

A ATUAÇÃO DO FISCO CONTRA A ELUSÃO FISCAL E A AUTONOMIA PRIVADA¹

Luiz Izidro da Silva Neto²

SUMÁRIO

Resumo

Palavras chave

Introdução

1.0.	Planejamento tributário (aspectos gerais)	4
1.1.	Elisão e Evasão Fiscais	4
1.2.	Elusão Fiscal	6
	1.2.1. O parágrafo único do art. 116 do CTN	8
	1.2.2. Medida Provisória n.º 685, de 2015	10
	1.2.3. Decisões no contencioso administrativo	13
2.0.	A atuação do fisco contra a elisão fiscal e a autonomia privada	15
	Conclusão	19
	Bibliografia	20

RESUMO

Alguns aspectos relevantes da atuação do fisco contra a elusão fiscal são abordados no presente artigo. O planejamento tributário e seus temas correlatos, dentre eles, a elusão fiscal, são apresentados como premissas do trabalho. A partir de então, a nomenclatura, as divergências doutrinárias, a legislação e as decisões administrativas relacionadas à indigitada

¹ Artigo científico elaborado como critério para a conclusão do curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP. Orientação: professora Liziane Angelotti Meira. Janeiro de 2017.

² Bacharel em Direito pela PUC-SP (2006). Ex-analista judiciário, área judiciária, do Superior Tribunal de Justiça (2009-2016). Defensor Público Federal de 2.ª Categoria. E-mail: izidromalaquias@hotmail.com.

conduta antifiscal arditosa são estudadas. Na parte final, a legitimidade da fiscalização tributária, para evitar a elusão fiscal, e a evolução do instituto da autonomia privada, base da liberdade contratual, são analisadas e confrontadas à luz da doutrina civil-constitucional.

PALAVRAS CHAVE: planejamento tributário, elusão fiscal, autonomia privada, liberdade contratual, doutrina civil-constitucional.

ABSTRACT: *Some relevant aspects of Fisco actions against fiscal elusion are aborded in this article. The tributary planning and its species, including fiscal elusion, are presented as text's premise. In sequence, the nomenclature, doutrinaries divergences, legislation and administrative decisions related whit the arditous antifiscal conduct are studed. Finally, the legitimacy of tributary fiscalization, to avoid the fiscal elusion, and the evolution of private autonomy institute, basis in contractual liberty, are analised, and confronted observed the civil-constitucional doctrine.*

KEYWORDS: *tributary planning, fiscal elusion, private autonomy, contractual liberty, civil-constitucional doctrine.*

INTRODUÇÃO

A expressão “planejar é preciso” é correntemente utilizada das mais diversas formas e, no campo tributário, desperta grande atenção da comunidade científica. Uma simples pesquisa bibliográfica revela a importância do tema planejamento tributário.³

Várias obras e dissertações acadêmicas dedicam-se ao referido assunto; por certo, em decorrência de sua estreita ligação com a relação contribuinte-fisco. Como se sabe, a crescente carga tributária produz o efeito da busca por meios hábeis à economia fiscal.

A redução da carga fiscal, em muitas situações, constitui uma forma de sobrevivência dos negócios dos contribuintes, sendo corriqueira a prática de ações que visam reduzir o valor do tributo ou, até mesmo, afastar a incidência tributária.

Microempresas e empresas de pequeno porte atuam na área do Direito Tributário, valendo-se, para tanto, da Constituição Federal e da legislação infraconstitucional, no que lhes

³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. ROLIM, João Dácio. **Normas elisivas tributárias.** São Paulo: Dialética, 2001. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 2.^a ed. São Paulo: Dialética, 2008. BOJO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso do direito.** Curitiba: Juruá, 2006. BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada – Série Doutrina Tributária v. XV,** São Paulo, Quartier Latin, 2015. MARTINS, James. **Elisão tributária e sua regulação.** São Paulo: Dialética, 2002. GUETIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

garantem tratamento favorecido, como é exemplo a regra inserta no art. 170, inciso IX, da Carta Magna.

Os grandes conglomerados econômicos, por sua vez, não ficam alheios a tal situação. Pelo contrário, muitas vezes se socorrem de profissionais especializados (advogados, economistas, contadores) para diminuir ou, mesmo, excluir despesas tributárias em suas folhas de pagamentos.

A capacidade competitiva, a expansão dos empreendimentos e, também, a distribuição de lucros passam por uma boa gerência dos encargos tributários de qualquer atividade econômica. O denominado “Custo Brasil” – composto por vários entraves ao desenvolvimento econômico, dentre eles, a alta carga tributária – configura um ótimo exemplo de como o planejamento fiscal é relevante para o sucesso de qualquer negócio.

Vê-se, assim, que o tema planejamento tributário possui densidade e relevância capazes de despertar a curiosidade acadêmica, muito embora, como já dito, existem vários estudos doutrinários acerca da referida matéria.

A atuação do fisco contra a elusão fiscal e a autonomia privada é o título do artigo científico que ora se inicia. A análise do título revela a delimitação do assunto a ser abordado, com subtópicos a serem desenvolvidos ao longo do trabalho. O título já revela que não se pretende analisar o planejamento tributário, mas sim sua faceta abusiva, ilícita ou ilegítima.

Ao analisar diversas obras acerca da matéria, percebe-se que o planejamento tributário pode ser entendido como gênero, contando com algumas espécies, que serão abordadas em subitens próprios, ainda que de modo sucinto.

Como se verá adiante, preferimos denominar de elusão fiscal a forma abusiva ou ilegítima desse fenômeno da atividade econômica com reflexos jurídicos. Deixamos a expressão planejamento tributário para as condutas legítimas dos contribuintes, que podem, sim, procurar minimizar os custos tributários em seus negócios.

