

Limites do planejamento tributário: estudo sobre a compatibilidade de uma norma geral antielusiva ao ordenamento jurídico brasileiro

DOI: 10.31994/rvs.v11i2.643

Anna Clara Leite Pestana¹

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo geral analisar a viabilidade de se inserir uma norma geral antielusiva no ordenamento jurídico brasileiro. Tal dispositivo visa coibir os comportamentos elusivos, nos quais o contribuinte distorce as formas jurídicas da sua atuação, no intuito de evitar a incidência da norma tributária ou de se colocar em um regime tributário mais vantajoso. A metodologia utilizada se pautou na pesquisa bibliográfica, mormente no estudo da doutrina e da legislação pátria. Ao final, conclui-se que a lei é o instrumento próprio para combater as condutas elusivas e, não obstante os questionamentos acerca da constitucionalidade de dispositivo dessa natureza, é possível elaborar uma norma geral com esse propósito, que não infrinja o princípio da legalidade ou a vedação à analogia. Para tanto, deve ser redigida com clareza e objetividade, determinando os critérios de identificação dos comportamentos elusivos e o procedimento de desconsideração.

PALAVRAS-CHAVE: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. ELUSÃO. NORMA GERAL ANTIELUSIVA.

¹ Auditora Fiscal de Controle Externo (AFCE) do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Advogada. Especialista em Direito Público pela Universidade Estácio de Sá. Graduada em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). E-mail: annapestana@gmail.com. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3368-5830>.

Limits of tax planning: a study about the compability of an antielusive general rule to the Brazilian judicial order

ABSTRACT

This study aims to analyze the viability of inserting itself in an antielusive general rule in the Brazilian judicial order. Such mechanism restrains elusive behaviors, in which the taxpayer twist the tax's ways to its action, in order to avoid the incidence of tax rule or of putting oneself in a more worthwhile tax regime. The methodology was based on bibliographic research, especially the study of the national doctrine and law. Finally, the law is the tool to fight against the elusive conducts and, notwithstanding, the doubts about its constitutionality, it is possible to create a general rule to this purpose, that does not violate the law. For this purpose, it must be written in clear and objective way, determining the criteria of elusive behaviors and disregard procedure.

KEYWORDS: TAX PLANNING. ELISION. EVASION. ELUSION. ANTELUSIVE GENERAL RULE.

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário é a técnica de estruturação e organização dos negócios que visa à lícita economia dos tributos. Quando vinculado estritamente à licitude projetada, constitui-se como prática legítima e válida, decorrente do direito à liberdade, fundado no interesse de se buscar a menor onerosidade possível na tributação.

Para além da legalidade, urge questionar a legitimidade dos procedimentos para reduzir os gastos tributários. Com efeito, tem-se constatado o desenvolvimento

de inúmeras estratégias destinadas a livrar o contribuinte da obrigação fiscal, por manobras, manipulações e distorções das normas jurídicas. Distintamente dos procedimentos evasivos, os quais já são rejeitados pela legislação tributária, verifica-se uma forte tendência de utilização de negócios sofisticados, que, embora aparentem ser legais, são resultado de formalizações artificiosas.

Ciente dessa realidade, o presente trabalho tem o objetivo geral de investigar a praticabilidade da adoção da via legislativa e, mais especificamente, da opção por uma norma geral, como combate à desoneração ilegítima da carga tributária devida. Essa será a problemática que norteará a pesquisa.

Para o desenvolvimento do estudo, o grande entrave reside na distinção entre as diversas condutas adotadas pelo contribuinte para subtrair-se à obrigação tributária, classificadas, neste artigo, em elisivas, evasivas e elusivas. À vista disso, serão apresentados os já controversos contornos da elisão, sempre lícita, e da evasão, ilícita, bem como o desafio na identificação das condutas elusivas.

A partir dessa exposição, questiona-se se a lei seria apta e adequada para garantir ao contribuinte a segurança de poder buscar a menor onerosidade possível na tributação - desde que dentro da zona de licitude permitida pelo ordenamento jurídico - e, ao mesmo tempo, permitir ao Fisco coibir, com eficácia, os comportamentos abusivos, aqui chamados de elusivos.

Em seguida, examinar-se-á se seria compatível com o ordenamento jurídico brasileiro a inclusão de uma norma geral antielusiva. Para tanto, será realizado o cotejo entre essa regra e os princípios da legalidade e da segurança jurídica, bem como a proibição do recurso à analogia no Direito Tributário brasileiro.

No Brasil, é atual a discussão sobre a construção de uma norma geral antielusiva, sendo esse um dos motivos para a abordagem de tal tema. Desde 2001, quando da edição de Lei Complementar nº 104 (BRASIL, 2001), o assunto tem assumido destaque nas discussões doutrinárias no cenário jurídico nacional. O surgimento do referido diploma normativo e, posteriormente, da Medida Provisória nº 66 de 2002 (BRASIL, 2002b), que não foi convertida em lei, configura uma nova realidade no cenário jurídico tributário nacional: a preocupação em se estabelecer

limites do planejamento tributário, de modo a evitar a fuga ilegítima da tributação.

A metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho se pautou na pesquisa bibliográfica, mormente nos livros dos mais destacados doutrinadores e no estudo da legislação pátria.

Não se ignora a complexidade do tema. Desse modo, a proposta aqui delineada não pretende firmar uma solução para erradicar os comportamentos elusivos, mas tão somente indicar parâmetros de delimitação das condutas de planejamento tributário. Tal reflexão não esgotará o debate, mas certamente contribuirá para constatar o interesse acadêmico pelo assunto, incentivar a pesquisa e, em consequência, evitar que o fascínio que permeia essa controvérsia se esvaia.

1 OS MECANISMOS DE REAÇÃO DOS CONTRIBUINTES À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 O tênue limiar entre o lícito e o ilícito e a variedade terminológica

São essencialmente três as modalidades de reação dos cidadãos ao pagamento dos tributos: a evasão, a elisão e a elusão fiscais.

Inicialmente, insta destacar o elemento comum a todas elas - a resistência à apropriação compulsória do patrimônio particular pelo Estado. Essa motivação é consubstanciada no princípio utilitário de maximização de lucros e minimização de custos, que funciona como diretriz de toda a vida econômica.

