

GIULIA CRISTINA OLIVEIRA GALAXE

**NORMA GERAL ANTIELISIVA: A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS
JURÍDICOS POR PARTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA
FEDERAL NO CASO DA GERDAU S.A.**

Trabalho de Dissertação apresentado ao
Curso de Graduação em Direito como
requisito para obtenção título de Bacharel
em Direito

Orientador: Cristiano Kinchescki

**BRASÍLIA,
NOVEMBRO, 2018**

**NORMA GERAL ANTIELISIVA: A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS
JURÍDICOS POR PARTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA
FEDERAL NO CASO DA GERDAU S.A.**

**ANTI-AVOIDANCE LAW: THE DISREGARD DOCTRINE USED BY THE
CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA FEDERAL IN THE CASE OF
GERDAU S.A.**

Giulia Galaxe

RESUMO

O presente artigo estuda a prática de atos elisivos, atendo-se a análise de sua legalidade, ou ilegalidade. A desconsideração de atos e negócios jurídicos por parte de órgãos administrativos suscita controvérsias quanto a legitimidade e legalidade de decisões que afastam seus efeitos tributários. Foi observada a posição tomada pelo Conselho Administrativo da Receita Federal nos acórdãos 1101-00.710 e 9101-002.389, bem como a decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Para tanto foi feita uma pesquisa doutrinária, voltada ao direito tributário e civil. Esmiuçando-se as possibilidades de desconsideração dos atos jurídicos e de seus efeitos tributários e a previsão de norma geral antielisiva, constante do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional.

PALAVRAS-CHAVE: elisão fiscal, ágio interno, norma antielisiva

ABSTRACT

The paper focus in the analysis of the practice of tax avoidance by the Brazilian Company Gerdau S.A. Mainly it aims to study the accounting and the tax benefit of goodwill in business combinations. For that purpose it was analyzed the administrative decisions token by the "Conselho Administrativo da Receita Federal" in the case of Gerdau Aços Especiais S.A. The research was based in tax and civil doctrines. And it analyzes the possibility of declaring if an act token aiming to pay less taxes is illegal.

KEYWORDS: tax avoidance, goodwill, business purpose doctrine

1. Introdução

Elisão, ou planejamento tributário, pode ser entendido por atos ou negócios jurídicos que acarretam na economia de tributos por parte do contribuinte. O planejamento tributário suscita uma série de controvérsias, tanto acerca de sua terminologia quanto acerca de sua licitude. Essas decorrem da ausência de imposições legais que impeçam, ou estabeleçam limites, ao contribuinte de organizar-se de modo a economizar tributo. Aquelas no sentido de elucidar se o planejamento tributário consiste em elisão, elusão ou evasão fiscal.

Nesse sentido o presente artigo visa elucidar o fenômeno da elisão tributária, suas irradiações e impactos no campo do direito tributário, bem como o reconhecimento de sua (i)licitude.

Ao longo dos séculos o sistema jurídico foi sendo aperfeiçoado e se tornando cada vez mais complexo. Junto aos adventos do sistema jurídico, a exemplo da evolução do constitucionalismo e das teorias de organização do Estado, surgiram as limitações ao poder estatal.¹ No âmbito tributário, tal evolução teve como conquista basilar a limitação ao poder de tributar.

O surgimento do Estado moderno teve como um de seus adventos a limitação do poder do rei quanto à cobrança de impostos. Nesse sentido, a Magna Carta surge na Inglaterra do século XIII com o principal fim de limitar o poder da Coroa de estabelecer e aumentar tributos.²

Nascem assim os conceitos estruturais do Estado moderno, o *rule of Law* e o *due process of Law*. Entre leis autorizativas e regras quanto ao aumento de tributos um dos maiores legados deixados pela Magna Carta para o sistema tributário pode ser entendido como o princípio da legalidade tributária. Tais limitações impostas ao poder estatal permeiam o direito tributário até a atualidade.

Visando um recorte teórico e metodológico o presente artigo focar-se-á no princípio da legalidade, da capacidade contributiva e mormente no princípio da segurança jurídica. Em seguida será analisada a decisão proferida pelo CARF no processo da GERDAU.³

É no bojo do princípio da legalidade que nasce a discussão acerca da licitude da prática de ações que visam economizar tributo, tidas como atos elisivos. Inicialmente cabe esclarecer que elisão fiscal consiste naqueles atos praticados pelo contribuinte que, lícitamente, resulta na redução de sua carga tributária.

¹ KRIELE, Martin. **Introdução à teoria do Estado: os fundamentos históricos da legitimidade do estado democrático**. Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Ed., 2009.

² ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo, Saraiva. 2017.

³ A operação realizada pela Gerdau S.A. resultou em três processos administrativos de números 11080.723702/2010-19, 11080.723701/2010-74 e 10680.724392/2010-28, e em uma execução fiscal de número 5058075-42.2017.4.04.7100/RS.

Quando do estudo da elisão fiscal, faz-se necessário lembrar que embora o sistema de garantias constitucionais tenha sofrido alterações desde o seu nascimento determinados princípios advindos da origem do Estado moderno, a exemplo da segurança jurídica, continuam regendo todo o funcionamento do sistema jurídico.