Os entes tributantes detêm a competência constitucional para instituir os tributos, cada um em seu âmbito de atuação (local, regional e nacional). O protagonismo no combate a práticas indevidas cabe também às pessoas políticas interessadas na arrecadação tributária. As práticas adotadas pela União contra a atuação ardilosa dos contribuintes serão o foco deste

ensaio, por serem mais abrangentes, e, ainda, por influenciarem a atuação dos demais entes estatais nessa área.

A autonomia privada, por seu turno, será mais uma matéria a ser abordada neste ensaio, sendo o exame da evolução desse instituto civil de extrema importância, além de algumas reflexões acerca do denominado Direito Civil Constitucional.

Como se nota, a preocupação deste artigo não se restringe ao estudo do planejamento tributário e de suas classificações, o que, diga-se, não desmerece a importância do estudo geral da matéria. Todavia, a questão central a ser abordada refere-se aos efeitos do combate à economia fiscal abusiva na autonomia privada.

Em suma, a organização do artigo científico está assim delineada: pesquisa acerca do instituto do planejamento tributário (generalidades); atuação dos entes tributantes no enfrentamento da economia fiscal arditosa (algumas formas); e, exame acerca da autonomia privada contextualizado com a nova doutrina civilista-constitucional.

1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (ASPECTOS GERAIS)

1.1. ELISÃO E EVASÃO FISCAIS

O que vem a ser planejamento tributário? Primeiro, destaca-se que os sujeitos passivos podem organizar suas relações com o fisco das mais diversas formas, dentro dos ditames legais, com vistas a reduzir o valor dos tributos, ou afastar a hipótese de incidência tributária.

É comum quitar-se o imposto sobre propriedade predial urbana (IPTU), em parcela única, no valor previsto no boleto remetido pelo ente municipal, diminuindo-se a soma das prestações mensais. Da mesma forma, a utilização correta das deduções legais do imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IRPQN) consiste em prática corriqueira que objetiva diminuir o impacto dessa exação.

Hélcio Lafeté Reis, ao tratar do mesmo tema, ressaltou que:

Em seu empenho por redução dos custos, as pessoas envidam esforços no sentido de arcar com a menor carga fiscal possível, se valendo de planejamentos fiscais em que diferentes formas de economizar tributos passam a ser testadas e confrontadas com os riscos a elas inerentes.

O que se não é afrontar o sistema jurídico a partir de práticas evasivas, mas manter-se na licitude, porém com menores desembolsos possíveis. As escolhas tenderão às soluções que indiquem o melhor equilíbrio na relação riscos *versus* lucratividade, priorizando-se as ações em que a probabilidade de sucesso supere o perigo da temeridade.⁴

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco preleciona que:

Em suma, esta busca da menor carga tributária legalmente possível envolve o uso de uma liberdade individual prestigiada pela Constituição; seja na liberdade de iniciativa (CF/88, artigo 1º, IV, e artigo 170, *caput*), seja na livre concorrência (artigo 170, IV), seja nas puras liberdades do artigo 5º, encontra-se a liberdade de cada um organizar sua vida que se expressa, predominantemente, no exercício da liberdade contratual.

Enfim, o ordenamento constitucional consagra uma liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da idéia de exercício dessa liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo “validamente” possível considerando as três perspectivas acima mencionadas. Ou seja, o menor tributo “legalmente” possível, o menor tributo “efetivamente” (faticamente) possível e o menor tributo “legitimamente” possível.⁵

O planejamento tributário ou a elisão fiscal consiste na prática adotada pelo sujeito passivo ou terceiro em seu benefício por intermédio do qual, a partir de atos lícitos e legítimos, são reduzidos os valores de tributos ou, até mesmo, afastados alguns encargos tributários.

Já a evasão fiscal configura-se quando o sujeito passivo, ou terceiro, em seu favor, pratica conduta criminosa com vista à supressão ou à diminuição dos deveres tributários. Ao contrário do planejamento tributário, tal atitude enseja a persecução penal contra os particulares envolvidos na fraude fiscal.

Luciano Alaor Bojo, com base nas lições de renovados tributaristas, diferencia a elisão da evasão fiscal mediante os seguintes critérios:

Alfredo Augusto Becker argumenta que, na maior parte dos casos, a fraude fiscal consiste na violação da eficácia jurídica da norma tributária, ou seja, quanto já ocorrido o “fato gerador”. Em tais casos, assevera, com base na doutrina de Rubens Gomes de Souza, que um critério seguro para se saber se houve elisão – evasão lícita para o autor – ou fraude, é verificar se os atos

⁴ REIS, Hécio Lafeté. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica, **Revista Dialética de Direito Tributário n.º 209**, São Paulo, Fevereiro-2013, p. 57-71.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 117/118.

praticados pelo contribuinte para evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do “fato gerador”: na primeira hipótese, diz Alfredo Augusto Becker, trata-se de elisão – evasão lícita, na nomenclatura do autor; na segunda, trata-se de evasão ou fraude fiscal.⁶

A licitude e ilicitude são extremos, de certo modo, bem definidos no campo da economia fiscal. Existe, no entanto, uma zona intermediária, em que os particulares realizam seus negócios jurídicos, pretendendo minimizar a carga tributária, a qual passamos a analisar a seguir.

1.2. ELUSÃO FISCAL

A praxe fiscal tem revelado a adoção de algumas condutas maliciosas que frustram a arrecadação fiscal, sem ostentar a condição de ilícito-penal. Seriam, por assim dizer, artifícios que garantem vantagens as quais não se adequam à sistemática tributária no sentido material ou substantivo.