Realizar a diferenciação entre essas figuras é, contudo, o maior dos obstáculos, por residir, em essência, na licitude do comportamento adotado. Sabe-se o quão frágil é a linha que separa a licitude da ilicitude, de modo que não raro é constatada uma “zona cinzenta”, situada entre o lícito e o ilícito, correspondente àqueles comportamentos que ultrapassam a fronteira da legalidade, mas não violam as disposições expressas pela lei. A problemática surge no processo de identificar, dentre essas operações, as que devem ser consideradas ilegítimas e aquelas que,

apesar de atípicas, merecem a proteção do ordenamento jurídico (GRECO, 2001).

A essa dificuldade de subsunção dos fatos à norma, ínsita ao Direito, some-se a ampla variedade terminológica e conceitual nos estudos relativos ao planejamento tributário. Os estudiosos que se debruçaram sobre o tema adotam termos distintos para uma mesma situação e com alcance conceitual também divergente.

O Professor Eurico Marcos Diniz de Santi (2012) atribui a vagueza e a imprecisão da terminologia, bem como a ausência de consenso sobre o sentido e alcance dos termos, à própria natureza do tema do planejamento tributário, situado em uma área de penumbra da teoria do direito, entre o lícito e o ilícito.

Não obstante os autores sustentarem magistralmente os seus pontos de vista na escolha da nomenclatura, essa prática compromete o rigor científico dos estudos, pois cria um ambiente de insegurança e incerteza no tratamento da matéria.

Reconhecidas essas dificuldades iniciais, cuja superação está aquém dos objetivos deste trabalho, interessa, nesta seção, expor a opção terminológica adotada para distinguir as variadas reações dos contribuintes. Para tanto, dar-se-á ênfase ao caráter lícito ou ilícito de cada espécie.

1.2 A evasão fiscal

São antigos os esforços do Fisco dirigidos à erradicação da evasão fiscal. A fuga da obrigação tributária, no entanto, subsiste incólume, a resistir ao tempo, às estruturas de poder e à organização social.

Essa constatação levou alguns autores a sustentarem que a evasão é de tal modo inerente aos sistemas tributários, que sua extinção estaria atrelada ao aniquilamento do tributo. É o caso de Armando Giorgetti (1964 *apud* DÓRIA, 1977), para quem a evasão seria irmã gêmea ou bastarda do tributo.

Não obstante ser inextirpável na sua totalidade, a evasão pode ser coibida. É o que tem sido feito pela legislação e pela jurisprudência de vários países², inclusive

² A evasão nos vários ordenamentos: “*evasione*” (Itália), “*evasión*” (Espanha), “*fraude fiscale*” (França), “*tax evasion*” (EUA), “*Steuerhinterziehung*” (Alemanha) (TÓRRES, 2003).

a brasileira, que lhe atribui o caráter de ilícito administrativo-tributário e, quando acompanhado de figuras dolosas, como a fraude, também de ilícito penal.

O rígido tratamento jurídico decorre das nocivas consequências de tais condutas: ao comprimir as receitas públicas, privando o Estado dos recursos para o atendimento das necessidades sociais, a evasão provoca, como reflexo, a exacerbação do ônus tributário sobre os contribuintes diligentes ou impossibilitados de se valer das manobras evasivas. Corrói, portanto, o princípio da igualdade na tributação e frustra a distribuição dos encargos fiscais, segundo a capacidade contributiva dos indivíduos.

Dessa forma, embora Sampaio Dória (1977) defina a evasão, no sentido amplo, como toda e qualquer forma de eximir-se à tributação, restringir-se-á o citado vocábulo, neste trabalho, às condutas dolosas, comissivas ou omissivas, contrárias à lei, a configurar crimes ou infrações administrativas (GODOI, 2012).

Dentre as espécies de evasão fiscal existentes no ordenamento jurídico brasileiro se tem a sonegação³, a fraude⁴ e a simulação⁵, assim como os crimes contra a ordem tributária⁶.

Por fim, para diferenciar a evasão da elusão, Godoi (2012) leciona que, ao contrário das condutas elusivas, as quais, por não violarem o preceito de norma jurídica, são de difícil percepção, necessitando de maior investigação interpretativa, as evasivas, por se mostrarem manifestamente contrárias ao dispositivo de lei, seriam mais facilmente identificáveis, não havendo dúvidas quanto à sua ilicitude.

Identificar as divisas entre o comportamento evasivo e o elusivo conduz a uma séria consequência para o contribuinte: enquanto o primeiro (violação frontal da lei, ilícito típico) é sancionado com multa, o segundo (ilícito atípico) não é propriamente punido, mas sim frustrado, determinando-se que o contribuinte apenas recolha o tributo com encargos moratórios (GODOI, 2007).

³ Artigo 71 da Lei nº 4.502/64 (BRASIL, 1964).

⁴ Artigo 72 da Lei nº 4.502/64 (BRASIL, 1964).

⁵ Artigo 167, §1º do Código Civil (BRASIL, 2002a).

⁶ Aqueles constantes na Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), bem como nos dispositivos dos artigos 168-A; 334, segunda parte e 337-A do Código Penal (BRASIL, 1940).

1.3 A elisão fiscal

Se à evasão estão reservadas as condutas ilícitas, a elisão se encontra no campo dos atos lícitos que visam à economia de tributos. Nela, o contribuinte opta por um dentre vários caminhos não vedados por lei (QUEIROZ, 2012).

Para uma maior precisão terminológica, reserva-se o termo “planejamento tributário” para a técnica de organização preventiva dos negócios jurídicos, visando à lícita economia de tributos (TÔRRES, 2003). O planejamento, por ser um ato pré-jurídico, não necessariamente alcança tal mister. Desse modo, a elisão seria o planejamento tributário que produziu os efeitos a que originariamente se propôs.

Fundada no direito à liberdade, à livre iniciativa e à autogestão da vida empresarial, a elisão é tutelada pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), desde que dentro dos limites da noção de Estado Democrático de Direito. Com efeito, ninguém é obrigado a pagar mais impostos se pode pagar menos (DÓRIA, 1977).

Enquadram-se, portanto, no campo da elisão, os procedimentos eleitos pelo contribuinte que estejam em conformidade com a lei, encontrem-se revestidos por formas normais ou típicas, estejam de acordo com o conteúdo efetivamente realizado e querido e tenham existência real (QUEIROZ, 2012).

