

## A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DO ORDENAMENTO PÁTRIO

Sonia Leal Martins<sup>1</sup>

### RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar a legitimidade do planejamento tributário através de um estudo sobre as teorias criadas acerca mesmo e dos princípios norteadores do direito tributário. Para isso, faz-se uma análise dos conceitos de elisão e evasão, estabelecendo-se uma diferenciação entre os mesmos. Busca-se também verificar a pretensão do legislador ao instituir o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, bem como a posição doutrinária a respeito da validade do mesmo como limitador do planejamento tributário. A metodologia utilizada no presente trabalho foi, em especial, a pesquisa bibliográfica através da doutrina e da legislação pátria. Por fim, o estudo concluiu que o ordenamento pátrio proíbe a tributação por analogia e que o contribuinte que se organiza, de forma lícita e anteriormente à ocorrência do fato gerador objetivando reduzir a carga tributária, está amparado pelos princípios constitucionais da livre iniciativa e da liberdade de contratar.

**PALAVRAS-CHAVE: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.**

---

<sup>1</sup>Bacharel em Direito pelas Faculdades Integradas Vianna Júnior, Bacharel em Ciências Contábeis e Especialista em Contabilidade Tributária pela Faculdade Machado Sobrinho, Pós-Graduanda em Direito Tributário pela Universidade Estácio de Sá, Advogada e Contadora do Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais

## INTRODUÇÃO

A alta carga tributária imposta aos contribuintes brasileiros tem provocado uma maior resistência por parte destes que se sentem pressionados a buscarem formas de afastarem previamente a ocorrência do fato gerador de determinado tributo. O Estado por sua vez, investido no poder de agente arrecadador, insurge-se contra o contribuinte quando constata queda na arrecadação provocada por algum tipo de conduta que seja considerada menos onerosa ou atípica.

Nesse diapasão, antes mesmo da edição da Lei Complementar nº 104/01 (BRASIL, 2001), o Fisco já praticava ações arbitrárias no sentido de coibir o planejamento tributário. Entretanto, até a edição do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a doutrina majoritária era favorável à legitimidade do planejamento tributário.

A adoção de normas gerais antielisivas pelo direito internacional provocou o interesse por parte do Fisco em apresentar um projeto de Lei que inserisse em nosso ordenamento uma norma geral antielisiva nos moldes daquelas adotadas por outros países, resultando na introdução do parágrafo único do artigo 116 no Código Tributário Nacional por meio da Lei Complementar nº 104/01.

Em que pese a inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional até que seja editada norma que o regulamente, os contribuintes não possuem segurança jurídica no que tange a oponibilidade ao Fisco de suas operações lícitas que visem o afastamento total ou parcial da incidência do fato gerador. A doutrina por sua vez, não entrou em consenso quanto à natureza e validade da referida norma frente à Constituição Federal.

Ademais, tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, impetrada pela Confederação Nacional do Comércio em abril de 2001 (BRASIL, 2001), contestando a validade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional com base na proibição constitucional de tributação por analogia.

Nessa esteira, o objetivo deste trabalho é analisar a legitimidade do planejamento tributário praticado de forma lícita. Em outras palavras, busca-se

analisar se o contribuinte está amparado pelo ordenamento pátrio quando pratica condutas que tem por objetivo afastar a incidência tributária, por meio de planejamento tributário menos oneroso, não proibido por lei e antes da ocorrência do fato gerador.

Através da pesquisa bibliográfica na doutrina e na legislação pátria, busca-se uma breve análise dos princípios relacionados ao planejamento tributário. Em seguida analisa-se o planejamento tributário buscando-se diferenciar os conceitos de elisão e evasão, bem como analisar as teorias existentes acerca do tema. Por fim, estuda-se o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional apresentando-se as teorias correlatas, bem como o questionamento acerca da sua constitucionalidade por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446.

## **1 PRINCÍPIOS RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Para a maioria doutrinária, as normas em geral e especialmente as normas constitucionais classificam-se em duas grandes categorias: os princípios e as regras (normas específicas).

Nesse sentido os princípios são os norteadores do ordenamento jurídico no sentido de que são eles que dão valor normativo aos fatos, indicando a dimensão das regras sobre estes de forma a não agredi-los.

Apesar da amplitude dos princípios, há de se ressaltar que inexistente hierarquia entre princípios e regras, em virtude do princípio da unidade da Constituição.

Destarte, é inequívoca a importância dos princípios, seja no momento da interpretação da norma específica auxiliando o aplicador na correta dimensão que o legislador quis dar à lei, seja na sua aplicação diante do fato concreto na medida exata da sua extensão.

Em matéria de Direito Tributário, essa importância dos princípios não haveria de ser mitigada, ademais quando se trata de um ramo do direito fundamentado na estrita legalidade, como veremos adiante.

O ordenamento pátrio é reforçado de inúmeros princípios, porém, nos limitaremos ao princípio da legalidade tributária e ao princípio da capacidade contributiva.

## 1.1 Princípio da Legalidade Tributária

De acordo com o artigo 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988): “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Nesse sentido, o legislador na seara do Direito tributário, traça um limite ao poder público no que tange à cobrança de tributos e demais obrigações acessórias.