Planejamento tributário abusivo e elusão fiscal são as nomenclaturas mais utilizadas para caracterizar tal fenômeno. Preferimos, no entanto, utilizar a expressão planejamento tributário apenas para nos referirmos às condutas legítimas dos contribuintes. A boa caracterização de um fenômeno passa, primordialmente, por sua designação, não nos parecendo adequado designar atividades tão distintas mediante a mesma titulação.

Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado Segundo pondera que

Não configura planejamento tributário, como visto no item anterior, as condutas ilícitas, praticadas por meio de fraude. O mesmo se pode dizer da simulação, por meio da qual o contribuinte deseja praticar o ato “a”, pratica efetivamente o ato “a”, mas declara formalmente a feitura do fato “b”.⁷

Também Mary Elbe Queiroz e Antônio Elmo Queiroz, para os quais:

Há, ainda, uma terceira forma reconhecida pela doutrina com a intenção de reduzir tributo, que é a elusão fiscal, em que se constatam dolo e violação indireta da regra tributária, e ocorre quanto o contribuinte se utiliza de medidas artificiosas e firma negócios jurídicos atípicos ou indiretos como

⁶ BOJO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso do direito**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 195.

⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Breves Notas Sobre o Planejamento Tributário*. Coord: Marcelo Magalhães Peixoto e José Maria Arruda de Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP editora. 2007.p. 362.

meio para não pagar tributos, com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador, que caracteriza um abuso da forma.⁸

A caracterização da elusão fiscal varia de acordo com a orientação adotada pelo intérprete desse fenômeno jurídico. Parte dos especialistas reverencia a liberdade de atuação dos indivíduos, defendendo a possibilidade de economia fiscal mediante a realização de negócios jurídicos formalmente válidos.

Essa primeira corrente, mais tradicional, tem amparo ideológico no pensamento positivista e nos princípios da legalidade, da confiança e da segurança jurídica. Para ela, os contribuintes podem realizar seus negócios dentro dos ditames legais, não cabendo ao fisco questionar os atos legalmente válidos, ainda que promovidos no intuito primordial de reduzir a carga tributária.

Nesse sentido, as práticas abusivas ou ardilosas somente se configurariam quando presente, no negócio jurídico, o dolo, a fraude ou a simulação. Isso porque o Código Tributário Nacional, em vários dispositivos (arts. 149, 150, § 4.º, 154, parágrafo único), dispõe que tais figuras jurídicas atentam contra a normalidade negocial e não podem prevalecer em detrimento da arrecadação tributária, legalmente prevista.

A segunda linha de pensamento alarga o campo de atuação do fisco na caracterização da elusão fiscal, reconhecendo a ineficácia tributária de certos negócios jurídicos, ainda que praticados sem vícios formais. Para esta corrente, os princípios da legalidade, da confiança e da segurança jurídica são importantes, mas não devem ser aplicados de modo absoluto e sem o devido temperamento.

Com visão pós-positivista e solidária, os defensores dessa orientação apregoam a convivência do Direito com a Moral e a Ética, motivo pelo qual, para eles, os atos jurídicos devem ser considerados na substância, e não apenas na forma. Os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da solidariedade e da dignidade humana são novos vetores a serem considerados na configuração da elusão tributária.

Em consequência, além do dolo, da fraude e da simulação, expressamente prevista na legislação tributária, outras situações autorizariam a atuação dos entes fiscais no combate à

⁸ QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. Planejamento Tributário e a Jurisprudência Administrativa. Coord: Hugo de Brito Machado. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET. 2016.p. 529.

economia fiscal ilegítima, como o abuso do direito, a fraude à lei, o abuso da forma jurídica dentre outras.

Fábio Piovesan Bozza classifica as correntes acima destacadas em visões liberal e solidária, lecionando, sobre elas, o que segue:

Diferentemente da visão liberal, que essencialmente se atém aos vícios do dolo, da fraude e da simulação, a visão solidária projetaria uma concepção mais abrangente de abuso, a qual poderia congregiar diversos ilícitos, como a fraude à lei, o abuso do direito, o abuso da forma jurídica, a ausência de propósito mercantil, a dissimulação do fato gerador abstrato, ou mesmo a finalidade preponderante de pagar menos imposto.

Isso acontece porque a visão solidária prestigiaria a hermenêutica da **jurisprudência dos valores**, seguidora da linha filosófica pós-positivista, que reintroduz no ordenamento jurídico as ideais de justiça e legitimidade, com retorno aos valores e com a reaproximação entre a Moral, a Ética e o Direito no plano normativo. Por meio do neoconstitucionalismo, os princípios ganhariam força normativa e aplicabilidade direta e imediata, deixando de figurar como meros vetores axiológicos, sem eficácia jurídica.

Desse modo, o Brasil, por constituir um Estado Democrático de Direito, encamparia tanto a noção de Estado Social, preocupado com a diminuição das desigualdades regionais e sociais, com o aumento da solidariedade, da isonomia, da capacidade contributiva, com a defesa do meio ambiente e do consumidor, quanto também a noção de Estado Liberal, defensor da liberdade, da propriedade, da segurança jurídica. Como resultado, ganharia, proeminência os princípios fundantes da República Federativa do Brasil, expressos no art. 1º da CF/88, como a soberania, a cidadania, a dignidade humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo.⁹ (grifos no original)

A dicotomia retromencionada não contribui para a melhor caracterização das condutas ardilosas praticadas em detrimento do erário, influenciando nas searas legislativa, judicial e administrativa, como veremos adiante.