A partir dessa conceituação, pode-se classificar as condutas elisivas em três categorias: induzida pela lei (extrafiscal), garantida pela lei (por opção) ou não proibida pela lei (COÊLHO, 2007).

Na primeira, o legislador, por razões de ordem político-econômica, induz a prática de certos negócios por atrativos na tributação (reduções, isenções ou não-incidência). Como exemplo, citam-se as isenções concedidas às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus.

Em seguida, há os casos em que a legislação expressamente faculta ao contribuinte a escolha pelo regime tributário que melhor lhe convier. É o caso das opções fiscais previstas no Imposto de Renda, em que as pessoas físicas escolhem entre o modelo completo e o simplificado.

Na última modalidade, tem-se o aproveitamento das lacunas da lei pelo

contribuinte. Aqui, embora a operação adotada não esteja nos planos do legislador, não há o uso de artifícios, subterfúgios ou manipulações na forma jurídica escolhida. Como exemplo, tem-se a doação de bens pelo genitor aos seus filhos e herdeiros, ainda em vida, sob a forma de doação, como forma de adiantamento da legítima herança.

Ressalte-se que, embora Dória (1977) admita o aproveitamento das lacunas da lei pela manipulação das formas jurídicas, adotar-se-á, neste trabalho, o posicionamento contrário, para reconhecer, em princípio, a legitimidade da elisão, que resulte das lacunas legais, desde que ela não se processe mediante distorção das formas jurídicas e pela incompatibilidade entre forma e conteúdo, situações nas quais se configuraria a elusão (QUEIROZ, 2012).

1.4 A elusão fiscal

Desde os primórdios da tributação, a dificuldade de se identificar os limites entre a legítima economia de tributos e a elusão fiscal desgasta a relação entre a Administração Tributária e o contribuinte. Como observou Harry J. Rudick (1940), os tributos e a elusão provavelmente nasceram gêmeos e seguramente continuarão a coexistir, pois, à medida que o Fisco descobre e proíbe um artifício de fuga, o contribuinte cria outro.

Essa delimitação se mostra, todavia, de crucial importância prática, pois determina quais condutas, embora se apresentem *prima facie* lícitas, devem ser consideradas não oponíveis perante o Fisco, por serem incompatíveis com os fins sociais a que se propõe a tributação no Estado Democrático de Direito.

Assim, não se está no âmbito seguro da estrita legalidade (observância a dispositivo de lei), mas sim da legitimidade (consonância com o ordenamento jurídico como um todo, com os seus princípios e as suas finalidades).

A elusão se enquadra com exatidão à tese dos ilícitos atípicos dos juristas espanhóis Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, os quais identificaram os seguintes elementos característicos desses ilícitos: a) a existência de uma conduta permitida;

b) a produção de um dano, intencional ou não, decorrente daquela conduta e c) a inadmissibilidade do dano decorrente do contexto principiológico do sistema, de uma nova regra que limite o alcance da primeira, ao qualificar como proibidos os comportamentos antes permitidos (ATIENZA; MANERO, 2000).

A Constituição Federal é integrada por direitos fundamentais que formam o espaço das condutas permitidas, a exemplo do direito à liberdade negocial. Como não há normas sancionatórias dirigidas ao descumprimento dessas permissões, mas apenas quanto ao descumprimento de condutas proibidas ou obrigatórias, os excessos promovidos no exercício desses direitos que causem prejuízo a terceiro são considerados ilícitos atípicos (TÔRRES, 2003). É o caso da elusão, que representa um excesso no exercício da autonomia privada pelo contribuinte, que resulta em mácula à capacidade contributiva e à igualdade (QUEIROZ, 2012).

A partir do cotejo com a legislação estrangeira, observa-se que as condutas elusivas não são consideradas elisivas pelo direito positivo da maioria dos países⁷. Decerto, não se deve considerar, no âmbito da lícita economia de tributos, comportamentos pelos quais o particular busca evitar a incidência da norma tributária, mediante formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas.

Nesse intuito, inúmeras configurações de Direito Civil foram adotadas pelos ordenamentos jurídicos como critérios identificadores das condutas elusivas: abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei, ato anormal de gestão, negócio indireto, propósito negocial, substância sob a forma, realização de atos complexos em sequência, dentre outros institutos (QUEIROZ, 2012). No entanto, em virtude da falta de uniformidade, tanto na terminologia quanto na conceituação dessas figuras, causada pelas concepções desencontradas dos juristas a respeito da delimitação de seus contornos, a abordagem dos aspectos caracterizadores da elusão será realizada sem adentrar no estudo desses institutos.

Godoi (2007) identifica três parâmetros para identificar as condutas elusivas: a) o manifesto artificialismo das configurações ou formalizações jurídicas adotadas

⁷ É o caso dos Estados Unidos e da Grã-Bretanha nos quais essa figura é conhecida como “*tax avoidance*”; da Itália, com a “*elusione fiscale*”; da Espanha, com a “*elusión tributaria*” e da França, com a “*évasion fiscale*” (GODOI, 2007).

pelo contribuinte; b) a completa inexistência de um motivo não tributário que possa explicar ou justificar a escolha do contribuinte por aquelas formas jurídicas artificiosas e c) a vulneração que seria promovida nos propósitos da lei e do sistema tributário, caso pudesse prevalecer o esquema montado pelo contribuinte.

Em relação ao primeiro critério, o artificialismo é identificado quando, diante da forma distorcida da transação ou da cadeia de transações, observa-se a completa ausência de coerência entre o objetivo prático a ser alcançado pelo contribuinte e os meios e as formalizações por ele escolhidos. Essa configuração artificiosa pode ser reconhecida com base nas características externas da transação, por uma análise objetiva do fenômeno.

Já o segundo parâmetro identifica as operações em que a opção por determinada formalização jurídica não pode ser explicada por razões não tributárias, tendo como único intento a economia de tributos. Ressalta-se que uma operação que visa exclusivamente a economia fiscal não deve, necessariamente, ser rechaçada pela ordem jurídica. Deverá ser analisada a adequação do negócio jurídico como instrumento hábil para alcançar o objetivo pretendido pelo particular. Somente será rejeitado o comportamento do particular quando apresentar deformação, atipicidade ou anormalidade na forma jurídica; ou quando não houver correspondência entre forma e substância; ou, ainda, quando houver manipulação do fato gerador, que resulte em distorções de efeitos tributários (QUEIROZ, 2012).