Trata-se de um princípio genérico que decorre diretamente do princípio constitucional estrutural do Estado Democrático de Direito (artigo 1º da Constituição Federal). Com essa garantia, o poder público e seus administradores ficam impedidos de impor qualquer ação ou abstenção sem que haja previsão no ordenamento jurídico.

Sendo um princípio genérico, dele decorre princípios específicos, como o princípio específico da legalidade penal, o princípio específico da legalidade tributária, o princípio específico da legalidade administrativa, dentre outros.

O princípio específico da legalidade tributária vem expresso no artigo 15, inciso I da Constituição Federal (BRASIL, 1988): “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I- exigir ou aumentar impostos sem lei que o estabeleça [...]”.

Destarte, a exigência de lei é para a criação do tributo como um todo, abrangendo a descrição do fato gerador, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e a determinação da alíquota aplicável.

Segundo Cunha Júnior (2010, p.1161):

[...] por força do princípio constitucional da legalidade tributária, só a lei emanada Poder Legislativo da pessoa política investida de competência constitucional pode criar tributos, descrevendo abstratamente e pormenorizadamente suas hipóteses de incidência e todos os aspectos essenciais desta (aspecto pessoal, aspecto

temporal, aspecto espacial e aspecto material) além das suas bases de cálculo e alíquotas.

Sendo assim, é imperativo que todos os elementos essenciais à caracterização da obrigação tributária venham taxativamente expressos e determinados por lei emanada da pessoa política investida da competência constitucional tendo em vista a segurança jurídica e o estado de direito.

## 1.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva diz respeito à obrigação do contribuinte em suportar o ônus da tributação na conformidade de seus haveres.

A Constituição Federal traz em artigo 145, parágrafo 1º (BRASIL, 1988): “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Há de se ressaltar que a capacidade contributiva tem caráter objetivo e não subjetivo. Dessa forma, o que se leva em consideração são as manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, automóvel, etc.) e não as condições econômicas reais de cada contribuinte (CUNHA JÚNIOR, 2010, p. 162).

Nesse diapasão, o princípio da capacidade contributiva passa a ser um limitador no momento da determinação das hipóteses de incidência. Uma vez definido o fato gerador, o princípio da capacidade contributiva limita seu alcance com base na quantidade de riqueza exteriorizada pelo contribuinte (PEREIRA, 2001, p. 162).

Segundo Andrade Filho (2009, p. 65): “O princípio da capacidade contributiva é o grande inimigo do planejamento tributário; este deve ser combatido para que aquele resplandeça”. Contudo, segundo o autor, essa inimidade é fruto de uma ideologia servil aos interesses do poder público.

O planejamento tributário perseguido de acordo com a lei nos moldes de sua limitação, não pode ser considerado um violador do princípio da capacidade contributiva, uma vez que se pressupõe a confiança na lei. Quando essa confiança é

abalada, surge a necessidade da alteração do seu texto de modo a ajustá-la à realidade. (ANDRADE FILHO, 2009, p. 65).

Assim sendo, não ocorrendo o fato gerador descrito na lei, não há o que se falar em capacidade contributiva, pois esta não se manifesta antes da ocorrência daquele. Desta forma, como a elisão fiscal, na maioria dos casos é um procedimento anterior à ocorrência do fato gerador, é incoerente relacionar elisão fiscal à capacidade contributiva (PERIN, 2003).

Não se pretende nesse trabalho defender a imutabilidade da lei ou ignorar as necessidades de discussão e modernização em resposta aos anseios sociais. O que se pretende, é a análise quanto aos parâmetros previstos na lei para que o contribuinte exerça seu direito de liberdade de contratar, previsto em norma constitucional, de forma que se tenha uma segurança jurídica. O contribuinte não pode ser surpreendido pelas arbitrariedades do Fisco diante da possibilidade da aplicação de subjetivismo com o fito de desconsiderar todo e qualquer planejamento tributário, baseando-se na ótica da justiça social sem que se tenha a previsibilidade em lei.

O Estado tem o dever de atualização e reforma da legislação tributária, propondo soluções institucionais para tais problemas concretos, ao invés de aproveitar-se, com astúcia, para arrecadar sobre áreas onde a legalidade é precária (SANTI, 2009).

Por fim, há de se esclarecer que o princípio da capacidade contributiva não se presta para fazer nascer uma obrigação tributária, mas, uma vez que essa venha a ser configurada, possa ser quantificada com base na aferição da riqueza exteriorizada pelo fato gerador.

## **2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O planejamento tributário pode ser considerado como uma técnica preordenada, de forma estritamente preventiva, a fim de alcançar a redução da

carga tributária ou seu afastamento, sem que com isso incorra em práticas consideradas ilícitas pelo ordenamento pátrio.

Um fator de extrema importância ao se analisar o instituto do planejamento tributário refere-se ao tempo, ou seja, a prática do ato que vise à economia de tributos deve ser anterior à ocorrência do fato gerador, pois, o planejamento tributário lícito somente se caracteriza quando o contribuinte pode escolher, entre as opções legais disponíveis, aquela que for menos onerosa. (CARVALHO, 2008, p. 108).

A prática da estruturação das atividades com vistas à economia tributária, além de ser um direito do contribuinte, é um dever do administrador.

Assim infere os artigos 153 e 154 da lei 6404 de 15 de dezembro de 1976 (BRASIL, 1976):

Artigo 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Artigo 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

A legitimidade do planejamento tributário lícito encontra respaldo nos princípios da estrita legalidade tributária e na tipicidade fechada.