1.2.1. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Hoje, o parágrafo único do art. 116 do CTN, acrescido pela Lei Complementar n.º 104, de 2001 representa o principal comando normativo criado com a finalidade de combater a elusão fiscal. Sua redação é a seguinte:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do

⁹ BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada – Série Doutrina Tributária v. XV**, São Paulo, Quartier Latin, 2015. p. 267.

tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.¹⁰

A origem legislativa da LC n.º 104, de 2001 não deixa dúvida quanto ao objetivo subjacente à introdução da norma em análise. Com efeito, a Mensagem n. 1.459, de 1999, do Ministro de Estado da Fazenda, que acompanhou o projeto de lei de iniciativa do Presidente da República (PLC n. 114, de 2000-Complementar/n. 77/99, na Casa de origem), dispôs que:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 fez-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento praticados com abuso de forma ou de direito.¹¹

Contudo, a regra inserta no parágrafo único do art. 116 do CTN passou a ser objeto de grande divergência doutrinária e judicial tão logo entrou em vigor, circunstância que comprometeu e, ainda, influencia na sua aplicabilidade eficaz e plena.

As desavenças doutrinárias sobre a matéria não são poucas. Primeiro, a nomenclatura do preceito desperta dissonâncias, pois, afinal, trata-se de norma antielisiva ou antissimulação? Segundo, o alcance desse ato normativo reverbera discrepâncias: seria uma reação apenas à dissimulação ou a outros vícios substanciais (abuso do direito ou da forma, fraude à lei)? Terceiro, não há consenso quanto à necessidade de edição de lei ordinária para a aplicação do referido comando legal.

Marco Aurélio Greco escreveu o que segue acerca do dispositivo em comentário:

O parágrafo único ao artigo 116 do CTN adotou um modelo distorcido, que não assegura o equilíbrio e distanciamento que o exame das questões concretas enseja, especialmente em razão da gravidade de que se reveste o ato de desconsiderar atos ou negócios jurídicos licitamente praticados. Não é modelo que considero mais adequado, mas é o direito positivo.¹²

¹⁰BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: dez. 2016.

¹¹ BRASIL. Diário do Senado Federal n.º 196. Publicado em 08/12/2000. Sessão de 07/12/2000. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=08/12/2000&paginaDireta=24485>>. Acesso em: dez. 2016.

¹² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 500.

Para completar o quadro de incertezas, em 2001, a Confederação Nacional do Comércio ajuizou a ADI 2.446/DF, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, questionando a constitucionalidade da LC n.º 104, de 2001, inclusive do parágrafo único do art. 116 do CTN. A ação direta de constitucionalidade ainda aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Na tentativa de regulamentar e conferir densidade normativa ao preceito legal *sub examine*, o Poder Executivo editou a Medida Provisória n. 66, de 2002, cujos arts. 13 a 19 dispunham acerca dos procedimentos relativos à norma geral antielisão. Todavia, o Congresso Nacional rejeitou o intuito inovador do ato normativo pela seguinte razão, *verbis*:

Mas não tem nenhuma urgência, e pouca relevância, despejar ensaios precipitados e imaturos, eivados de marcas autocráticas e de visíveis injuridicidades a respeito de critérios e mecanismos antielisivos nitidamente afrontosos à consciência jurídica dominante, de que tratam os artigos 13 a 19. Estamos saneando esta inadmissibilidade mediante a supressão desses dispositivos.¹³

Como se percebe, a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN mostra-se ainda tormentosa, inclusive no âmbito judicial, situação que potencializa a falta de critério objetivo para a caracterização da elusão tributária.

1.2.2. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 685, DE 21 DE JUNHO DE 2015

Recentemente, o Poder Executivo editou a Medida Provisória n.º 685, de 21 de julho de 2015, que, em seu art. 7.º, dispõe acerca da obrigação dos sujeitos passivos de informar, no ano calendário, o conjunto de operações que importassem em redução, supressão ou diferimento de tributos. Confira-se o preceito:

Art. 7.º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarada pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I – os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

¹³ BRASIL. Parecer apresentado em Plenário à Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002. Medida Provisória n.º 66, de 2002 (Mensagem n.º 00191, 02/09/2002). Relator: Deputado Benito Gama. Página 33. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=199615&filename=PP+1+MPV06602+%3D%3E+MPV+66/2002>. Acesso em: dez. 2016.

II – a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III – tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.¹⁴

A tentativa de instituição, em nosso sistema tributário, de novo instrumento antielusivo não passou despercebida pela comunidade jurídica. Heleno Taveira Tôres, ao escrever sobre as regras previstas na Medida Provisória n.º 685, de 21 de julho de 2015, prelecionou o seguinte:

O objetivo da declaração ou da consulta antielusiva é facilitar a transparência e acesso ao Fisco, antes ou durante a execução do “planejamento tributário agressivo”, para identificar as pessoas envolvidas e a relação entre forma e substância dos atos, de sorte a permitir a separação entre casos de evasão, de alusão e de planejamento legítimo.¹⁵

A obrigação acessória, prevista na referida medida provisória, revela-se importante vetor de pesquisa, ainda que não convertida em lei. Isso porque ao menos demonstra uma nova visão da Administração Fazendária em relação ao tema, já que imporia ao particular o dever instrumental de revelar os caminhos que utilizou para minorar ou afastar a carga tributária.

A inovação legislativa em testilha não foi recebida com bons olhos por grande parte dos especialistas. Raul Haidar, em artigo sobre o tema, teceu duras críticas aos objetivos pretendidos pela Medida Provisória n.º 685, de 2015. Em sua opinião:

Todas as matérias contidas no artigo 7º da Medida Provisória 685 já são passíveis de fiscalização pela Receita Federal. E é público e notório que o Brasil possui hoje um dos mais eficientes sistemas de fiscalização do mundo.