Por fim, o terceiro critério traz o fundamento para o combate às condutas elusivas: embora não infrinjam diretamente o preceito da lei, esses comportamentos artificiosos ferem a noção de justiça tributária em uma sociedade democrática, assente na solidariedade e na cidadania fiscal. O planejamento tributário abusivo obsta a consecução da função social da tributação, uma vez que não só dificulta a arrecadação de receitas destinadas à concretização dos direitos fundamentais, como também corrói o princípio da igualdade, ao permitir que a tributação incida em dissonância com as manifestações da capacidade contributiva (PAULA, 2011).

Portanto, não obstante haja a liberdade de conformação dos negócios privados, essa garantia não pode frustrar a própria razão de ser da norma impositiva

tributária, transformando o sistema tributário em um jogo no qual os contribuintes com mais recursos financeiros e intelectuais transferem para os demais o peso de custear os gastos públicos (GODOI, 2007).

2 CONTROLE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PELA NORMA GERAL ANTIELUSIVA

2.1 A adoção da via legislativa

Conforme atenta o professor Marciano Seabra de Godoi (2007), não há uma solução que se possa dizer como a única correta ou mesmo a mais correta para limitar eficazmente a liberdade de o contribuinte realizar o planejamento tributário. A tradição jurídica de cada país, o momento histórico, os valores e a ideologia nele preponderantes, bem como a forma de se entender a natureza da atividade jurisdicional são fatores que influenciam em cada sistema de combate à elusão.

Como é assente, no contexto internacional, há dois modelos de sistema jurídico: o anglo-saxão (*common law*) e o romano-germânico (*civil law*).

Nos países do *common law*, como os Estados Unidos e o Reino Unido, está a cargo da jurisprudência a elaboração dos critérios a delimitar o momento em que planejamento tributário deixa de ser legítimo e passa a ser abusivo. Por ser reduzido o âmbito das normas legisladas, as decisões jurídicas são fundadas nos princípios estatuídos nos precedentes judiciais (*case law*). Por conseguinte, o tratamento da elusão, nesses sistemas, tem por base teorias judiciais de interpretação, como *business purpose doctrine*, *substance over form*, *step transaction*, dentre outras.

Nos países de tradição do *civil law*, nos quais a fonte primária é a lei, a qualificação das operações dos contribuintes como elusivas é realizada por normas provenientes do Poder Legislativo. Como critério, o Direito Tributário utiliza figuras seculares do direito privado - abuso do direito, abuso das formas, fraude à lei e negócio indireto - para serem aplicadas, com matizes próprias, à elusão.

Não obstante os imperativos da legalidade, ainda mais acentuado em matéria tributária, Marciano Seabra de Godoi (2007) e Marco Aurélio Greco (2009) defendem a desnecessidade de uma norma escrita, definindo e sancionando expressamente os casos em que os indivíduos arditosamente escapam à tributação. Os autores admitem, por consequência, a desconsideração dos atos e dos negócios jurídicos dos particulares, mesmo à margem de previsão normativa específica.

Consideram os autores, ainda, que a condenação dessas operações já decorre logicamente do próprio ordenamento jurídico - mais especificamente das normas cogentes -, uma vez que não haveria proteção às condutas que visem neutralizar a eficácia dos seus preceitos. Assim, os doutrinadores reconhecem que a codificação da reprimenda a esses comportamentos seria conveniente, embora não necessária.

Respeitada essa posição, entende-se que atribuir à Administração Pública ou ao Judiciário a responsabilidade de identificar os negócios jurídicos elusivos para requalificá-los, sem a instituição de lei para indicar os parâmetros a serem observados nessa desconsideração, é elevar a insegurança jurídica a patamares insustentáveis.

Conforme o exposto neste trabalho, as condutas elusivas são de difícil identificação, uma vez que não violam dispositivo expresso de lei, mas sim os fins do ordenamento jurídico. Assim, com vistas a evitar abusos pelo Estado frente ao particular, o combate a esses comportamentos deve estar de acordo com os critérios estabelecidos na lei (QUEIROZ, 2012).

2.2 A opção por uma norma geral

De um modo geral, pode-se dizer que todas as normas antielusivas preveem hipóteses para as quais está prevista a consequência jurídica da desconsideração do ato ou negócio jurídico artificioso para a aplicação do regime jurídico que se pretendeu eludir.

O caráter distintivo entre elas reside no grau de generalidade, o que permite

classificá-las em: regras de prevenção (regras de correção ou regras específicas antielusão ou, ainda, regras *ad hoc*), regras setoriais e regras gerais.

2.2.1 As regras de prevenção

Pode-se dizer que a técnica mais antiga para o enfrentamento da elusão é o uso das regras de prevenção. Tais normas possuem uma estrutura bastante simplificada: preveem a desconsideração jurídica para comportamentos específicos e determinados, considerados pelo legislador como elusivos.

Na edição de regras *ad hoc* ocorre a transposição dos comportamentos artificiosos, um a um, para o âmbito da ilegalidade. É evidente, portanto, o caráter analítico e pontual desse método de combate à elusão.

Ao delas tratar, Heleno Tôrres (2003) aduz que, em termos técnicos, as chamadas normas de prevenção não são propriamente normas antielusivas, pois, ao antecipar-se às condutas elusivas, tais regras eliminam as lacunas legislativas que dão ensejo à elusão. Assim, as normas preventivas não incidiriam sobre as condutas elusivas, pois, a partir da instituição dessas normas específicas, as operações nela previstas - anteriormente considerados elusivas por serem legais, mas ilegítimas - passam a ocupar o âmbito da ilegalidade, transformando-se em atos evasivos.

Embora as normas preventivas não sejam tecnicamente normas antielusivas, Heleno Tôrres (2003) as defende, por conferir maior segurança jurídica ao contribuinte, pois discrimina caso a caso as hipóteses em que os atos e negócios jurídicos não estariam ao abrigo da lei.

Essa também é a solução defendida por Dória (1977) para frustrar o aproveitamento das lacunas da lei em casos particulares. Segundo o autor, pelo aprimoramento da legislação, removem-se os espaços (*loopholes*) ou as imperfeições que possibilitam esses comportamentos astuciosos.