Como sabido vivemos em um Estado Democrático de Direito que traz consigo direitos e garantias fundamentais visando efetivar de forma democrática os direitos de todos os cidadãos. Ocasionalmente assim, tensões entre os princípios sociais e liberais, a exemplo da capacidade contributiva, isonomia e solidariedade e dos princípios da segurança jurídica, livre iniciativa e legalidade tributária.

Com fins de elucidar essa tensão o presente estudo irá analisar a (i)licitude do planejamento tributário. Ainda nesse sentido o conceito do princípio da legalidade será revisitado levando à reflexão da sua aplicabilidade no sistema tributário.

Nesse contexto, será estudado o posicionamento do Conselho Administrativo da Receita Federal e a interpretação despendida por esse quanto à prática de atos elisivos e a aplicação dos princípios constitucionais aos casos concretos.

Para análise da desconsideração de atos e negócios jurídicos pelo CARF, serão adotados os acórdãos n. 1101-00.710⁴ e 9101-002.389⁵ em contraponto com a decisão proferida em primeira instância pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, após o encerramento da discussão administrativa⁶.

2. Conceitos basilares

⁴BRASIL, Conselho Administrativo da Receita Federal. Execução Fiscal. Recurso Voluntário. Acórdão 1101-00.710, da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo da Receita Federal, Brasília, DF, 11 de abril de 2012

⁵BRASIL, Conselho Administrativo da Receita Federal. Execução Fiscal. Recurso Especial do Procurador. Acórdão 9101-002.389, 1ª Turma do Conselho Administrativo da Receita Federal, Brasília, DF, 13 de julho de 2016

⁶BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos à Execução Fiscal. Embargos à Execução Fiscal n. 5058075-42.2017.4.04.7100/RS, da 16ª Vara Federal de Porto Alegre da Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 17 de maio de 2018

2.1. Elisão/Elusão/Evasão conceitos e diferenciação

Ao abordar o fenômeno do planejamento tributário a doutrina discorre acerca do problema terminológico envolvido nos atos e negócios que incorrem na economia lícita de tributos. Nesse sentido Ricardo Lobo Torres esclarece que a evasão lícita e a elisão lícita e ilícita, elisão fiscal abusiva, dizem respeito a atos jurídicos que precedem a ocorrência do fato gerador.

Já a evasão ilícita engloba atos jurídicos que se dão após a ocorrência do fato gerador. Porém o doutrinador reconhece que “Quando tomada no sentido da expressão inglesa *tax evasion*, como veremos adiante, da preferência de alguns autores brasileiros, é ilícita.”⁷

Assim, reconhecer o planejamento tributário como evasão pode levar a crer que sempre haverá ilicitude quando diante de um ato de elisão fiscal. Ao discorrer acerca da dicotomia evasão lícita e ilícita, Sampaio Dória⁸ questiona quanto a possibilidade de um mesmo fenômeno jurídico poder ser tido como lícito e ilícito, dificultando assim a análise do fenômeno ora analisado. Nessa esteira, o presente artigo utilizará o termo elisão fiscal, visando clarificar os limites existentes entre a elisão lícita e a elisão abusiva.

Elisão fiscal pode ser definida como a prática de atos que possuem como consequência a economia de tributo. Cabe salientar que os atos elisivos são praticados pelo contribuinte de forma lícita. Heleno Tôrres define o planejamento tributário como “a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados.”⁹

Cabe ainda ressaltar que a alocação de recursos de forma eficiente, por parte dos contribuintes, desde que efetuadas dentro dos limites legais, não está evitada de vício algum. Ora, o princípio da livre iniciativa garante ao contribuinte que

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**, Rio de Janeiro: Elsevier, 2 ed., 2013. Edição do Kindle. (Locais do Kindle 348-350).

⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: Marins, James. **Tributação e antielisão**, 1. ed. Curitiba: Juruá. 2004.

se organize do modo que lhe aprouver, desde que respeitando os limites da legalidade.

Ainda referente às garantias constitucionais os princípios da segurança jurídica bem como da legalidade estrita permitem que o contribuinte pratique atos e negócios jurídicos dentro dos preceitos legais. Nesse sentido, Geraldo Ataliba afirma

Para que a liberdade de iniciativa (princípio da livre empresa) e o direito de trabalhar , produzir e empreender e atuar numa economia de mercado não seja mera figura de retórica , sem nenhuma ressonância prática , é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade acerca das decisões do governo ; o empresário precisa fazer planos , estimar – com razoável margem de probabilidade de acerto – os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento . Precisa avaliar antecipadamente seus custos, bem como estimar os obstáculos e as dificuldades. Já conta com os imponderáveis do mercado.¹⁰

Como bem ensina Livia Germano “O planejamento tributário nada mais é do que o estudo que, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso.”¹¹ Entretanto, a ausência de limites aos atos de elisão fiscal, bem como de limites às descon siderações destes faz nascer a controvérsia quanto a sua (i)licitude.