Como explanado anteriormente, a estrita legalidade garante que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Já o princípio da tipicidade fechada é corolário da estrita legalidade no sentido de que somente haverá fato típico e, portanto tributável, se a operação enquadrar-se rigorosamente no tipo descrito na lei, com todos os seus elementos essenciais para a caracterização do fato gerador.

No atual sistema jurídico, não há proibição em lei que coíba a prática de operações que vise à redução ou o afastamento da carga tributária de forma lícita.

Como mencionado em momento anterior, onde o legislador não previu a incidência da tributação, não há o que se falar em lacunas, mas sim em espaços de livre ação do contribuinte.

Em posição contrária à legitimidade do planejamento tributário que não tenha outra razão além da redução da carga tributária, estão aqueles que defendem a chamada “interpretação econômica”. Tal instituto, que será abordado de forma mais detalhada em momento oportuno, aduz que, deve-se considerar os efeitos econômicos gerados pelos atos e negócios jurídicos em detrimento da forma negocial adotada. É que resulta na prevalência da essência sob a forma.

Para Falcão (1977, p. 49):

A chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou não pagamento de determinado tributo.

Os defensores dessa teoria baseiam-se nos princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária.

A interpretação econômica presta-se a dois propósitos, quais sejam, a repressão às práticas elisivas (planejamento tributário) e a tributação com base em analogia.

Em sentido oposto, os defensores da estrita legalidade como princípio inderrogável do direito tributário afirmam que desconsiderar a forma jurídica manifestada de forma lícita é relegar a tutela das relações sociais ao arbítrio do poder (HUCK, 1997, p. 91).

Para Coelho (2007, p. 359):

Efetuando-se uma interpretação sistemática da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, restam claras as razões pelas quais a interpretação econômica não encontra guarida no direito tributário pátrio. O princípio da legalidade, de cunho constitucional, é previsto no artigo 5º, II da Carta Magna de forma genérica e, especificamente no que tange à lei tributária, no inciso I do artigo 150 do mesmo diploma. Este se desdobra em três outros princípios: o da reserva absoluta de lei formal; o da estrita legalidade; e o da especificidade

conceitual fechada. Assim, somente lei em sentido formal e material pode instituir ou majorar tributos.

Em que pesem as fundamentações para a interpretação econômica baseados nos princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária defendendo questões de cunho social, o contribuinte possui como limite apenas as normas proibitivas, diferentemente do Estado que só pode atuar com base na estrita legalidade. Sendo assim, o planejamento tributário praticado em observância ao ordenamento de forma a reduzir a carga tributária sem ferir o ordenamento pátrio, não pode ser desconsiderado pelo Fisco.

## **2.1 Elisão e evasão: conceitos distintos**

O planejamento tributário, como abordado anteriormente, consiste na técnica de projeção de alternativas sobre determinado ato ou negócio jurídico que vise demonstrar o caminho menos oneroso sem ofender o ordenamento jurídico pátrio.

Por ser a busca pela menor carga tributária, no mesmo sentido encontramos a elisão fiscal ou elusão tributária. O oposto do planejamento tributário é a evasão que consiste na conduta fraudulenta com vistas a ocultar ou disfarçar a ocorrência do fato gerador. A sonegação é outro tipo de conduta que pode ser sinônima da evasão.

Segundo Ferreira (1986, p. 627) “evasão é o ato de evadir-se, fugir”. Já “elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir”.

Alguns doutrinadores utilizam o termo evasão para referenciar à economia tributária de forma lícita, pois, como dito anteriormente, o planejamento tributário para ser considerado legítimo deve ocorrer antes do fato gerador. Sendo assim, a evasão corresponde à fuga à tributação antes de sua obrigatoriedade.

Já a elisão é considerada por esses doutrinadores como sendo uma forma ilícita de redução de tributos, pois, só se pode eliminar o que de fato já ocorreu.

Assim esclarece Machado (2004, p. 356):

Não há uniformidade na doutrina. Alguns preferem a palavra *evasão* para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra *elisão* para designar a forma lícita de praticar esta mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra *evasão* como a palavra *elisão* podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.

Com efeito, *elisão* é ato ou efeito de *elidir*, que significa eliminar, suprimir. E *evasão* é o ato de *evadir-se*, a fuga. Tanto se pode dizer *elisão fiscal*, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como *evasão fiscal*, no sentido de fuga ao imposto. *Elisão* e *evasão* têm sentidos equivalentes, e como anota Ferreira Jardim, 'qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo.

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, *elidir* é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo, a relação tributária já instaurada. Por outro lado, *evadir-se* é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente.

Entretanto, já é consolidado na doutrina que *elisão fiscal* ou tributária refere-se ao ato lícito de evitar ou diminuir o tributo. *A contrario sensu*, *evasão* é a conduta ilícita por parte do contribuinte com o intuito de economia tributária.

Seja como for, o que realmente importa é saber se em determinado caso ocorreu ou não o fato gerador do tributo e sendo este devido, qual o seu respectivo valor.

Apesar das divergências quanto ao termo a ser adotado, neste trabalho adotaremos a posição majoritária, no sentido de conceber a prática lícita de economia tributária como sendo a *elisão* e as condutas ilícitas ou fraudulentas como sendo a *evasão fiscal*.