Não se deve ignorar, no entanto, que a utilização indiscriminada de normas específicas acarreta uma inflação legislativa que acaba por corroer a certeza jurídica

almejada por essas regras. Ademais, as hipóteses legais não têm condições de acompanhar a inumerável quantidade de estratégias desenvolvidas nas relações interempresariais para ludibriar a tributação, resultando em uma série de inevitáveis omissões nos textos normativos.

2.2.2. As regras setoriais

As regras setoriais antielusivas são aquelas que, pela sua generalidade, conseguem efetivamente atingir os ilícitos atípicos, ou seja, aquelas condutas que não se subsumem ao tipo legal tributário, mas que produzem os mesmos efeitos econômicos da operação típica. No entanto, seu âmbito de incidência está restrito a um tributo específico.

Essas cláusulas, portanto, se distinguem das especiais, pois as condutas por elas abrangidas não são objeto de tipificação, mas sim de referência genérica e indeterminada. Todavia, embora tenham inexorável caráter geral, diferem-se das normas gerais por serem aplicáveis em um âmbito mais restrito, limitando-se a um determinado tributo ou a negócios ou operações relativas a um tributo particular (XAVIER, 2001).

2.2.3. As regras gerais

Por último, as regras gerais antielusivas correspondem àquelas normas que, genuinamente, são direcionadas à tributação dos atos ou negócios jurídicos elusivos. O seu alto grau de generalidade visa alcançar esses ilícitos atípicos, ou seja, aquelas condutas que não se subsumem ao tipo legal tributário, mas que produzem os mesmos efeitos econômicos da operação típica.

Pelo seu acentuado caráter genérico, essas regras têm a vantagem de serem aplicáveis a um número muito mais expressivo de situações do que as regras *ad hoc*, além de não inflarem o ordenamento jurídico com normas específicas.

Tomando por base o estudo do professor Alberto Xavier (2001), serão

apresentados os pressupostos que as regras gerais antielusivas trazem na sua redação, como requisitos cumulativos para a aplicação da desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Tais condicionantes correspondem aos traços característicos das condutas elusivas que se pretende coibir.

São quatro pressupostos: a) a livre opção pela prática de ato ou negócio jurídico ou conjunto de atos ou negócios jurídicos não tipificados pela referida norma tributária (ou tipificados por outra norma tributária de regime menos oneroso); b) a obtenção, pelo ato ou pelo conjunto de atos, de um resultado econômico equivalente ao do ato ou do negócio jurídico tributado (ou mais onerosamente tributado); c) o fim elisivo, consistente em subtrair o ato praticado ou o conjunto de atos praticados do âmbito de aplicação da norma tributária e d) o caráter inusual, anormal, artificioso do modelo negocial adotado.

Assim, seguindo a tendência internacional⁸, a solução que parece mais adequada para enfrentar o planejamento tributário abusivo é a inclusão de uma norma geral antielusiva no ordenamento jurídico pátrio. A cláusula geral, embora atribua uma ampla margem de interpretação, seria capaz de tipificar os critérios para a desconsideração, os limites para a sua aplicação, os procedimentos adotados e as sanções cabíveis, conferindo previsibilidade e segurança jurídica (QUEIROZ, 2012).

A adoção da norma geral não implica a exclusão das demais opções (normas de prevenção e setoriais). É possível a combinação dessas regras. Desse modo, pode-se instituir normas de prevenção para os casos de abuso mais conhecidos e frequentes, reservando à norma geral uma função residual, para controlar os casos para os quais não exista previsão típica (TÔRRES, 2003). A coexistência de ambas, portanto, não acarretaria conflito, pois a cada uma é atribuída função própria.

⁸ Guardadas as devidas peculiaridades, já possuem cláusula geral antielusiva na Alemanha (art. 42 da AO77 – Código Tributário Alemão de 1977), na Espanha (art. 24 da *Ley General Tributaria*), na França (art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales*) e em Portugal (art. 38, nº 2, da Lei Geral Tributária portuguesa) (TORRES, 2003).

2.2.3.1 O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional

Como é assente, a Lei Complementar nº 104 de 2001 introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), autorizando a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, desde que respeitados os procedimentos previstos na lei ordinária a ser editada.

Desde então, a doutrina discute o alcance conceitual do termo “dissimular” para determinar os efeitos materiais da referida norma, não tendo, todavia, chegado a um consenso. Em razão disso, pairam dúvidas, inclusive, acerca da sua natureza, efeitos e constitucionalidade.

Há autores, como Heleno Taveira Tôrres (2003) e Alberto Xavier (2001), que entendem se tratar de mera norma anti-simulação, não trazendo, portanto, qualquer inovação à matéria, mas apenas explicitando uma autorização que a autoridade administrativa já possuía⁹. Outros, na esteira de Marciano Seabra de Godoi (2012), Marco Aurélio Greco (2009) e Ricardo Lobo Torres (2011), advogam que esse preceito seria verdadeira norma antielusiva, inaugurando o combate ao planejamento tributário abusivo, embora diverjam quanto à identificação das condutas elusivas. Também há os que coadunam com a natureza antielusiva da regra, mas advogam pela sua inconstitucionalidade, como Ives Gandra da Silva Martins (2007) e Hugo de Brito Machado Segundo (2018). Há, por fim, quem defenda ter o dispositivo introduzido no direito pátrio a interpretação econômica do fato gerador, a exemplo de Aurélio Pitanga Seixas Filho (2001).

Acrescente-se que, ao preceituar que a desconsideração está adstrita à observância dos procedimentos a serem estabelecidos na lei, a Lei Complementar condicionou a aplicabilidade dessa regra a uma nova norma. Ocorre que, na esfera federal, até o presente momento, esse regramento ainda não foi aprovado,

⁹ O Código Tributário Nacional já autoriza a revisão do lançamento quando fosse comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII do CTN).

inviabilizando a aplicação do dispositivo.

No ano de 2002 houve uma tentativa de regulamentar o dispositivo, pela Medida Provisória nº 66. Esse diploma não chegou, no entanto, a ser convertido em lei, por ser rejeitado pelo Congresso Nacional.

Por isso, interessa, nesse ponto, atentar-se para a inexistência, no ordenamento jurídico brasileiro, de uma cláusula geral antielusiva. Essa é a razão pela qual o presente estudo foi traçado, objetivando analisar a compatibilidade de eventual norma com esse propósito no direito nacional.