Isso posto entende-se por elisão fiscal aqueles atos praticados pelo contribuinte dentro de sua esfera de liberdade. O contribuinte ao agir dentro da legalidade está resguardado pelo princípio da legalidade estrita bem como da liberdade de iniciativa, não cabendo questionar a licitude de tais atos. Corroborando esse posicionamento, Edmar Oliveira sustenta

o planejamento tributário, como ação que persegue a otimização da carga tributária , pode ser feito mediante o deslocamento do eixo da tributação para aproveitar as diferenças existentes , por exemplo , entre a alíquota do imposto de renda que é devido pelas empresas e pelas pessoas físicas ¹²

A contrario sensu Ricardo Lobo Torres pondera que, a despeito de ser uma economia lícita de tributos, existem planejamentos tributários que são tidos como

¹⁰ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 151.

¹¹GERMANO, Livia De Carli **Planejamento tributário e limites para a descon sideração dos negócios jurídicos**, São Paulo : Saraiva, 2013. (Locais do Kindle 471-473). Edição do Kindle.

¹² ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Planejamento tributário**, São Paulo: Saraiva, 2. ed., 2015. Edição do Kindle. Locais do Kindle 1424.

ilícitos. Nesse passo, seria ilícito aquele ato de elisão fiscal abusiva (*abusive tax avoidance*):

A elisão ilícita, por conseguinte, se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito (art. 187 do Código Civil de 2002).¹³

Discorrendo acerca das interpretações dadas aos atos elisivos Ricardo Lobo Torres afirma “O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.”¹⁴

Imperioso destacar que dentro da concepção de alguns tributaristas a visão puramente normativa e formalista acaba por esvaziar o princípio da capacidade contributiva¹⁵ tendo em vista que aqueles que possuem a possibilidade de elidir o tributo dentro do formalismo da lei acabam por arcar com uma carga tributária não condizente com a sua capacidade contributiva e conseqüentemente desrespeitam a isonomia tributária.

Entretanto, é necessário avaliar se a desconsideração de atos jurídicos com base em tais argumentos encontra embasamento no sistema tributário e se está alinhada com os princípios constitucionais da livre iniciativa, da capacidade contributiva e da legalidade tributária.

Robert Alexy¹⁶, em sua teoria dos princípios salienta que os princípios quando colidem entre si não excluem a aplicabilidade de um ou outro, estar-se-á diante de uma precedência de um sobre o outro. Assim, é necessário que seja realizado um juízo de ponderação entre estes princípios. A colisão de princípios no âmbito do planejamento tributário pode ser analisada quando invoca-se a capacidade contributiva visando afastar o ato elisivo em detrimento dos princípios da livre iniciativa e da legalidade.

¹³Ibid., Locais do Kindle 375.

¹⁴Ibid. Locais do Kindle 487

¹⁵GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo; Dialética, 1998.

¹⁶ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2 ed., 2015.

Cabe ressaltar ainda, que a liberdade de iniciativa é basilar para a economia e que esta não deve estar exposta a intervenções estatais de forma tal a inviabilizar a prática de atos elisivos sem qualquer proibição prevista no ordenamento jurídico.

Nesse passo a conselheira do CARF, Livia Germano leciona que “A elisão fiscal não é repreendida pelo ordenamento nem merece ser, eis que o contribuinte atua no exercício de sua autonomia privada e sem qualquer ofensa, direta ou indireta, ao ordenamento.”¹⁷

2.2. Conceituação de legalidade e capacidade contributiva no direito tributário

Levando em conta as desconsiderações de negócios jurídicos por parte do CARF, faz-se necessário revisitar o princípio da legalidade tributária e da capacidade contributiva e sua eficácia no sistema tributário pátrio.

Quando da abordagem de tais princípios relembrar os ensinamentos de Robert Alexy é basilar. A existência de conflitos, ainda que aparentes, entre tais princípios constitucionais está intimamente ligada a teoria da ponderação bem como do núcleo essencial de tais princípios. Segundo o jurista alemão princípios são mandamentos de otimização que “(...)são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas(...)”¹⁸ Sendo assim quando o intérprete da lei está diante de uma colisão de princípios, como entre a capacidade contributiva e a legalidade por exemplo, deverá ser realizado um juízo de ponderação. Visando assim dar máxima efetividade aos princípios conflitantes.

Em face disso, importante destacar a manifestação da conselheira do Conselho Administrativo da Receita federal Livia Germano sobre o tema:

Não se nega que princípios constitucionais como a legalidade e a liberdade de organização das atividades econômicas devam ser respeitados, apenas se reconhece que tais direitos não são absolutos ou irrestingíveis, na medida em que se inserem em um sistema constitucional formado também por outros princípios de igual dignidade. **Estender a capacidade contributiva em detrimento da**

¹⁷*Ibid.*, Locais do Kindle 1040-1043

¹⁸*Ibid.*, p. 117

legalidade constitui afronta ao ordenamento, mas permitir que a mera formalidade jurídica impere contra a substância da capacidade contributiva do contribuinte, atendendo exclusivamente à legalidade, **configura desprezo à neutralidade tributária**, impedindo que a livre concorrência se implemente adequadamente.¹⁹ (grifos do autor)

O princípio da capacidade contributiva é aquele que surge com a finalidade de por um lado, tributar de forma justa e isonômica, e por outro lado limitar a esfera de atuação do Estado. Nesse sentido Edmar Oliveira Andrade sustenta que

O princípio da capacidade contributiva visa a proteger os cidadãos contra investidas abusivas e desproporcionais do Poder Público, que fica impedido de estabelecer tributos sem conteúdo econômico apreciável e fluído(...)²⁰

Há doutrinadores que defendem que o planejamento tributário deve ser rechaçado, sob a alegação de que o princípio da capacidade contributiva seria violado quando o contribuinte, ao se organizar, acabasse por economizar tributo.