Em que pesem as controvérsias sobre a terminologia a ser adotada, fica evidente que ocorrido o fato gerador, o contribuinte não pode esquivar-se do pagamento do tributo. No entanto, não é proibido que o contribuinte evite a ocorrência do fato gerador através de condutas permitidas por lei. O momento e o

tipo de conduta será o delimitador quanto à licitude /ilicitude da operação. Se o contribuinte antecipar-se ao fato gerador e, além disso, não praticar nenhuma conduta proibida por lei, obtendo redução ou mesmo o afastamento do tributo, não há o que se falar em fraude, evasão ou sonegação, mas sim, elisão fiscal ou planejamento tributário.

### **2.1.1 A elisão fiscal como forma de planejamento tributário**

Necessário se faz correlacionar o termo evasão fiscal e planejamento tributário, pois, o planejamento fiscal em sentido estrito (*stricto sensu*) é sinônimo de elisão fiscal.

A elisão pode ocorrer por meio de benefícios concedidos pelo Estado, como ocorre nos casos de isenção fiscal, imunidade tributária, incentivos fiscais ou qualquer outro favor fiscal concedido ao contribuinte. Nesse caso, temos o que a doutrina chama de elisão imprópria, pois, são formas de redução ou isenção incentivadas pelo Estado.

A elisão pode ocorrer também através dos chamados espaços de livre ação do contribuinte, ou as “lacunas” impropriamente ditas (como visto anteriormente, em direito tributário não há lacunas, mas sim espaços onde o legislador não quis estender a incidência da tributação). Essa é a forma que gera maiores discussões e entraves por parte do Fisco.

Já o planejamento tributário é mais amplo, no sentido de envolver não somente a exploração dos chamados espaços de livre ação do contribuinte, como também o estudo aprofundado de diversas opções lícitas dentro de uma reorganização societária.

Quando se faz menção ao planejamento tributário, está em evidência a conduta praticada, sendo esta analisada sob o enfoque da liberdade de contratar, da licitude da operação, bem como do momento cuja conduta fora praticada.

A elisão por sua vez, reporta a análise sobre os efeitos causados pela operação, como as controvertidas posições doutrinárias acerca da violação ou não dos princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária.

## 2.2 Teoria da Interpretação Econômica

A teoria da interpretação econômica surgiu no direito alemão. Foi introduzida no artigo 9º do Código Tributário Alemão de 1919 e sua sistematização foi dada pelo jurista alemão Enno Becker.

Para essa teoria, a interpretação das leis fiscais deve ser feita com base na sua finalidade econômica. O que importa para fins de tributação são os efeitos econômicos gerados pelos atos ou negócios jurídicos e não a forma como foram praticados.

Nas palavras de Dória (1977, p. 91):

Tendo a norma tributária por verdadeiro alvo uma certa exteriorização de riqueza e não a forma jurídica a revesti-la, as conseqüências tributárias da mesma realidade econômica são constantes, ainda que se manifeste com diferentes roupagens jurídico-formais.

O eixo de justificação para a interpretação econômica é o princípio da capacidade contributiva que, para essa teoria, prevalece sobre o princípio da legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

Há de se ressaltar que em se tratando de princípios, não há o que se falar em prevalência e sim em ponderação. Se de um lado estão os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, não menos importantes estão de outro lado os princípios da livre iniciativa (liberdade de contratar), da segurança jurídica, da estrita legalidade tributária e da tipicidade fechada.

Se há distorções em matéria de justiça social, o caminho a ser tomado deve ser por vias formais, ou seja, alterações na lei ou criações de normas que visem à incidência tributária sobre atos ou negócios jurídicos praticados e não alcançados pelo ordenamento.

Essa teoria atinge diretamente o planejamento tributário, no sentido de que o intérprete deve analisar os casos buscando a realidade econômica e ignorando as formas praticadas, mesmo que lícitas. Não é a forma exteriorizada que determina as

implicações tributárias, mas sim os efeitos econômicos inerentes aos atos e negócios jurídicos praticados.

Tal critério de consideração econômica para ser aplicado no Brasil, precisa ser positivado. Por carecer de elementos objetivos, em nome da segurança jurídica, a interpretação econômica é repelida. Ademais, como visto anteriormente, o Código Tributário Nacional não permite a instituição e majoração de tributos com base em analogia.

### 2.3 Teoria do propósito Negocial

A teoria do propósito negocial também conhecida como *business purpose*, defende que para um planejamento tributário ser considerado oponível ao Fisco, não basta que as operações dele constantes sejam praticadas com observância do ordenamento pátrio, mas que tenham também um propósito que não seja meramente economia tributária.

Para os defensores dessa teoria, a intenção de redução da carga tributária não é considerada em si como um *business purpose* válido em termos de legitimidade do planejamento tributário.

Para Dória (1977, p. 76) é equivocada a afirmação de que em um negócio jurídico poderá haver falta de propósito negocial quando vise somente economia tributária. Para ele, todo negócio haverá de ter um propósito que não seja somente economia de tributos, pois as partes sempre têm em mente algum propósito de natureza patrimonial ou negocial da qual o negócio jurídico é sempre um meio e não um fim em si mesmo.