Nesse sentido, na esteira de Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro (2007), entende-se que a norma em comento objetivou enfrentar a elusão tributária, mas não resultou em sucesso, sendo inaplicável. O impedimento para a aplicabilidade desse dispositivo reside na insuficiência da densidade normativa da Lei Complementar nº 104 de 2001.

A densidade normativa de um preceito é o grau de determinação conferido ao seu texto. Ela está intimamente ligada à eficácia da regra, uma vez que os efeitos práticos de uma norma dependem da especificidade com que o legislador concebe o texto legal.

Da leitura do parágrafo único do artigo 116, no entanto, verifica-se ser tão reduzido o grau de precisão do texto que compromete a eficácia do dispositivo. Com efeito, o legislador, ao redigir a norma em comento, não elegeu, dentre a multiplicidade de critérios criados pela doutrina (abuso de direito, abuso de formas, negócio indireto e fraude à lei), aquele que deveria ser utilizado pela autoridade administrativa para detectar os abusos no planejamento tributário.

Ao corroborar com esse posicionamento, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF decidiu, por unanimidade dos votos, que esse preceito legal não pode ser utilizado como fundamento da decisão de desconsideração de atos ou negócios jurídicos, uma vez que a lei ordinária responsável por prever os procedimentos para essa operação ainda não foi editada (BRASIL, 2018).

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, portanto, não

possui densidade normativa para produzir os efeitos que, supõe-se, o dispositivo objetivava, correspondentes à desconsideração dos negócios jurídicos artificiosos. Nesse sentido, considerando a inaplicabilidade do preceito, é forçoso concluir que ainda não há, no ordenamento jurídico brasileiro, uma norma geral antielusiva.

3 COMPATIBILIDADE DA NORMA GERAL ANTELUSIVA AO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1 Respeito à legalidade

O principal argumento contra a introdução de uma norma geral antielusiva no direito pátrio é a alegação de descumprimento do princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Dentre os autores que se dedicaram a esse posicionamento, podem ser citados Alberto Xavier e Ives Gandra da Silva Martins.

Leciona o tributarista português que, no âmbito da tributação, o princípio da legalidade (*nullum tributum sine lege*) deve ser entendido como “reserva absoluta de lei” ou o princípio da tipicidade da tributação, o que significa que a lei precisa conter não só a autorização para o administrador ou juiz aplicar o direito (lei formal), mas também o próprio critério de decisão no caso concreto (lei qualificada). Assim, há, na legalidade tributária, predeterminação integral do conteúdo da norma, restringindo-se ao órgão aplicador do direito a mera subsunção do fato à norma, independentemente de qualquer valoração pessoal (XAVIER, 2001).

Como corolários da reserva absoluta de lei, os tributos devem ser descritos em tipos ou modelos, que expressem uma seleção pelo legislador das realidades que pretende tributar, dentro do quadro mais vasto das que apresentam aptidão para tanto (seletividade). A conformação das situações aos tipos legais não só é absolutamente necessária, mas também suficiente à tributação, ou seja, do mesmo modo que basta a não configuração de um dos elementos do tipo para a não

incidência do tributo, também não se admitem quaisquer elementos adicionais não completamente contidos na descrição normativa (exclusivismo). Os elementos integrantes do tipo devem ser precisos e determinados (determinação) e o rol de tributos é taxativo (*numerus clausus*) (XAVIER, 2001).

Como reflexo das referidas exigências, é vedada a utilização de: reenvios, remissões ou delegações para fontes infraconstitucionais; conceitos indeterminados; cláusula geral; discricionariedade administrativa e analogia (XAVIER, 2001).

Esse tratamento rigoroso dado à legalidade tributária, segundo Xavier (2001), visa assegurar a observância a três princípios basilares: segurança jurídica, separação de poderes e liberdade de contratar, pois confere aos cidadãos a capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários, garante ao Poder Legislativo o monopólio da criação e do aumento dos tributos e permite ao cidadão optar pelas condutas fiscalmente menos onerosas.

Desse modo, ao fixar os contornos do princípio da legalidade no âmbito da tributação, o citado autor entende que a inserção de norma geral antielusiva no ordenamento jurídico representa afronta à legalidade, por ferir a segurança jurídica, a separação de poderes e a liberdade de contratar, na medida em que outorga à Administração ou ao Judiciário a desconsideração dos atos e negócios jurídicos, realizados pelo particular para fazer incidir tributo sobre a conduta não tributável. Ademais, permite-se ao aplicador do direito usurpar função reservada ao legislador, corroendo a separação dos poderes e se cria um cenário de insustentável insegurança jurídica, uma vez que impede a previsão pelo contribuinte de quais procedimentos estariam sujeitos à exação fiscal (XAVIER, 2001).

Ives Gandra da Silva Martins (2006) compartilha do entendimento de Xavier, rejeitando a possibilidade de inclusão no ordenamento jurídico nacional de qualquer tipo de norma geral antielusiva, por gerar insegurança jurídica e violar a estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica.

Para o autor, o direito brasileiro ainda não tem norma antielusiva com eficácia e, em face do princípio da estrita legalidade insculpido na lei maior, qualquer norma com esse objetivo seria de manifesta inconstitucionalidade. Segundo ele, para se

combater os comportamentos em que haja dissonância entre a forma e a substância, pela desconsideração do negócio praticado, precisaria haver descrição cabal na lei de cada um desses casos (MARTINS, 2010).

Respeitados os posicionamentos expostos, cuja inteligência permite tornar rico o debate aqui apresentado, discorda-se desse entendimento contrário ao combate ao planejamento tributário artificioso, pela regra de caráter geral.

A inclusão de norma geral antielusiva não visa à tributação com base unicamente na capacidade contributiva, em detrimento da legalidade, ou a outorga de amplos poderes ao Fisco, ou ainda, a proibição de o contribuinte perquirir a menor onerosidade na tributação. Objetiva-se, tão somente, prover o ordenamento jurídico com mecanismos eficazes, que permitam identificar e tornar inócuos os atos que, pelas distorções e manobras, escapam da obrigação tributária.