Ocorre que, o princípio da capacidade contributiva surge como uma garantia do contribuinte frente ao Estado e, como ensina Aliomar Baleeiro, o princípio da capacidade contributiva "(...) serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco."²¹

O princípio da legalidade, preconizado no artigo 5º, II da Constituição Federal, estabelece que ninguém será obrigado a fazer nada em virtude de lei. Esse princípio, como garantia derivada do primado da segurança jurídica, surge para limitar o poder do Estado intervir na esfera privada e no patrimônio do contribuinte, como ressaltado por Regina Helena Costa:

Fundamental garantia deferida aos cidadãos significa que o Estado somente pode modular o comportamento destes mediante o instrumento denominado lei. Em outras palavras, para impor-se um comportamento aos particulares, bem como para vedar-lhes uma conduta, é imprescindível o instrumento legislativo.²²

¹⁹*ibid.*, Locais do Kindle 315-321

²⁰*ibid.*, Locais do Kindle 1073

²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 2010, RJ 8 Ed. Editora Forense LTDA. p. 1091

²²COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**, São Paulo: Savaiva Educação, 8 ed., 2018. Edição do Kindle. Locais do Kindle 1307-1309.

Para tanto o referido princípio garante ao contribuinte a segurança de não ser obrigado a cumprir nada que não esteja previsto em lei previamente. Como explanado anteriormente a própria ideia e ordem constitucional nasceu da necessidade latente de limitar a atuação estatal. Mais especificamente a intervenção da coroa inglesa na esfera privada dos cidadãos, dando origem assim a Magna Carta. Alberto Xavier esclarece que:

Com a descrição do núcleo essencial dos tipos tributários a Constituição desempenha uma dupla função: uma função horizontal de repartição de competências tributárias entre os entes políticos integrantes de Federação, atribuindo a cada um o poder de tributar certas classes de fatos geradores; e uma **função vertical, garantística, dirigida aos cidadãos, pela qual se estabelece um catálogo seletivo das manifestações de capacidade contributiva** potencialmente sujeitas a tributação, fora do qual o poder tributário não pode ser exercido.²³ (grifos do autor)

É com base nesse catálogo seletivo que os contribuintes se organizam e baseiam sua tomada de decisão. Em casos como a elisão fiscal a certeza do direito e a segurança jurídica exercem papel fundamental. Quando da análise da legislação o contribuinte nota a possibilidade de orientar-se por uma via menos onerosa, sem infringir o ordenamento jurídico, é racional que ele assim o faça. Nesse passo Eros Grau afirma

O capitalismo industrial depende da possibilidade de previsões seguras – deve poder contar com estabilidade segurança e objetividade no fundamento da ordem jurídica e no caráter racional e, em princípio, previsível das leis e da administração.²⁴

2.3. Norma geral antielisão no ordenamento brasileiro

Antes de adentrar a análise do dispositivo legal é primordial pormenorizar o que se entende por normas gerais antielisivas. Como explanado anteriormente o planejamento tributário consiste na prática de atos que licitamente incorram em economia tributária produzindo resultados similares àqueles que configurariam fato gerador de algum tributo.

²³XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23.

²⁴ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 16 ed., 2014. p. 32.

Isso posto, as normas gerais antielisivas surgiram com a finalidade precípua de mitigar a prática de elisão fiscal, regulando a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados com fins de economia fiscal. Nesse sentido Edmar Oliveira sustenta que:

As normas antielisivas pretendem atuar como corretivos para todos os defeitos do direito positivo, como se fossem uma panaceia que curaria todos os males; o Estado (sentido amplo), desta forma, estaria imune ao risco, porquanto haveria uma chave – a norma geral de competência – para escancarar todas as portas ao poder de tributar, que deixa de ser limitado.²⁵

Resta claro que a edição de uma norma geral antielisiva pode vir a acarretar uma instabilidade jurídica. Pois quando não regulamentadas podem incorrer em interpretações econômicas, acabando por ferir princípios existentes no sistema tributário que visam limitar o poder estatal de tributar.

O legislador por meio da Lei Complementar 104/2001 inclui no sistema tributário brasileiro a norma geral antielisiva, prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional *in verbis*

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os **procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária**.²⁶ (grifos do autor)

O legislador ao criar a referida norma revelou preocupação quanto a sua regulamentação, estabelecendo a necessidade de que fossem observados determinados procedimentos. Entretanto até os dias atuais não foi editada lei que regulamente a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A omissão do legislador quanto a regulamentação da aplicação da norma cria um ambiente de insegurança jurídica pois, nas palavras de Edmar Oliveira, a norma geral antielisiva dá “poderes excepcionais à administração para negar efeitos tributários a atos legítimos (lícitos)”²⁷, o jurista afirma ainda que “Elas permitem que

²⁵ *Ibid.*, Locais do Kindle 1201.

²⁶ BRASIL, Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 20 out. 2018

²⁷ *Ibid.*, Locais do Kindle 1325.

fatos que não estejam anteriormente qualificados em norma passem a contar com a ameaça de sanção sem que o “infrator” tenha condições de saber o que é proibido, o que é permitido e o que é obrigatório.”²⁸.