Tal teoria, não acolhida pelo nosso ordenamento, possui origem em duas vertentes. No direito suíço e no norte-americano, a legitimidade do planejamento tributário é analisada com base na finalidade do negócio jurídico praticado. Havendo ausência de causas extra-tributárias, o planejamento tributário é considerado inoponível ao Fisco. No direito suíço a teoria tem aplicação mais ampla que no direito norte-americano, pois, para este, a teoria é mais restrita às chamadas reorganizações societárias decorrentes da fusão, cisão e incorporação.

Para Andrade Filho (2009, pp. 253-254), o ato ou negócio jurídico sem propósito negocial se aproxima daquele praticado com emprego de simulação ou dissimulação, onde as partes não têm a intenção de praticar o ato manifestado. Do contrário, se o negócio existe de fato e se sua realização corresponde à vontade manifestada, há, portanto, uma obrigação assumida pelas partes, seja presente ou futura, caracterizando, portanto um propósito negocial.

Ainda segundo Andrade Filho (2009, p. 256):

A idéia de propósito negocial é reducionista: limita-se a cogitar sobre a existência ou não de uma finalidade para o negócio em si; portanto, não leva em consideração o contexto em que os negócios foram gerados e sua finalidade para os particulares. O foco é no perfil clássico (ordinário ou comum) do negócio típico.

[...]

Se substituirmos, como parece correto, o conceito de propósito em relação ao negócio em si para considerar, também, o propósito empresarial, bastaria considerar a questão da licitude dos meios; os fins já estariam justificados em razão do princípio da otimização ou da eficiência.

Portanto, na visão de Andrade Filho, a questão é mais ampla do que a simples consideração de uma finalidade sem levar em conta um contexto. Dessa forma, uma análise feita muito tempo depois no negócio praticado pode prejudicar o contribuinte, pois, restaria dificultada a análise fora de um contexto.

Para Dória (1977, p. 79) que também critica a teoria em comento, afirma que de forma restrita poderia utilizar-se de seus fundamentos, mas que para isso, o ordenamento deve expressamente regular as operações que devam ter um propósito definido por lei, bem como a forma usualmente aceita, para que assim não se incorra em subjetivismos.

Além das críticas apontadas por Andrade Filho e Dória, há de se levar em consideração também que toda economia fiscal por si só é um propósito negocial. Não há como negar que uma economia lícita de tributos gera inúmeros benefícios para a sociedade em se tratando de uma empresa. Sempre há uma perspectiva de crescimento quando uma empresa de forma saudável organiza suas finanças. Isso

implica em crescimento na economia do país, sem falar nos benefícios diretos como aumento da taxa de emprego e melhores condições salariais.

### **3 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Muito se tem debatido sobre o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela lei complementar 104/01.

O referido dispositivo é considerado por parte da doutrina como sendo uma norma geral antielisiva, cujo objetivo é desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados de forma lícita que tenham o intuito único ou preponderante de esquivar-se do tributo ou reduzi-lo.

A redação do dispositivo ora estudado determina (BRASIL, 1966):

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

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável;

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.

Importante destacar que o referido parágrafo único ainda não recebeu a regulamentação prevista. Motivo pelo qual gera controvérsias entre os doutrinadores a respeito de sua natureza jurídica bem como há questionamentos sobre a sua possível inconstitucionalidade.

As opiniões doutrinárias quanto à natureza jurídica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional são as mais diversas possíveis. No entanto,

trataremos de duas correntes que possuem características bem definidas e opostas entre si. De um lado identificamos os doutrinadores que se apóiam nos princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada, mais resistentes, portanto, à chamada norma geral antielisiva. Para essa corrente, o parágrafo único é uma norma geral antievasão. De outro, os que sustentam a necessidade de efetivo combate aos planejamentos tributários, mesmo que compostos de atos e negócios jurídicos lícitos. Defendem a necessidade de harmonia entre o princípio da legalidade e os princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária. Essa corrente, portanto, entende como sendo uma norma geral antielisiva.

Passaremos agora a uma análise dos argumentos das referidas correntes doutrinárias.

### 3.1 Teoria da Norma Antievasiva

Para uma corrente, a Lei Complementar nº 104/01 não trouxe uma norma geral antielisiva, mas sim, uma norma geral antievasiva, pois procura combater aqueles atos praticados mediante simulação, dolo ou fraude.

Assim coaduna Troianelli (2001, p. 27):

O legislador, no Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, pretendeu, introduzindo o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, criar uma norma geral antielisão.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não instituiu norma geral antielisão, mas norma geral antievasão, limitando o exercício dos poderes administrativos de combate à evasão até que os procedimentos para tal atividade venham a ser estabelecidos em lei ordinária.

O autor baseou-se na exposição de motivos que acompanhou o Projeto de Lei Complementar nº 77 de 1999, que se tornou a Lei Complementar nº 104 de 2001.

Assim esclarecia o dispositivo em comento:

[...]

VI – a inclusão do parágrafo único do 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.

Não há dúvidas que a intenção da Câmara dos Deputados era de instituir uma norma geral antielisão, como podemos inferir de um trecho do relatório do Projeto de Lei do então Deputado Antonio Cambraia:

Trata-se, tipicamente da inserção, no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado planejamento tributário das empresas, das suas tentativas de elisão que produzam o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia em muitos casos e com efeitos na concorrência.

O parágrafo único do art. 16 do PLP nº 77, de 1999, é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal. Assim, é justificável o parágrafo único proposto no artigo 116 do CTN.