Para tanto, é necessário que a autorização normativa para a Administração Pública desconsiderar atos e negócios jurídicos elusivos seja acompanhada de restrições que condicionem a sua atuação, de modo que se possa delimitar o âmbito lícito de exercício desse poder, sem a violação dos direitos dos contribuintes ou dos deveres fiscais. Nesse sentido, o preceito legal deverá prever objetivamente os critérios de desconsideração, assim como os exatos procedimentos necessários para a requalificação, a fim de que se assegure ao particular a segurança e a previsibilidade da legalidade contra eventuais arbítrios perpetrados pela Administração Pública (SOUZA; FUNARO, 2007).

Além de não ser ilimitado, o poder de desconsideração dos atos e negócios jurídicos abusivos não deverá ser exercido em todo e qualquer caso concreto. Pelo contrário, esse recurso deve estar restrito às situações em que as normas de prevenção falharem em antecipar os comportamentos elusivos, como um instrumento de utilização subsidiária (*ultima ratio*).

Com efeito, o objetivo da norma geral antielusiva não é corrigir as imperfeições do ordenamento que poderiam ser evitadas pelo legislador, mas sim corrigir os inevitáveis vazios da previsão legal (ZUGMAN, 2012).

Conforme atenta Daniel Zugman (2012), é evidente que essa forma de

controle da elusão tributária implica uma perda de segurança jurídica. Não admitir isso seria ignorar os efeitos de eventual norma geral. Essa dose mínima de insegurança, por sua vez, é indispensável à evolução da sociedade e à efetivação dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da justiça fiscal.

Não obstante se reconheça a importância fundamental da previsibilidade e da segurança jurídica, conferidas pelo princípio da legalidade, é inegável que a insegurança jamais poderá ser extirpada do Direito, uma vez que é inerente à realidade social. Nesse sentido, a preocupação deve ser minimizar essa instabilidade, sem incorrer no equívoco de dar tamanha prioridade à persecução da sua extinção, que provoque o engessamento do ordenamento jurídico e, por conseguinte, impeça as inovações e o desenvolvimento social.

Acrescente-se que a inclusão de norma geral antielusiva não seria responsável por provocar insegurança jurídica, uma vez que as relações entre Fisco e contribuinte já se revestem de instabilidade e imprevisibilidade suficiente, mesmo na ausência de dispositivo dessa natureza (QUEIROZ, 2012). A Fazenda Pública e o Poder Judiciário não têm deixado de desconsiderar os atos e negócios jurídicos abusivos. Pelo contrário, ante a ausência de uma norma geral, foi ampliado o conceito de simulação para abarcar as condutas artificiosas (GODOI, 2012)

Diante do exposto, entende-se que a inclusão de uma eventual norma antielusiva no sistema jurídico nacional não implica a violação do princípio da legalidade. Ao revés, a regra - desde que redigida com clareza e objetividade, determinando com precisão os critérios de identificação dos comportamentos não oponíveis ao Fisco, assim como o procedimento de desconsideração - efetivará tal princípio, pois, ante o atual cenário de insegurança jurídica, servirá para nortear a atuação tanto das autoridades administrativas e julgadoras quanto dos contribuintes.

Negar-se a discutir os critérios que porventura possam ser incorporados ao Direito Tributário nacional com o objetivo de impor limites ao planejamento tributário é incorrer em um formalismo exacerbado e em uma visão ultraliberal.

3.2 Ausência de raciocínio analógico

O segundo argumento contrário à introdução da norma geral antielusiva no Direito brasileiro corresponde à alegação de que essa regra violaria a proibição do emprego de analogia para exigir tributo não previsto na lei, constante no artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional. Conforme se verá, essa crítica está intrinsecamente ligada à primeira, de modo que os mesmos autores que levantam a violação à legalidade por essa regra, o fazem com lastro na suposta previsão do recurso à analogia na sua redação.

A analogia se funda no princípio de que casos semelhantes devem ter o mesmo tratamento. Desse modo, ela é o método de integração do direito - pois serve para suprir lacunas na lei -, pelo qual se atribui a um caso não regulado pelo ordenamento jurídico a mesma disciplina de um caso similar já regulado. É necessário, contudo, que essa relação de semelhança seja fundamental e essencial (GUTIERREZ, 2006).

Alberto Xavier (2001), por se dedicar ao estudo da estrutura das normas gerais antielusivas, entende que nelas há, inexoravelmente, tributação de ato ou negócio jurídico extratípico por analogia. O raciocínio analógico desenvolvido por essa regra consistiria em desconsiderar a operação escolhida pelo contribuinte para aplicar a ela uma norma que contém, na sua previsão, outro ato, mas com efeitos econômicos equivalentes.

Segundo o doutrinador português, a regra antielusiva seria, ao fim, uma norma geral inclusiva, pois conteria uma autorização genérica para fundar positivamente a tributação. Desse modo, a incompatibilidade de uma norma desse teor ao ordenamento jurídico pátrio seria flagrante, uma vez que, ao instituir a tipicidade taxativa, a Constituição Federal optou por discriminar entre situações tipificadas e não tipificadas. Nesse sentido, por não haver lacunas, não se admitiria a analogia (XAVIER, 2001).

Ao contrário do argumentado, a norma geral antielusiva não pressupõe, necessariamente, a utilização de raciocínio analógico. Do mesmo modo, não se

pretende, neste trabalho, defender uma norma geral inclusiva que abarque todo e qualquer planejamento tributário que tencione a economia tributária.

Ao instituir uma norma geral no ordenamento jurídico, objetiva-se prover Direito com mecanismos eficazes que permitam identificar e tornar inócuos os comportamentos que, pelas distorções e manobras insólitas, escapam da obrigação tributária. Há, em verdade, uma correção do comportamento do contribuinte, por uma requalificação jurídica do fato.

Nesse sentido, a partir da incidência da norma geral antielusiva sobre a conduta artificiosa, ocorrerá a determinação da efetiva identidade do fato ocorrido para, então, qualificá-lo corretamente. Consoante os ensinamentos de Marco Aurélio Greco (2009, p. 18), “qualificar corretamente os fatos e os negócios realizados pelo contribuinte não é aplicar a analogia, é apenas captar a figura que foi criada a qual, muitas vezes, não coincide com as formas adotadas quando vistas isoladamente”.

Portanto, não há qualquer óbice à requalificação do fato elusivo para subsumi-lo à regra de incidência tributária, uma vez que o procedimento adotado não corresponde ao raciocínio analógico, mas sim à identificação da real natureza do fato ocorrido para aplicá-lo à norma correspondente.