Em face disso, importante destacar a manifestação do tributarista James Marins sobre o tema:

O tema da interpretação econômica e da clausula geral antielisiva é terreno fértil para indagações dessa natureza. Mas em contrapartida, as investigações morais concernentes à elisão se afiguram inaceitáveis, como reconhece Klaus Tipke(...)²⁹

2.4. Simulação, fraude à lei, abuso de direito e *business purpose doctrine*

O CARF tem aplicado figuras típicas do direito privado como o abuso de direito e a simulação a fim de questionar a licitude dos atos e negócios jurídicos realizados com o intuito de economizar tributo, desqualificando-os e afastando seus efeitos fiscais.

Nesse sentido é mister revisitar o que texto normativo estabelece acerca da utilização de conceitos alheios ao direito tributário. A respeito deste assunto o Código Tributário Nacional dispõe em seus artigos 109 e 110 *in verbis*

Art. 109. Os **princípios gerais de direito privado** utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas **não para definição dos respectivos efeitos tributários.**

Art. 110. A lei tributária **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.³⁰ (grifos do autor)

Ante o exposto resta claro que o aplicador do direito tributário ao se valer de conceitos advindos do direito privado estão limitados pela definição dada a esses

²⁸ *Ibid.*, Locais do Kindle 1189.

²⁹ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo, Dialética. 2002. p. 17.

³⁰ BRASIL, Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em: 16 nov. 2018

no direito privado. Nesse contexto, a necessidade de revisitar tais conceitos faz-se basilar.

Nas palavras de Marcos Bernardes de Mello “O que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser não verdadeiro, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação, quer-se o que não parece, não se querendo o que efetivamente aparece.”³¹. Sendo assim, para que uma conduta antielisiva seja considerada ilícita é necessário que o ato ou negócio jurídico seja marcado pela intenção de o contribuinte não querer o que efetivamente ocorre.

O instituto de fraude à lei está previsto no inciso IV do artigo 166 do Código Civil de 2002, cita-se “É nulo o negócio jurídico quando: (...) VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa.” Livia Germano ao tratar de fraude à lei leciona que “(...) a fraude à lei imperativa pressupõe a existência de uma regra obrigatória ou proibitiva, que é “contornada” mediante a utilização de uma norma de cobertura.”³²

Sendo assim, para sua aplicação no campo do direito tributário seria necessária a existência de norma proibitiva, porém até os dias atuais não existe qualquer proibição de atos elisivos.

Ainda que seja reconhecida a possibilidade de aplicação da norma constante do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, não há regulamentação quanto a sua aplicação. Essa falta de regulamentação dificulta ainda mais a correta aplicação dos institutos analisados.

Ainda nesse sentido, é salutar ressaltar os ensinamentos de Livia Germano:

É interessante notar que a existência de uma norma específica sobre fraude à lei imperativa no ordenamento produz a consequência de, uma vez ocorrida a fraude à lei imperativa, percebe-se uma violação indireta da norma fraudada e direta da norma que proíbe a perpetração de fraudes, ou seja, age-se ao mesmo tempo contra a lei e em fraude à lei.³³

³¹ MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: Plano da validade. São Paulo: Saraiva, 11 ed., 2011. p. 166.

³² Ibid., Locais do Kindle 1796-1797

³³ Ibid., Locais do Kindle 1816-1820.

A figura do abuso de direito, prevista no artigo 187 do Código Civil de 2002 *in verbis* “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”³⁴

A teoria do abuso de direito baseia-se na ideia de um exercício anormal de um direito subjetivo que causa dano a outrem. Nas palavras de Paulo Nader “é uma forma especial de prática do ilícito, que pressupõe a existência de um direito objetivo, o seu exercício anormal e o dano do mal-estar provocado a terceiros.”³⁵

Esta teoria surge da necessidade de limitar os direitos subjetivos frente aos interesses da coletividade, mas apenas quando o exercício desses é realizado fora de sua finalidade.

Entretanto quando estar-se a analisar um ato elisivo, além de não haver previsão na norma tributária quanto a aplicação do instituto, não há nenhum dano efetivo a outrem. Ademais, não há exercício anormal de direito quando se organiza de forma a economizar tributos.

O órgão administrativo também pode questionar a licitude desses atos quando não se verifica a existência de um propósito negocial. A figura do propósito negocial tem como origem o instituto do *business purpose doctrine*, importado do sistema norte-americano. Este significa basicamente a presença de uma finalidade mercantil ou negocial na prática do ato jurídico. Em outras palavras a doutrina do propósito negocial reprova todo e qualquer ato do contribuinte que tenha como único objetivo lograr a economia de tributos.

Isso posto, os órgãos julgadores, tanto administrativos como judiciários, podem utilizar-se dos conceitos civilistas de simulação e fraude a lei bem como do teste do propósito negocial. Entretanto para fins de interpretação e aplicação dos institutos mencionados acima é indispensável utilizar-se dos conceitos civilistas, nos casos de simulação e fraude a lei, e da ponderação quando da aplicação de princípios constitucionais de direito tributário.