Para aqueles que defendem tratar-se de norma geral antievasão, o referido parágrafo único não acrescentou nenhuma inovação no ordenamento, pois, o artigo 149 do Código Tributário Nacional já regulava os atos eivados de simulação, dolo ou fraude.

Assim, Perin (2003) defende sua inutilidade:

Para a maioria dos autores, o parágrafo único não trata de norma antielisiva, mas sim de norma anti-simulação, o que a torna inútil diante da previsão expressa contida no artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, que já dispõe de todos os instrumentos para o tratamento legal da simulação.

Para os referidos autores, assim como outros que são contra o emprego de norma geral antielisão, o dispositivo em comento nada mais pode ser que uma norma criada a ser regulamentada com vistas a combater a evasão fiscal, ou seja, aqueles atos praticados com simulação, dolo ou fraude. Sendo assim, é uma norma inútil, pois, já existia em nosso ordenamento, como se observa no artigo 149 do Código Tributário Nacional, uma norma que regulasse tais práticas. Para eles, o termo dissimular presente no parágrafo único do artigo 116, refere-se à simulação

relativa, cuja prática reflete em um ato ou negócio jurídico real disfarçado por outro ato ou negócio jurídico fictício.

### 3.2 Teoria da Norma Antielisão

Para a corrente que considera o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional uma norma antielisão, sustenta-se que seria inócuo o Congresso votar uma norma com a mesma natureza jurídica de outra já existente no ordenamento. Para eles, não há motivos para uma norma antielisiva não ser inserida no ordenamento, haja vista a necessidade de equilíbrio entre os princípios da legalidade com a capacidade contributiva.

No entendimento de Ricardo Torres (2007, p. 332-333):

A dissimulação prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN refere-se à hipóteses de incidência ou ao fato gerador abstrato, o que caracteriza a elisão e jamais a simulação.

Quando o artigo 116, parágrafo único, do CTN diz que “a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário” está se referindo à dissimulação do fato gerador abstrato e não à dissimulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) é dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão abusiva, na qual há desencontro entre forma e substância e entre *intentio júris* e *intentio facti*.

O termo dissimulação recebe outra conotação para os defensores da norma antielisiva. Para Greco (2009, p. 468) o termo dissimular tem um sentido mais amplo, que pode abarcar desde a simulação relativa até o negócio jurídico indireto. Para o autor, o negócio jurídico indireto é a figura que mais se adapta ao termo dissimulação combatido pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. Assim, o autor aduz:

Por fim, o negócio indireto é talvez a figura que maior número de discussões poderá gerar, pois, por definição, corresponde à obtenção dos mesmos efeitos econômicos que resultam do fato gerador, mediante a adoção de um negócio jurídico diferente. Daí ser necessário determinar se o negócio indireto a) foi celebrado em

fraude à lei ou com abuso de direito ou se b) não padece destas patologias.

Na hipótese (a), o enquadramento do caso e a reação do ordenamento deslocam-se para o que foi dito em matéria de direito e o Fisco pode lançar *ex officio* o tributo que for pertinente, sem depender dos procedimentos legais previstos nesse dispositivo do CTN.

Porém, na hipótese (b), como o caso não é de ilicitude nem de patologia do negócio jurídico, trata-se de situação em que a exigência tributária resultaria da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva em cotejo com a liberdade individual. Daí a necessidade de um procedimento especial para compor a hipótese.

Para Greco, portanto, sua tese de que o legislador quis combater o planejamento tributário fundamenta-se no fato de que para a simulação, o dolo e a fraude, já existiam regulamentação no artigo 149 do Código Tributário Nacional. Para ele, o legislador, quis combater a elisão fiscal lícita, praticada na forma de negócio jurídico indireto.

A medida provisória n. 66 de agosto de 2002 (BRASIL, 2002) tentou regulamentar o parágrafo único em comento, porém, os artigos 13 a 19 que se referiam à norma geral antielisão, não foram convertidos em lei. Assim, o artigo 14 tratou dos caracteres essenciais dos atos e negócios jurídicos a serem desconsiderados (BRASIL, 2002):

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

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

- I – falta de propósito negocial; ou
- II – abuso de forma.

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

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

O parágrafo terceiro do artigo 14 da medida provisória 66 fundamenta a tese de Greco e outros doutrinadores que defendem o combate ao planejamento tributário feito sob a forma de negócio jurídico indireto. Além disso, como visto anteriormente, Greco e outros renomados autores, defendem que o planejamento tributário com o intuito único ou preponderante de economia fiscal fere os princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária. Sobre esse segundo argumento, fundamentam-se também no artigo 14 da medida provisória 66 em seu parágrafo primeiro, inciso I que determina que deverá ser levado em conta, para fins de descon sideração, os atos praticados sem propósito negocial.

Em síntese, a teoria de que o legislador quis adotar a norma geral antielisiva parece ser a mais acertada se levarmos em consideração de que a medida provisória nº 66/2002 pretendia definir o termo dissimulação como sendo aqueles atos e negócios praticados sob a forma de negócio jurídico indireto, cuja prática a doutrina classifica como elisão fiscal lícita.

Todavia, sendo o negócio jurídico indireto um meio lícito de economia de tributos, ter-se-á uma norma inconstitucional, pois, descon siderar um ato ou negócio jurídico praticado de forma lícita para aplicar a tributação mais onerosa prevista para atos e negócios jurídicos semelhantes, implica no uso da analogia, vedada pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 108 parágrafo primeiro (BRASIL, 1966).