A leitura atenta dos artigos 7º a 12 leva-nos à conclusão que se pretende implantar (se é que ainda não vigore) uma ditadura fiscalista no pior sentido

¹⁴ BRASIL. **Medida Provisória n.º 685, de 21 de julho de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm>. Acesso em: jan. 2017.

¹⁵ TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul>>. Acesso em: jan. 2017.

da palavra, onde todos os contribuintes são culpados até prova em contrário.¹⁶

Roberto Duque Estrada, em idêntico sentido, escreveu o que segue:

A MP 685/2015, ao legitimar a tributação por analogia, está acabando com direito de opção dos particulares, fenômeno típico dos Estados totalitários. A morte do direito de escolha, do direito de planejar, do direito de optar, não pode ser tolerada se o Brasil ainda pretende ser um Estado Democrático de Direito.¹⁷

Já o Procurador-Geral da República, em parecer juntado aos autos da ADI 5.366/DF, manifestou-se favoravelmente aos preceitos contidos na Medida Provisória n.º 685, de 2015. Para o chefe do Ministério Público da União:

A Medida Provisória 685, de 21 de junho de 2015, não atinge o direito de qualquer agente econômico a organizar e executar planejamento tributário, não impede que o sujeito passivo conduza suas operações da maneira que gere maior economia fiscal. A norma prevê acesso do fisco federal a informações relativas a esse planejamento, de modo a garantir fiscalização tempestiva de operações e arrecadação tributária e identificar condutas realizadas com abuso de direito, voltadas para esconder hipóteses de ocorrência de fato gerador de obrigação tributária. Busca, portanto, evitar que elisão fiscal (postura lícita do contribuinte) degenere em evasão fiscal (atitude ilegal). A MP objetiva, ainda, reduzir litígios nas esferas administrativa e judicial e os gastos consequentes, para o fisco e para os contribuintes.¹⁸

O Poder Judiciário, porém, não chegou a manifestar-se sobre a *novatio legis*. O Ministro Luiz Fux extinguiu, sem resolução do mérito, a ADI 5.366/DF, que questionava a constitucionalidade dos arts. 7.º a 13 da Medida Provisória n.º 685, de 2015, porque os dispositivos impugnados não foram reproduzidos na Lei n.º 13.202, de 8 de dezembro de 2015 (norma de conversão da referida medida provisória).

¹⁶ Haidar, Raul. **MP 685 desmoraliza Poder Legislativo e aterroriza contribuintes**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-03/justica-tributaria-mp-658-desmoraliza-poder-legislativo-aterroiza-contribuintes>>. Acesso em: jan. 2017.

¹⁷ DUQUE ESTRADA, Roberto. **MP 685/2015: uma tentativa inconstitucional de tributação por analogia**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-02/consultor-tributario-mp-6852015-tentativa-inconstitucional-tributacao-analogia>>. Acesso em: jan. 2017.

¹⁸ BRASIL. Procuradoria-Geral da República. Nº **204.587/2015-AsJConst/SAJ/PGR. Ação direta de inconstitucionalidade 5.366/DF**. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/parecer-pgr-mp-planejamento-fiscal.pdf>>. Acesso em: jan. 2017.

De todo modo, a acentuada divergência em torno da nova iniciativa do Poder Executivo de fiscalizar o planejamento tributário, ainda que não convertida em lei, demonstra a dificuldade de encontrar-se um parâmetro razoável em relação ao tema. Tal situação também se reflete no contencioso administrativo, como a seguir sucintamente expostos.

1.2.3. DECISÕES NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

As decisões administrativas são um espelho da ausência de uniformidade quanto à caracterização das condutas antifiscais ilegítimas, situação que provoca insegurança jurídica tanto para os contribuintes como para o próprio fisco.

Fábio Piovesan Bozza, ao estudar o tema, ressaltou a coexistência de julgados divergentes sobre a mesma controvérsia no âmbito administrativo federal de segunda instância. Como exemplo, o autor colacionou decisões do Conselho de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) acerca das chamadas operações de “incorporação às avessas” e “casa-separa”.

Nas práticas denominadas “incorporações às avessas”, os contribuintes promovem a reestruturação societária de seus negócios na qual a empresa “sadia” (operacional e lucrativa) é incorporada pela sociedade em dificuldade (deficitária e detentora de prejuízos fiscais acumulados). Já nas nominadas operações “casa-separa”, uma pessoa jurídica é constituída para a suposta realização de um negócio comum; porém, o “casamento” acaba em pouco tempo e, na separação, os antigos sócios permutam os bens utilizados na integralização do capital social (quem aportou dinheiro na sociedade recebe um imóvel na liquidação e vice-versa).

A dificuldade quanto à caracterização da elusão tributária, nas operações acima destacadas, decorre da oscilação do conceito de simulação. Em sentido amplo, o ato simulado refere-se às práticas adotadas em contraposição ao ordenamento jurídico, ainda que formalmente válidas. Em sentido restrito, o ato simulado depende, necessariamente, da realização de atos subterrâneos (às escondidas), com divergência entre a vontade real e a vontade declarada.

Sem uniformidade, os julgados administrativos valeram-se do sentido amplo ou do restrito ou, ainda, de ambos na definição do ato simulado. Com isso, reconheceram ou

afastaram a configuração da elusão tributária ao analisar as operações de “incorporação às avessas” e as de “casa-separa”.

