁶, "o ordenamento outorga aos contribuintes uma maior segurança jurídica, pela subordinação da decisão de desconconsideração e requalificação dos atos e negócios simulados a um devido processo administrativo, especialmente dirigido para esse fim (...)."

Com a interpretação do parágrafo único baseada nesse entendimento, é razoável conceber que não se trata de uma norma de eficácia plena, uma vez que o legislador admitiu que uma lei posterior venha regular sua aplicabilidade.

Essa abordagem, inclusive, influenciou a jurisprudência do CARF, que vem analisando a validade de planejamento tributários com base em conceitos

dissimulatórios, segundo a lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.]. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap.12, p. 218.

⁵⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.]. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap.12, p. 218.

⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. op. cit., 2003, p. 272.

trazidos na esteira da chegada da norma geral antielusiva em nosso ordenamento, como o propósito negocial e os abusos de forma e de direito, tal qual já se demonstrou no presente estudo quando da análise do Acórdão⁵⁷ nº 1401-002.196, onde se desconsiderou um negócio jurídico desprovido de propósito negocial.

Ao examinar esse julgado, Romero Lobão Soares destaca que, após a edição da Lei Complementar nº 104 de 2001, houve uma mudança de direção nas decisões do citado Conselho, senão vejamos:

Há quase duas décadas que prevalece, ao menos nas autuações fiscais da Receita Federal do Brasil e nas decisões do CARF, uma abordagem que desqualifica e requalifica determinados atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, ao argumento de que são artificiais, **praticados com abuso de direito ou abuso de formas jurídicas, em fraude à lei, ou que são simulados e carecem de propósito negocial.**

Uma característica desses autos de infração e decisões do CARF que têm por objeto planejamentos tributários é a heterogeneidade de suas fundamentações. Porém, se é cambiante a justificativa de desconsideração e requalificação, para fins fiscais, dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, **há uma característica que se repete: evita-se ao máximo a utilização do parágrafo único do art. 116 do CTN como base legal para esses lançamentos tributários.**⁵⁸ (Grifos nossos).

Conforme destacado, um atributo recorrente nos autos de infração fiscal realizados pelo Fisco, bem como nas decisões do CARF é a não utilização do parágrafo único do art.116 do CTN como fundamento legal, isso se dá porque,

⁵⁷ Recurso de Ofício e Voluntário - Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401002.196 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Relator: Abel Nunes de Oliveira Neto. Publicado em 16 de abril de 2018. Colacionado no presente estudo, cap. 2.

⁵⁸ SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielusiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do CARF. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio Andr. (Orgs.). **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. cap. 22, p. 488.

cientes da ausência de regulamentação ordinária sobre o dispositivo, as autoridades evitam sua utilização com receio de manchar a fundamentação do lançamento tributário com eventual nulidade.

Sendo assim, é coerente o entendimento de que a norma em comento carece de aplicabilidade, ante a carência em sua regulamentação. Assim concluiu Marco Aurélio Greco:

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. **Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas sim uma norma de eficácia limitada**, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos.⁵⁹ (Grifos nossos).

Dessa maneira, nos resta dizer que a norma geral antielusão, consubstanciada no art. 116, parágrafo único, do CTN, se trata de uma norma de eficácia limitada, pois seus efeitos finalísticos dependem de regulamentação por meio de lei ordinária. Assim, sob a égide do princípio da segurança jurídica, o Fisco não poderá invocar o disposto no aludido artigo em sua atividade de controle do planejamento tributário abusivo em razão de sua inaplicabilidade que só será superada quando surgir essa disciplina legal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como demonstrado no desenvolvimento desse trabalho, o planejamento tributário é considerado uma atividade cada dia mais relevante na saúde econômica do contribuinte, considerando a expressiva carga tributária existente

⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. op. cit., 1998, p. 203.

em nosso país e a acirrada competição típica de um mercado globalizado. O grande desafio dessa prática, todavia, dá-se pelos limites impostos pelo prisma da licitude.

Nesse contexto, importante destacar a figura da elusão fiscal como instituto jurídico autônomo e distinto da elisão e evasão fiscal. A elisão não pode ser objeto de sanção do Estado por se tratar de um planejamento tributário lícito, porquanto dissociado de qualquer conduta ilícita. Por sua vez, a evasão é essencialmente uma atividade ilícita, se valendo de manipulações para se furtar da obrigação tributária. Entre essas duas situações, surge a elusão tributária, situada em uma zona de fronteira entre a licitude e ilicitude. A elusão é sinônimo planejamento tributário ineficaz, pois dissimula determinadas situações, mediante artifícios capazes de iludir o Fisco, fazendo-o acreditar que se trata de uma situação legítima que culminou em economia de tributos, quando na realidade se trata de uma conduta abusiva capaz de esconder uma real capacidade contributiva.