³⁴BRASIL, Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em: 16 nov. 2018

³⁵NADER, Paulo. Introdução ao estudo do direito. Rio de Janeiro: Forense, 36ed., 2014. p. 347

3. A interpretação dos atos elisivos despendida pelo CARF no caso GERDAU e sua Judicialização

O caso em análise diz respeito a reorganização societária iniciada pelo grupo GERDAU em 2004 que resultou em aproveitamento de ágio gerado internamente. O referido ágio foi baseado em expectativa de rentabilidade futura, *goodwill*, fundada em laudo contábil. A operação pode ser dividida em três etapas.

Em uma primeira etapa, a GERDAU S.A. subscreveu ações emitidas pela Gerdau Participações S.A.. A GERDAU S.A integralizou as ações por meio de ações que detinha na Gerdau Açominas S.A. e na Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda. Aqui cabe ressaltar que a referida integralização foi baseada em laudo de avaliação fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

Em um segundo momento a Gerdau Participações S.A. foi incorporada pela Gerdau Açominas S.A. passando essa última a amortizar o ágio conforme previsão legal.

Em um terceiro momento a Gerdau Açominas S.A. foi cindida e seu capital foi distribuído para: Gerdau Aços Especiais S.A.; Gerdau Aços Longos S.A.; Gerdau América do Sul Participações S.A.; e Gerdau Comercial de Aços S.A. Nesse último momento a Gerdau Aços Especiais S.A. passou a aproveitar o ágio contabilizado pela Gerdau Açominas.

A referida operação deu origem a três ações fiscais. Sendo elas: a 11080.723702/2010-19, contra a Gerdau Comercial de Aços S.A.; a 10680.724392/2010-28, contra a Gerdau Açominas; e a 11080.723701/2010-74, contra a Gerdau Aços Especiais S.A.

Serão analisados apenas os acórdãos referentes ao processo em que figura a Gerdau Aços Especiais pois este é citado diretamente quando da judicialização do caso. Porém, os três processos contam com votos que no mérito decidiram de forma similar.

Quando do julgamento de Recurso Voluntário interposto no processo de número 11080.723701/2010-74, em 2012, com Acórdão de número 1101-000.710, o

CARF reconheceu que a operação não estava eivada de vício, tendo ocorrido dentro da legalidade.

Em breve resumo a fiscalização baseou sua autuação na afirmação de que o surgimento de ágio interno não seria possível por não haver dispêndio por parte do contribuinte. Entretanto em momento algum a legislação tributária prevê o referido requisito para a caracterização do ágio. O fisco em sua autuação parte do pressuposto de que a contabilização do ágio seria artificial. Para tanto baseia-se em pronunciamentos contábeis, e em estudos como o de Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins³⁶. Porém como salienta Carlos Eduardo Guerreiro “As normas da CVM e pronunciamentos do CPC estão preocupados apenas com a questão contábil, não tendo (e nem poderia ter) qualquer efeito na questão tributária”.

Ainda quanto à contabilização do ágio e a controvérsia contábil que desembocou no caso em análise é salutar destacar os ensinamentos de Edmar Oliveira no sentido de que:

(...) a contabilidade deve registrar todas as alterações patrimoniais, sejam elas lícitas ou ilícitas; posto que, como aprendemos com Hans Kelsen, **o ilícito é parte do direito**; assim sendo, se um patrimônio é alterado por efeitos de atos ilícitos, a contabilidade não pode ignorá-los.³⁷ (grifos do autor)

Sendo assim, em não havendo previsão normativa que impeça o aproveitamento do ágio não seria cabível a desconsideração da reorganização societária com base em princípios gerais do direito privado, sob pena de afronta ao previsto no artigo 109 do Código Tributário Nacional.

Em voto vencedor o conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro ressalta que

De qualquer modo, fica evidenciado os equívocos teóricos constante da autuação: 1º) limitar o conceito de aquisição ao de compra; 2º) confundir fundamento econômico do ágio com pagamento de compra ou entrega de ações, por terceiros estranhos ao grupo. Sem

³⁶ O referido artigo foi apresentado no 4º congresso da USP de controladoria e contabilidade de 2004 intitulado “A incorporação reversa com ágio gerado internamente: conseqüências da elisão fiscal sobre a contabilidade” de autoria de Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins.

³⁷Ibid., Locais do Kindle 1695

mencionar a pretensão de impor para fins fiscais percepções de cunho exclusivamente contábil.³⁸

A época da reorganização realizada pela GERDAU a possibilidade de aproveitamento de ágio, bem como a definição jurídica de ágio era estabelecida pelo artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77 *in verbis*

O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e **II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.** § 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento. § 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, **seu fundamento econômico**: a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; **b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros**; c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.³⁹ (grifos do autor)

Diante da previsão legal apreende-se que ágio será a diferença entre o valor patrimonial da empresa e o custo de aquisição dessa. A norma prevê ainda a possibilidade de o ágio basear-se na expectativa de rentabilidade futura, *goodwill*.

No caso em análise o ágio aproveitado pelo grupo GERDAU S.A., foi baseado em expectativa de rentabilidade futura, com fundamento em laudo de avaliação da empresa Metal Data Engenharia e Representações.