Fábio Piovesan Bozza colheu bons exemplos na jurisprudência administrativa, dentre os quais, destacamos os seguintes:

Assim, no Ac. 103-21046, de 16 de outubro de 2002 (Caso Josapar), desfavorável ao contribuinte, rejeitaram-se os efeitos da incorporação, sob a alegação de ocorrência de simulação. Já no Ac. 101-94127, de 28 de março de 2003 (Caso Focom), favorável ao contribuinte, afastou-se a presença de simulação, argumentando que o vício somente poderia ocorrer se o ato não pudesse ser praticado.

[....]

As decisões administrativas sobre as operações “casa-separa” desse segundo período também alternaram resultados favoráveis e contrários ao contribuinte.

Os acórdãos contrários ao contribuinte consideraram a transação simulada por haver manipulação, artifício e subterfúgio para disfarçar o verdadeiro intento das partes. O anúncio de exploração conjunta de atividade econômica constitui declaração enganosa de vontade, com o objetivo de ocultar o real propósito negocial, que seria a compra e venda de participações. Quando se confronta a forma com a substância e se consideram os indícios de simulação, como a proximidade temporal dos atos e a ausência de motivação econômica para pagamento de ágio, constata-se que houve fato gerador do imposto de renda efetivamente realizado. Adotando um ou mais desses fundamentos, destacam-se: Ac. 101-94771, de 11 de novembro de 2004 (Caso Pedro Muffato); Ac. 103-21226, de 13 de maio de 2003 (Caso Ita Mercantil); e Ac. 108.08603, de 11 de novembro de 2005 (Caso McDonald’s).

Por outro lado, as decisões favoráveis ao contribuinte em casos “casa-separa” rechaçaram a acusação de simulação ao afirmar que a fiscalização não teria logrado êxito em demonstrar que os atos praticados não foram realizados, não eram válidos ou que seriam ocultos. Tal tendência é ilustrada pelo Ac. 101-94340, de 9 de setembro de 2003 (Caso RBS/Nutec).¹⁹

Para afastarem-se dessa situação conflituosa, as instâncias administrativas passaram a adotar um conceito bastante abrangente de simulação ou, até mesmo, enquadrar as operações de “incorporação às avessas” e de “casa-separa” em outros vícios (fraude à lei, abuso do direito ou abuso da forma), reconhecendo, assim, a prática antifiscal ilegítima.

¹⁹BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada – Série Doutrina Tributária v. XV**, São Paulo, Quartier Latin, 2015. p. 218-220.

2. A ATUAÇÃO DO FISCO CONTRA A ELUSÃO TRIBUTÁRIA E A AUTONOMA PRIVADA

Como se sabe, o Direito Tributário e o Direito Privado, em especial o Civil, mantêm estreita relação porque muitos institutos jurídicos consagrados no âmbito privado são utilizados na caracterização de atividades passíveis de incidência tributária. Nessa esteira, o art. 110 CTN preceitua que

A lei não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.²⁰

É bem verdade que a doutrina especializada preleciona que o Direito Tributário não importa os institutos privados *ipsis litteris*, e sim se além a regras próprias, observados os limites previstos no citado art. 110 do CTN. Esta discussão, no entanto, escapa aos objetos deste trabalho, cujo interesse se restringe à constatação de que esses ramos do direito se interrelacionam.

Ao longo do texto, tivemos a oportunidade de citar alguns institutos jurídicos adotados pelo fisco nos procedimentos de investigação de práticas tributárias ilegítimas, os quais são disciplinados pelo Direito Civil. Como exemplo, o Código Civil de 2002 rege a simulação (art. 167), o abuso do direito (art. 187), a fraude à lei (art. 166, inciso VI), além de orientar a identificação do abuso da forma jurídica (art. 104, inciso III).

A rigor, sabe-se que os entes tributantes têm ampliado a fiscalização a fim de evitar que os contribuintes se utilizem dos vícios acima mencionados em prejuízo da arrecadação fiscal. Mas, afinal, essa crescente atuação estatal nos negócios jurídicos particulares interfere ilegítimamente na autonomia privada?

Oportuno destacar que parte da doutrina civilista distingue a autonomia da vontade da autonomia privada. Para ela, a autonomia da vontade foi um dos pilares da Revolução Francesa, movimento fortemente influenciado pelo ideário burguês de mínima intervenção

²⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: jan. 2017.

estatal nos negócios privados. O sistema burguês gerou distorções e tensões entre classes sociais, por fomentar uma verdadeira seleção natural entre os participantes das relações negociais.

Paulatinamente, a visão liberal e não intervencionista cedeu espaço para um novo regime no qual os entes políticos foram chamados a atuar em benefício das classes menos favorecidas. A liberdade contratual, antes plena e quase ilimitada, passou a respeitar certos parâmetros sociais embutidos nos sistemas jurídicos, cabendo ao Estado à função de syndicar os excessos negociais. A autonomia privada surgiu nesse novo cenário, em substituição à antiga autonomia da vontade. Em síntese:

A autonomia da vontade revelava um poder imanente do indivíduo; na autonomia privada, o indivíduo detém um poder outorgado pelo Estado. Ainda, na autonomia da vontade, o que se tinha como valor era o individualismo, na autonomia privada, o social. Dessa forma se ergue a justificativa para a intervenção estatal na disciplina contratual.²¹

Atualmente, a distinção supramencionada ganhou novo fundamento graças à crescente orientação que incentiva a releitura de institutos próprios do direito privado à luz dos ditames constitucionais, em especial a dignidade da pessoa humana. Trata-se do denominado Direito Civil Constitucional, fenômeno assim definido pelos estudiosos da matéria:

A perspectiva do Direito Civil Constitucional, porém, mostra-se muito mais ampla do que decorreria de um estéril debate em torno da reorganização topográfica do sistema. São os valores expressos pelo legislador constituinte que, extraídos da cultura, da consciência social, do ideário ético e da noção de justiça presentes na sociedade, consubstanciam-se em princípios, os quais devem informar o sistema como um todo e, especialmente, o Direito Civil. Eis a chave de leitura para se entender o real e mais profundo significado, marcadamente axiológico, da chamada constitucionalização do direito civil, que se torna ainda mais urgente quando da interpretação de um diploma recém-promulgado.²²

Assim, com a constitucionalização do direito civil, altera-se também a interpretação e incidência dos princípios que regem os negócios jurídicos, e, mais especificamente no que tange aos contratos, interfere na aplicabilidade do princípio da autonomia privada, cerne evolutivo do princípio da

²¹ CHINI, Alexandre; FARIA, Diógenes de Carvalho; MARTINS, Eduardo de Camargo. A Constitucionalização do Direito Civil e suas Consequências para a Liberdade Relacionada ao Contrato. **R. EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 73, p 9-30, abr-jun, 2016.

²² TEPEDINO, Gustavo. **O Código Civil e o Direito Civil Constitucional**. Disponível em: <<http://www.tepedino.adv.br/wp/wp-content/uploads/2012/09/RTDC.Editorial.v.013.pdf>>. Acesso em: jan. 2017.

autonomia da vontade e parâmetro da teoria contratual e das relações privadas.²³

As práticas abusivas não são toleradas nos negócios entre particulares, sobressaindo-se, na atualidade, doutrinas que reconhecem a eficácia horizontal dos direitos fundamentais. Diante dessa situação, não há como reconhecer legitimidade a atividades realizadas com o intuito primordial de burlar a arrecadação tributária.

O Estado, sabemos, detém o poder de império e, por tal razão, submete-se a uma série de restrições para preservar as liberdades individuais. Todavia, não se pode aniquilar a fiscalização em negócios jurídicos realizados com o intento de prejudicar o erário em nome da preservação de uma suposta liberdade contratual.

O Direito, ciência em constante evolução, não pode esquecer o passado nem desprezar a realidade contemporânea. Nos dias atuais, as dificuldades financeiras enfrentadas por diversos entes políticos são de notória sabença, como são exemplos, a Grécia e, entre nós, os Estados do Rio de Janeiro, Minas Gérias e Rio Grande do Sul.

Os Estados não podem resolver seus problemas de caixa mediante a simples confecção de moeda. Longe disto. São os tributos que conferem aos entes públicos os recursos financeiros indispensáveis para a realização dos interesses primários da sociedade. Desse modo, a arrecadação tributária não pode ser vista como uma fonte de riqueza das pessoas políticas em detrimento dos particulares, mas sim como meio necessário à realização do bem comum.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 576.155/DF, *leading case* do Tema n.º 56 da Sistemática da Repercussão Geral, consagrou essa visão de tributo como fonte de recursos da sociedade ao reconhecer a legitimidade do Ministério Público em ajuizar ação civil pública para questionar acordo tributário lesivo ao erário. Nas palavras do relator, Ministro Ricardo Lewandowski:

Não vejo, assim, *concessa venia*, como aplicar-se à espécie o parágrafo único do art. 1º da Lei 7.347/1985, que veda a propositura de ações civis públicas, pelo MP, para veicular pretensões relativas a matéria tributária individualizáveis. Isso porque a ação civil pública não foi ajuizada para

²³CHINI, Alexandre; FARIA, Diógenes de Carvalho; MARTINS, Eduardo de Camargo. A Constitucionalização do Direito Civil e suas Consequências para a Liberdade Relacionada ao Contrato. **R. EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 73, p 9-30, abr-jun, 2016.

proteger direito de determinado contribuinte, mas para defender o interesse mais amplo de todos os cidadãos do Distrito Federal, no que respeita à integridade do erário e à higidez do processo de arrecadação tributária, que apresenta, a meu ver, natureza manifestamente metaindividual.²⁴

Por outro lado, a possibilidade de atuação dos entes tributantes contra a elusão fiscal não representa um salvo-conduto em prejuízo da livre iniciativa, princípio, sabidamente, tutelado em nosso ordenamento constitucional no art. 170, *caput*, da Constituição Federal. Em consequência, a fiscalização tributária deve observar as balizas consagradas em nosso sistema, que prestigia a economia de mercado, não há como negar.

Assim, o Estado tem o pode-dever de fiscalizar negócios jurídicos realizados com o único objetivo de burlar a arrecadação tributária, devendo adotar, nessa tarefa, procedimentos compatíveis com a ordem civil-constitucional, de modo a fortalecer a liberdade contratual transparente, proba e legítima, novo parâmetro da autonomia privada.

A propósito, atualmente, a adoção de práticas transparentes consiste em um parâmetro a ser seguido pelos setores público e privado. Não por acaso, as pessoas jurídicas são chamadas a responder por suas ações quando atuam em desacordo com regras éticas, morais e sociais presentes nas mais diversas áreas (exemplo: ambiental, administrativa e consumerista).

As sociedades empresárias, por sua vez, não são vistas mais como entes exclusivamente vocacionados aos interesses particulares, em especial a busca pelo lucro a qualquer custo. Ao contrário, a relevância social dessas entidades, que retiram seus ganhos da comunidade, impõe uma nova visão baseada na responsabilidade por suas ações.