Sem a intenção de esgotar o tema, destaca-se a importância de conceitos como propósito negocial, abuso de forma e de direito e a dissimulação como características do planejamento tributário abusivo. O propósito negocial é um fator capaz de justificar a estruturação do contribuinte que o levou a fomentar sua atividade econômica e empresarial que, conseqüentemente, resultou em uma economia de tributos, ainda que sua intenção fosse, antes de tudo, extrafiscal. Abuso de forma e de direito são condutas do contribuinte que não são ilícitas em uma interpretação "fechada", mas são lesivas à administração. A excentricidade da forma adotada pelo contribuinte ao realizar atos e negócios jurídicos, totalmente estranha à habitualidade, cumulada com excesso praticado na sua liberdade de se auto organizar é combinação capaz de causar prejuízos ao Erário Público, o que não deve ser admitido.

No rastro dessas condutas se instala a dissimulação, uma vez que atos e negócios aparentemente lícitos, são opostos ao Fisco por corresponderem menor ônus tributário. Todavia, ao identificar a existência dos abusos mencionados, se revela a real intenção do contribuinte, qual seja esconder sua real capacidade contributiva.

E sob a égide desse princípio constitucional que surge a norma geral antielusiva em nosso ordenamento, veiculada pela Lei Complementar nº 104 de 2001, que inseriu o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional. Referida norma tem a finalidade de alcançar a capacidade contributiva e promover a isonomia tributária, conferindo à autoridade administrativa o poder de desconstituir negócios e atos jurídicos cujo único propósito é evitar o pagamento ou minimizar a incidência de tributos mediante práticas ardilosas, ou seja, seu campo material se dá justamente nos casos em que ocorre a elusão fiscal.

Em que pese a louvável iniciativa do legislador nacional ao prever determinada norma geral antiabuso em nosso ordenamento, após detida análise doutrinária e jurisprudencial do disposto no art. 116, parágrafo único, do CTN, onde há expressa menção de exigência de um procedimento específico para a prática da desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto em lei ordinária, percebe-se que se está diante de uma norma de eficácia limitada, que ante a ausência de regulação de procedimento específico, impede que o fisco proceda à desconsideração de atos e negócios jurídicos com base na aludida norma, em atenção aos princípios da segurança jurídica e da confiança.

7. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARAÚJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. Planejamento tributário: contributos para sua compreensão. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap. 7, p. 193-217.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BELCHIOR, Deborah Sales; SILVEIRA, Larissa de Castro. Planejamento tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap.5, p.155-170.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional, Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 19 abr. 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 jul. 2019.

BRASIL, Receita Federal (2018). Carga Tributária no Brasil – 2017 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, novembro de 2018. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em 17 abr. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Recurso de Ofício e Voluntário - Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401002.196 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Relator: Abel Nunes de Oliveira Neto. Publicado em 16 de abril de 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 20 jun. 2019

BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil, Brasília, 10 de janeiro de 2002. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

BRASIL. **Diário da Câmara dos Deputados**, Brasília, 16 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>>. Acesso em: 28 jun. 2019.

CALMON, Sacha Navarro Coêlho. Os limites atuais do planejamento tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.] – **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap. 15, p. 279-304.

CALMON, Sacha Navarro Coêlho. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap.19, p. 635-656.

CANTARELLE, Carolina Ferraro. Planejamento tributário após 16 anos (de ausência de regulamentação) do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [orgs]. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. cap. 7, p.107-140.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. Planejamento Tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap. 10, p. 284 – 359.

CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento tributário à luz do direito brasileiro. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap. 4, p. 93-154.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A descon sideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.] – **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap.12, p. 205-231.

FOLLONI, André. Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap.3, p. 67-92.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São

Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.] – **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap., p. 181-204.

LOBO, Ricardo Torres. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a lei complementar nº 104 e os limites atuais do planejamento tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.] – **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap.13, p.233-244.

LOBO, Ricardo Torres. Norma geral antielisão. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap.18, p.621-635.

MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap. 1, p. 19-50.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; CAVALCANTI, Raquel Ramos. Planejamento Tributário *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap. 9, p. 254-283.

MOREIRA, André Mendes. O planejamento tributário sob a ótica do código tributário nacional. *In*: GODOL, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [orgs]. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. cap.5, p.73-91.

NOGUEIRA, Raphael Antonio. Os debates sobre planejamento tributário nas esferas estadual e municipal. *In*: GODOL, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [orgs]. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. cap. 20, p. 397-418.

PITANGA, Aurélio Seixas Filho. A interpretação econômica no direito tributário, a lei complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.] – **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap.1, p. 7-20.

ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielisiva introduzida pela lei complementar nº 104/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) [et al.] – **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. cap.8, p. 129-144.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. cap.6, p.171-192.

SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do CARF. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. (Orgs.). **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. cap. 22, p. 463-486.

ELALI, André; ZILVETI, Fernando. **Planejamento tributário – resistência ao poder de tributar**. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. (Orgs.). **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. cap.5, p. 61-72.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.