O impacto fiscal advém de previsão legal constante da Lei 9.532/97, a qual dispõe em seu artigo 7º acerca do aproveitamento de ágio, cita-se

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003) I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa; II - deverá

³⁸ BRASIL, Conselho Administrativo da Receita Federal. Execução Fiscal. Recurso Voluntário. Acórdão 1101-00.710, da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo da Receita Federal, Brasília, DF, 11 de abril de 2012. p. 65

³⁹BRASIL, Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em: 19 nov. 2018

registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização; **III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;**⁴⁰(grifos do autor)

Com base nos fatos expostos anteriormente, o contribuinte agiu dentro dos limites legais. Nesse passo, importante destacar a manifestação do conselheiro do CARF, Carlos Eduardo Guerreiro em seu voto vencedor:

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos. (...) Enfim, desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. No caso em concreto, o contribuinte argumenta que a operação que redundou no aproveitamento do ágio interno fazia parte de uma reorganização societária e, por isso, não seria artificial. Mas, mesmo que tivesse sido especificamente intencional, estaria no campo do planejamento tributário (elisão) e não da evasão ou erro.⁴¹

Entretanto em Recurso Especial julgado em 2016 pelo Acórdão 9101-002.389, por voto de qualidade proferido pela conselheira Adriana Gomes Rêgo decidiu-se favoravelmente ao Fisco, desconsiderando o ágio interno por considerá-lo artificial.

A despeito de dispor de figuras como simulação, fraude a lei ou ausência de propósito negocial a decisão proferida pelo CARF em sede de Recurso Especial não abordou quaisquer dos institutos legais que pudessem invalidar o aproveitamento de ágio interno.

⁴⁰BRASIL, Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9532.htm> Acesso em: 16 nov. 2018

⁴¹BRASIL, Conselho Administrativo da Receita Federal. Execução Fiscal. Recurso Voluntário. Acórdão 1101-00.710, da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo da Receita Federal, Brasília, DF, 11 de abril de 2012. p. 66

O voto vencedor do referido acórdão apega-se ao entendimento de que independentemente do fato de a lei não vedar o surgimento de ágio interno, ele não seria cabível por não haver dispêndio por parte do contribuinte.

Data máxima vênua, o referido acórdão abandona o princípio da legalidade e apegando-se a pronunciamentos contábeis, ao arrepio da norma tributária constante do artigo 109 do CTN, desconsidera a reorganização societária do contribuinte.

A relatora Adriana Gomes Rêgo em seu voto reforça a posição da fiscalização quanto a necessidade de haver dispêndio por parte do contribuinte. Apesar de ter a seu dispor diversos institutos jurídicos que, legitimamente, poderiam resultar no afastamento do ato jurídico, o acórdão segue posição diversa. Afastando os efeitos tributários com base em um posicionamento claramente parcial, conforme trecho transcrito abaixo:

Entendo que a discussão se Gerdau Participações S.A foi ou não empresa veículo é um argumento pequeno em relação ao que considero muito mais grave neste processo, que é alguém deduzir uma despesa de amortização de um ágio que foi artificialmente criado. Isso porque **considero desarrazoado alguém conceber que a legislação permite uma erosão de base tributável de forma tão flagrante!** O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei nº 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) (...) ⁴²(grifos do autor)

Após expor o ponto de vista da receita, a Auditora-fiscal e atual presidente do CARF julga o processo de forma favorável ao fisco sob a seguinte alegação:

Em essência, o que não se pode aceitar e validar nos autos ora em análise é que um Grupo Econômico, **por meio de um laudo de reavaliação de ativos com base em rentabilidade futura, aumente o valor de seus ativos, crie o ágio**, transfira esse ágio, e depois deduza a amortização desse ágio do IRPJ e da CSLL **sem ter, sequer, efetuado qualquer dispêndio sobre esse ágio**. É inimaginável aceitar isso como uma *mens legis*! ⁴³ (grifos do autor)

⁴²BRASIL, Conselho Administrativo da Receita Federal. Execução Fiscal. Recurso Especial do Procurador. Acórdão 9101-002.389, 1a Turma do Conselho Administrativo da Receita Federal, Brasília, DF, 13 de julho de 2016. p. 12

⁴³ BRASIL, Conselho Administrativo da Receita Federal. Execução Fiscal. Recurso Especial do Procurador. Acórdão 9101-002.389, 1a Turma do Conselho Administrativo da Receita Federal, Brasília, DF, 13 de julho de 2016. p. 30 e 31.

O posicionamento temerário do órgão administrativo acabou resultando na oposição de embargos à execução fiscal realizada com base em crédito tributário oriundo do referido acórdão. A qual fora recentemente julgada, em primeira instância, favorável ao contribuinte.