### **3.3 A Inconstitucionalidade do Parágrafo único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional**

Se a norma em comento for interpretada como norma geral antielisão, tratar-se-á de um dispositivo flagrantemente inconstitucional, pois, viola direitos fundamentais do contribuinte, além de atentar contra o princípio da separação de poderes ao conferir às autoridades fiscais o poder de legislar.

Tramita no Supremo Tribunal Federal uma Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI 2446), impetrada pela Confederação Nacional do Comércio em abril de 2001(BRASIL, 2001) cuja petição inicial defende a violação

aos princípios da legalidade, da tipicidade fechada e separação dos poderes por parte do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Um dos argumentos de inconstitucionalidade da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade refere-se ao fato do poder dado à Administração para desconsiderar atos ou negócios jurídicos dissimulados. A norma geral antielisiva, fere o princípio da tipicidade fechada e da proibição do uso de analogia para instituir ou majorar tributos ao conceder poderes amplos à autoridade administrativa para desconsiderar quaisquer atos ou negócios jurídicos, mesmo que lícitos se assim entenderem que houve o propósito único ou preponderante de economia fiscal.

A argumentação baseia-se no fato de que ao desconsiderar um ato ou negócio jurídico apenas porque houve uma menor arrecadação e tributá-lo de acordo com outra situação semelhante enquadrada em outra norma mais onerosa, estar-se-á violando a tipicidade fechada e aplicando-se a analogia.

Ao incidir tributação sobre um fato ou negócio jurídico lícito atípico, a norma geral antielisiva só poderá mesmo se valer da analogia para tributar operações não previstas em lei como fato gerador.

Outro argumento refere-se ao fato de que a autoridade administrativa estaria substituindo o legislador ao estabelecer a norma que seria mais onerosa, ferindo, portanto, o princípio da separação de poderes.

Por fim, a ADI foi proposta alegando-se também que ao estabelecer que o dispositivo será regulado por lei ordinária, violou o princípio da competência, pois, a Constituição Federal em seu artigo 146, III, b (BRASIL, 1988) determina que cabe à lei complementar estabelecer normas de caráter tributário.

Martins e Marone (2007, p. 155) coadunam com a inconstitucionalidade da norma em comento:

A Lei complementar nº 104/01, portanto, ao pretender veicular norma antielisão é inconstitucional por violar direitos fundamentais do contribuinte, sendo afronta não apenas ao contribuinte, mas também ao Poder de legislar do Congresso que passou, sumariamente, a ser substituído pelos agentes fiscais.

Nesse sentido ratifique-se que a norma do artigo 108, parágrafo primeiro, do CTN proíbe a integração analógica para imposição tributária, e explícita, conforme autorizado pelo artigo 146 da Constituição Federal, o perfil cerrado do princípio da legalidade contido no artigo 150 da Lei Maior, tendo sua validade decorrente de princípio constitucional e não por alvedrio do legislador complementar.

Por este viés interpretativo a norma da Lei Complementar nº104/01 afronta os princípios constitucionais da matéria, ao conferir poderes legislativos ao agente fiscal, que poderá definir, por sua conta, a norma a ser aplicada a esta ou aquela operação ou situação, ignorando o cumprimento da lei aplicável em prol de sua pessoal opinião, palpite, preferência ou antipatia, afastando a segurança e certeza do direito garantidas na seção II do Capítulo I do Título VI (Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar).

De toda sorte, para a corrente que defende ser uma norma geral antievasiva, mesmo que estejam equivocados e, portanto, seja uma norma geral antielisiva, será esta inconstitucional pelos motivos expostos acima. Entretanto, se for confirmada sua natureza antievasiva, ter-se-á um dispositivo inútil, redundante, em vista do fato de já termos um dispositivo que coíba a evasão fiscal.

## CONCLUSÃO

Cercear o direito à auto-organização que não tenha outro propósito além da economia tributária, ou, até mesmo quando este é preponderante, não encontra guarida em nossa Carta Magna.

Em que pesem as considerações quanto à previsão da Constituição em buscar-se uma sociedade livre, justa e solidária, não autoriza o Fisco a recusar as operações lícitas de planejamento tributário baseando-se em análises impregnadas de subjetivismos e analogias.

Com base nos princípios da liberdade de contratar e da livre iniciativa, o contribuinte tem o respaldo da Constituição Federal para de forma lícita, se auto-organizar e buscar a eficiência de suas operações.

Não se permite ao Fisco, em face do caráter legalista do nosso ordenamento, exigir do contribuinte uma tributação mais onerosa ou até mesmo exigir uma tributação onde o legislador não previu o fato gerador. Essa conduta de exigir tributos sem lei que o estabeleça fere os princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada, da separação de poderes, da liberdade de contratar, da segurança jurídica e da livre iniciativa.

Ademais, quando o legislador estabeleceu a obrigação quanto à observância dos princípios da capacidade tributária e isonomia tributária, direcionou-se ao legislador infraconstitucional, que tem o dever de instituir os tributos com base na riqueza externada de cada um, de modo a se aferir a isonomia tributária entre aqueles que se encontrem nas mesmas condições.