CONCLUSÃO

Ante a inegável necessidade de um instrumento que coíba eficazmente as condutas elusivas e, ao mesmo tempo, garanta ao contribuinte a busca da menor onerosidade possível na tributação, o presente trabalho propôs, com esteio nos sistemas estrangeiros e na respeitável parcela da doutrina, a edição de uma norma geral antielusiva.

Com esse propósito, foram traçadas as particularidades dos mecanismos perpetrados pelo particular para reagir à obrigação tributária, classificados em elisivos, evasivos e elusivos. Para o efetivo combate ao planejamento tributário abusivo, é imperiosa a delimitação precisa dessas operações.

Dessa feita, constatou-se ser a elusão uma espécie de ilícito atípico, uma vez que não afronta diretamente nenhum dispositivo de lei, representando, em verdade, um excesso no exercício do direito à liberdade e à autonomia privada, que resulta em mácula à igualdade e à capacidade contributiva. Nesse sentido, sua identificação deve ser realizada a partir de três parâmetros: o manifesto artificialismo das configurações ou formalizações jurídicas adotadas; a completa inexistência de um motivo não tributário que possa explicar ou justificar a escolha por aquelas formas jurídicas artificiosas e a vulneração promovida nos propósitos da lei e do sistema tributário, caso pudesse prevalecer o esquema montado pelo contribuinte.

Considerando a tradição romano-germânica (*civil law*) do Direito brasileiro e os imperativos da legalidade e da segurança jurídica, constatou-se ser a lei o instrumento próprio para combater as condutas elusivas.

Outrossim, verificou-se ser a estrutura da norma geral a opção mais adequada para esse propósito, visto que se antecipa às condutas artificiosas, alcança um maior número de situações aplicáveis e, ainda, não provoca uma inflação legislativa. Nada obsta, contudo, a coexistência da norma geral com outros instrumentos de combate à elusão, como regras preventivas e setoriais.

Atentou-se, também, para a inexistência, no Direito nacional, de um dispositivo dessa natureza. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104 de 2001, por não possuir densidade normativa, não conseguiu promover os almejados efeitos de desconsideração dos atos e negócios jurídicos artificiosos.

Por fim, não obstante os questionamentos acerca da constitucionalidade de uma eventual norma geral antielusiva a ser incluída no ordenamento jurídico pátrio, conclui-se ser possível a elaboração de um dispositivo com esse propósito, que não infrinja a legalidade ou a vedação à analogia.

Um preceito com tal conteúdo - desde que redigido com clareza e objetividade, determinando com precisão os critérios de identificação dos comportamentos elusivos, assim como o procedimento de desconsideração - dará suporte legal ao combate às condutas elusivas, garantindo uma maior segurança

jurídica ao contribuinte.

Tem-se, portanto, a ausência de obstáculos jurídicos para a inclusão de uma norma geral antielusiva no direito brasileiro. Reconhece-se a dificuldade de se concluir tal propósito, uma vez que as divergências doutrinárias quanto ao critério a ser adotado para identificar as condutas elusivas são inconciliáveis. Espera-se, todavia, que o Legislativo assumira uma posição, pois não devem os contribuintes e o Fisco permanecerem por mais tempo nessa tumultuada e incerta convivência.

REFERÊNCIAS

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. Para una teoría general de los ilícitos atípicos. **Jueces para la democracia**, Espanha, n. 39, p. 43-49, ago./nov. 2000.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002a. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

BRASIL. Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 31 dez. 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 01 mar. 2020.



BRASIL. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 11 jan. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

BRASIL. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 19 jul. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

BRASIL. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

BRASIL. Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002b. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 30 ago. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo: 11065.724114/2015-03. Acórdão n. 3401-005.228, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Relator: Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 20 set. 2018. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 01 mar. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso da personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. *In*: YAMASHITA, Douglas. (coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007.



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

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. *In*: YAMASHITA, Douglas. (coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: LEX, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Elisão fiscal e a LC 104, de 10/01/2001**. Texto da palestra proferida por ocasião do Ciclo de Palestras de Direito Tributário, promovido pelo Centro de Estudos da Advocacia-Geral da União, no dia 20/04/2001. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/889814. Acesso em: 01 mar. 2020.

GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 7, n. 42, p. 9-42, nov./dez. 2009.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

JANCZESKI, Célio Armando. Cláusula Antielisiva à Luz da Interpretação da Lei Tributária. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e segurança jurídica. **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, São Paulo, n. 77, p. 99-128, maio/jun. 2006.



MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o princípio da legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 173, p. 95-101, fev. 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma Teoria do Tributo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua Natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação à Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. **Revista da PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília, v. 1, n. 1, p. 165-194, jan./jun. 2011.

QUEIROZ, Mary Elbe. O planejamento tributário: procedimentos lícitos, o abuso, a fraude e a simulação. Uma proposta de NGA para o Brasil. *In*: RIBEIRO, Maria de Fátima *et al.* **Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros**. São Paulo: Almedina, 2012.

RUDICK, Harry J. The Problem of Personal Income Tax Avoidance. **Law and Contemporary Problems**, Durham, v. 7, n. 2, p. 243-265, abr./jun. 1940. Disponível em: <https://scholarship.law.duke.edu/lcp/vol7/iss2/11>. Acesso em: 01 mar. 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Planejamento tributário e estado de direito: Fraude à lei, reconstruindo conceitos, entre metáforas e “buracos no direito”: Evasão, elusão, elisão ou...“ilusão”?**. Fiscosoft, 2012. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5x00/planejamento-tributario-e-estado-de-direito-fraude-a-lei-reconstruindo-conceitos-entre-metaforas-e-buracos-no-direito-evasao-elusao-elisao-ou-ilusao--eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em: 01 mar. 2020.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. 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.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 146, p. 61-84, nov. 2007.



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

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *In*: TORRES, Ricardo Lobo. (org.). **Temas de Interpretação do Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ZUGMAN, D. L. Planejamento Tributário e o Parágrafo Único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. *In*: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito. (org.). **Direito Tributário**. Florianópolis: FUNJAB, 2012. p. 326-354. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/livro.php?gt=71>. Acesso em: 01 mar. 2020.

Recebido em 03/08/2020

Publicado em 31/08/2020