Nesse passo cabe ressaltar trecho da sentença proferida pelo juiz do TRF da 4ª Região reconhecendo que:

Tendo em vista que, ao que tudo indica, as alterações societárias relacionadas ao feito desenvolvidas pelas empresas do grupo GERDAU S/A **obedeceram as formalidades necessárias, e inexistindo prova de ilicitude, decorrente de simulação ou fraude**, por exemplo, o lançamento tributário não pode basear-se apenas em uma interpretação desfavorável ao contribuinte por força de diretrizes contábeis, quando **não há indício desta restrição interpretativa na legislação tributária** aplicável ao caso concreto.⁴⁴

Por fim, é de suma importância a afirmação constante na sentença judicial que decidiu pela licitude da reorganização realizada pela Gerdau, *in verbis*

Tampouco se poderia admitir tributação por uma interpretação tendenciosa ou volutarista da legislação tributária. Pelo contrário, o nosso sistema jurídico resguarda a liberdade empresarial para a organização dos negócios, inclusive para a exploração de lacunas ou brechas legais que possibilitem economia lícita de tributos. Ao mesmo tempo que o contribuinte não pode se esquivar da cogência da lei tributária, utilizando-se de artimanhas, malícias, fraudes, simulações, dissimulações ou abuso, também não é exigido que pague mais tributos do que legalmente exigido. **O cidadão e as empresas são, perante a lei, contribuintes, e não devotos do Estado, a ponto de se submeterem a quaisquer imposições ilegítimas.**⁴⁵(grifos do autor)

4. Conclusão

O presente artigo analisou o planejamento tributário e sua licitude frente ao ordenamento. Para tanto foram abordados os princípios constitucionais aplicados em

⁴⁴BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos à Execução Fiscal. Embargos à Execução Fiscal n. 5058075-42.2017.4.04.7100/RS, da 16ª Vara Federal de Porto Alegre da Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 17 de maio de 2018. p. 8.

⁴⁵BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos à Execução Fiscal. Embargos à Execução Fiscal n. 5058075-42.2017.4.04.7100/RS, da 16ª Vara Federal de Porto Alegre da Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 17 de maio de 2018. p. 8.

âmbito tributário, bem como a previsão legal de norma geral antielisiva e os conceitos civilistas que visam coibir a elisão fiscal abusiva.

Quando da análise dos princípios e da aplicabilidade de institutos de direito civil, foi possível observar o quanto é controvertida a efetividade das normas antielisivas. Ainda com base no texto do Parágrafo Único do artigo 116 do Código Tributário Nacional destaca-se que a falta de regulamentação cria um ambiente de insegurança jurídica quanto a atuação dos contribuintes

Por fim fora analisada a interpretação dada pelo CARF no que tange a prática de planejamento tributário por parte dos contribuintes, mais especificamente, no caso da GERDAU. Após uma detida análise doutrinária constatou-se que a recente decisão proferida pelo juízo do TRF da 4ª Região⁴⁶, de forma acertada reafirma a primazia do princípio da legalidade afastando a exigibilidade do crédito tributário oriundo de decisão tomada pelo Conselho Administrativo da Receita Federal.

Ante o exposto, o presente artigo concluiu que as descon siderações de atos e negócios jurídicos que acarretam economia tributária deverão pautar-se nos princípios da legalidade e da segurança jurídica. Ainda quanto a descon sideração de atos elisivos é mister destacar a latente necessidade de uma regulamentação da norma geral antielisiva no sistema jurídico brasileiro.

Por fim, é fundamental que as origens do sistema tributário nacional, bem como da organização do Estado de Direito, sejam revisitadas sempre que os órgãos julgadores estiverem diante de decisões que possam ultrapassar os limites impostos pela Constituição Federal. A saber o princípio da capacidade contributiva, o princípio da legalidade e da segurança jurídica. Faz-se necessário ponderar a eficácia destes princípios em cada caso concreto a fim de resguardar pelo núcleo essencial desses.

⁴⁶ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos à Execução Fiscal. Embargos à Execução Fiscal n. 5058075-42.2017.4.04.7100/RS, da 16ª Vara Federal de Porto Alegre da Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 17 de maio de 2018.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2 ed., 2015.

ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Planejamento tributário**, São Paulo: Saraiva, 2 ed., 2015.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**, RJ: Editora Forense LTDA, 8 ed., 2010.

BRASIL, Conselho Administrativo da Receita Federal. Execução Fiscal. Recurso Especial do Procurador. Acórdão 9101-002.389, 1a Turma do Conselho Administrativo da Receita Federal, Brasília, DF, 13 de julho de 2016.

BRASIL, Conselho Administrativo da Receita Federal. Execução Fiscal. Recurso Voluntário. Acórdão 1101-00.710, da 1a Câmara/1a Turma Ordinária do Conselho Administrativo da Receita Federal, Brasília, DF, 11 de abril de 2012.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 10 nov. 2018.

BRASIL, Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em: 19 nov. 2018

BRASIL, Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 20 out. 2018

BRASIL, Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9532.htm> Acesso em: 16 nov. 2018

BRASIL, Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em: 16 nov. 2018

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos à Execução Fiscal. Embargos à Execução Fiscal n. 5058075-42.2017.4.04.7100/RS, da 16ª Vara Federal de Porto Alegre da Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 17 de maio de 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Savaiva Educação, 8 ed., 2018. Edição do Kindle.

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

GERMANO, Livia De Carli **Planejamento tributário e limites para a desconconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 16 ed., 2014.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo; Dialética, 1998.

KRIELE, Martin. **Introdução à teoria do Estado: os fundamentos históricos da legitimidade do estado democrático**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2009.

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

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: Plano da validade**. São Paulo: Saraiva, 11 ed., 2011.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 36ed., 2014

TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro**. In: Marins, James. *Tributação e antielusão*, 1. ed. Curitiba: Juruá. 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2 ed., 2013. Edição do Kindle.

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

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário.** São Paulo, Saraiva. 2017.