Ora, se o legislador deixou de prever determinada conduta como sendo passível de tributação, há de se respeitar sua interpretação quanto à desnecessidade de se tributar tal conduta. Além disso, somente ao poder legislativo cabe a tarefa de instituir e regulamentar tributos.

A zona de livre ação do contribuinte é uma opção do legislador que, a qualquer momento pode rever a situação fática e alterar a lei, fazendo incidir a tributação, bem como majorar a alíquota que achar insuficiente ao propósito da mesma.

De outra forma, exigir que o contribuinte pague sempre a maior carga tributária possível e escolha sempre caminhos que tenham previsão legal de tributação é instaurar, de forma velada, o confisco.

Destarte, em matéria de planejamento tributário, as únicas violações reconhecidas pelo ordenamento referem-se à fraude, à simulação e o dolo. Portanto, ao planejar suas operações, o contribuinte deve observar o caráter lícito exigido para as mesmas, além do fator tempo que deverá ser anterior à ocorrência do fato gerador. Desta feita, não ocorrendo o fato gerador e sendo condutas não proibidas por lei, resta claro que o Fisco não poderá opor-se às mesmas.

Quanto à pretensa norma geral antielisiva, buscou-se analisar neste trabalho, as pretensões do legislador quanto à adoção da mesma, bem como elucidar o caráter impreciso do texto final aprovado e inserido no ordenamento.

Tal norma refere-se ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional inserido por meio da Lei Complementar nº 104/01.

Desde o advento do referido dispositivo, a doutrina pátria vem acirrando severas discussões quanto à legalidade do mesmo frente à Constituição Federal, bem como sua aplicabilidade diante dos conceitos indeterminados e ainda não regulamentados por lei.

No que tange à limitação do planejamento tributário lícito, parte da doutrina entende que o texto aprovado tem características de norma geral antievasão, uma vez que se refere à dissimulação como passível de desconsideração pelo Fisco. Além disso, para esses doutrinadores, caso seja uma norma antielisiva, esta será inconstitucional por ofender os princípios da legalidade e tipicidade fechada.

Outros doutrinadores entendem que o legislador não seria inócuo ao aprovar texto de lei cujo assunto já tenha regulamentação. Defendem que a dissimulação prevista pelo ordenamento abrange o negócio jurídico indireto, baseando-se na Medida Provisória nº 66/02, cujos artigos que visavam a regulamentação do dispositivo em comento não foi convertido em lei.

Parece mais acertada a opinião quanto ao tratamento de norma geral antielisiva, em virtude da inequívoca intenção do legislador presente na exposição de motivos do Projeto de Lei que deu origem à Lei Complementar 104/01, além da medida provisória 66/02 ao trazer o conceito de dissimulação como sendo sinônimo de negócio jurídico indireto.

No entanto, além da violação de conteúdo formal à Constituição por ter sido prevista lei ordinária para regulamentar a instituição de tributos, quando deveria ser Lei Complementar, houve também violações de cunho material, como poderes amplos à administração, ferindo a separação de poderes; instituição de tributos por analogia bem como conteúdos imprecisos prejudicando a segurança jurídica garantida ao contribuinte através dos princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada.

## ABSTRACT

The objective of this paper is to analyze the legitimacy of tax planning through a study of the theories created about it and the guiding principles of tax law. For this, an analysis of the concepts of elision and evasion is made, establishing a differentiation between them. It also seeks to verify the intention of the legislator in establishing the single paragraph of article 116 of the National Tax Code, as well as the doctrinal position regarding the validity of the same as a limiting tax planning. The methodology used in the present work was, in particular, the bibliographical research through doctrine and the national legislation. Finally, the study concluded that the national system prohibits taxation by analogy and that the taxpayer who is organized, legally and prior to the occurrence of the taxable event to reduce the tax burden, is supported by the constitutional principles of free initiative and freedom to hire.

**KEYWORDS: TAX PLANNING. TAX AVOIDANCE. TAX EVASION.**

## REFERÊNCIAS

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

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**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em 10 mar. 2017.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)> Acesso em 15 mar. 2017.



BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em 10 mar. 2017.

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**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm)> Acesso em 10 mai. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446**. Relator. Min. Carmem Lúcia. DJ: 23/04/2001. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>> Acesso em: 13 mai. 2017.

BRASIL. Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. 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**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2002/66impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66impressao.htm)> Acesso em 10 mai. 2017

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão Tributária No Ordenamento Jurídico Brasileiro**. São Paulo, MP, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à Lei, Abuso de Direito e Abuso de Personalidade Jurídica. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. São Paulo, Lex, 2007.

CUNHA JÚNIOR, Dirleyda. **Curso de Direito Constitucional**. Bahia, Jus Podivm, 2010.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977.



FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo, Dialética, 2009.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo, Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. Elisão e Evasão de Tributos: Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. São Paulo, Lex, 2007.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo, Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Elisão Abusiva e Simulação na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes. YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. São Paulo, Lex, 2007.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Comentários aos Novos Dispositivos do Código Tributário Nacional: A LC 104**. São Paulo, Dialética, 2001.

PERIN, Carlos Alexandre. Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira: parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3943>>. Acesso em 29 de Junho de 2017.



SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **“O novo imposto sobre planejamento tributário”**. Disponível em [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=217872&key=4430077](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=217872&key=4430077). 2009. Acesso em 29 de junho de 2017.