Nesse sentido, não há como conceber a autonomia privada distante dessa nova realidade que prestigia valores sociais e éticos, inclusive nas relações entre particulares. Por tal razão, não se pode admitir a atuação antifiscal ilegítima simplesmente como forma de garantir uma liberdade contratual que nem sequer encontra fundamento de validade no âmbito privado.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementário nº 2454-5. RE 576.155/DF**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618222>>. Acesso em: jan. 2017.

CONCLUSÃO

A relação entre a elusão fiscal e a autonomia privada foi o assunto central do presente artigo. Antes, porém, algumas generalidades acerca do planejamento tributário foram apresentadas, de modo simples e direto, para bem contextualizar o assunto principal.

Assim, as três espécies relacionadas ao planejamento tributário foram destacadas, a saber: a elisão, a evasão e a elusão fiscais. Quanto à última forma, primeiro, entendemos ser inadequada a titulação planejamento tributário ilegítimo ou indevido, para não causar confusão com a conduta legal do contribuinte de minimizar os encargos fiscais de suas atividades.

Em seguida, alguns assuntos relevantes sobre a elusão fiscal foram apresentados, como a dicotomia (liberal *versus* solidária) que influencia na caracterização desse fenômeno; as dificuldades que permeiam a aplicação da regra inserta no art. 116, parágrafo único, do CTN, com redação dada pela LC n.º 104, de 2001; e, também, a edição da Medida Provisória n.º 685, de 2015 que representou uma tentativa de mudança de parâmetro na fiscalização tributária.

A ausência de uniformidade das decisões administrativas, na caracterização da elusão fiscal de algumas operações (“incorporação às avessas” e “casa-separa”), foi abordada em subitem próprio. Tal situação fomenta a insegurança jurídica em prejuízo das partes envolvidas na relação jurídico-tributária.

A interrelação entre o Direito Tributário e o Direito Privado, em especial o Civil, em razão do uso de institutos privados na atividade tributária revela a sintonia entre esses diferentes ramos do direito. Esta convivência gera naturais pontos de divergência.

O combate à elusão fiscal e a autonomia privada caracteriza-se, por assim dizer, como uma relação aparentemente conflituosa entre a atuação fiscal e a liberdade contratual individual. Todavia, a evolução do instituto da autonomia privada e sua releitura à luz dos ditames constitucional desmistifica a questão.

O tributo não pode ser classificado como fonte de riqueza do ente político, mas sim como meio necessário à realização de interesses sociais. Conseqüentemente, o fisco tem o poder-dever de fiscalizar e sindicar as atividades maliciosas executadas em prejuízo ao erário.

Esta atuação se mostra legítima quando respeita os ditames constitucionais e se compatibiliza com a nova forma de liberdade contratual baseada na transparência e probidade.

Espera-se que o presente artigo tenha contribuído para o debate em torno de tema tão relevante nos dias atuais, ainda que de maneira singela.

BIBLIOGRAFIA

BOJO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso do direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada – Série Doutrina Tributária v. XV**, São Paulo, Quartier Latin, 2015.

BRASIL. **Diário do Senado Federal nº 196. Publicado em 08/12/2000. Sessão de 07/12/2000**. Disponível em: <[http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=08/12 2000&paginaDireta=24485](http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=08/12%2000&paginaDireta=24485)>. Acesso em: dez. 2016.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: dez. 2016.

_____. **Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20152018/2015/Mpv/mpv685.htm>. Acesso em: jan. 2017.

_____. **Parecer apresentado em Plenário à Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Medida Provisória nº 66, de 2002 (Mensagem nº 00191, 02/09/2002). Relator: Deputado Benito Gama. Página 33**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=199615&filename=PPP+1+MPV06602+%3D%3E+MPV+66/2002>. Acesso em: dez. 2016.

_____. Procuradoria-Geral da República. **Nº 204.587/2015-AsJConst/SAJ/PGR. Ação direta de inconstitucionalidade 5.366/DF** Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/parecer-pgr-mp-planejamento-fiscal.pdf>>. Acesso em: jan. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ementário nº 2454-5. RE 576.155/DF**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618222>>. Acesso em: jan. 2017.

CHINI, Alexandre; FARIA, Diógenes de Carvalho; MARTINS, Eduardo de Camargo. A Constitucionalização do Direito Civil e suas Consequências para a Liberdade Relacionada ao Contrato. **R. EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 73, p 9-30, abr-jun, 2016.

DUQUE ESTRADA, Roberto. **MP 685/2015: uma tentativa inconstitucional de tributação por analogia**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-02/consultor-tributario-mp-6852015-tentativa-inconstitucional-tributacao-analogia>>. Acesso em: jan. 2017.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.^a ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUETIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

Haidar, Raul. **MP 685 desmoraliza Poder Legislativo e aterroriza contribuintes**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-03/justica-tributaria-mp-658-desmoraliza-poder-legislativo-aterroiza-contribuintes>>. Acesso em: jan. 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves Notas Sobre o Planejamento Tributário. Coord: Marcelo Magalhães Peixoto e José Maria Arruda de Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP editora. 2007.

MARTINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. Planejamento Tributário e a Jurisprudência Administrativa. Coord: Hugo de Brito Machado. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica, **Revista Dialética de Direito Tributário n.º 209**, São Paulo, Fevereiro-2013.

ROLIM, João Dácio. **Normas elisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

TEPEDINO, Gustavo. **O Código Civil e o Direito Civil Constitucional**. Disponível em: <<http://www.tepedino.adv.br/wp/wpcontent/uploads/2012/09/RTDC.Editorial.v.013.pdf>>. Acesso em: jan. 2017.

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

_____. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Disponível em:<<http://www.conjur.com.br/2015-jul>>. Acesso em: jan. 2017.

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