

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

**ILICITUDE ATÍPICA APLICADA AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:  
ENFOQUE NA TEORIA DA FRAUDE A LEI**

**GABRIELLE DOS SANTOS FIALHO**

Porto Alegre

2020

**GABRIELLE DOS SANTOS FIALHO**

**ILICITUDE ATÍPICA APLICADA AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:  
ENFOQUE NA TEORIA DA FRAUDE A LEI**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador Metodológico  
Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Aprovado em: \_\_/11/2020.

Conceito:

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Professor Dr. Andrei Pitten Velloso - (Orientador)  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Professor Dr. Arthur Ferreira Neto  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Professor Dr. Igor Danilevicz  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

*Para Eric, meu sobrinho, com amor.*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, gostaria de agradecer à minha família pelo incansável e incondicional apoio. Em especial, aos meus pais João Batista e Simone, pelo esforço em me proporcionar as melhores oportunidades e o lar mais carinhoso que o uma filha poderia pedir. Ao meu irmão mais velho Acahuã, pelo exemplo de dedicação e excelência que eu me espelhei por toda infância e adolescência. Aos meus padrinhos Saturnino e Maria Lores, pelo auxílio e presença que me foram tão essenciais. Ao meu sobrinho Eric, que não nasceu ainda, mas já me desperta tanto amor. Ao meu afeto Pedro, pelo companheirismo e cumplicidade durante essa caminhada.

Gostaria, também, de agradecer aos meus amigos, que nos últimos meses me ouviram falar tanto sobre este trabalho. À minha psicóloga Jéssica, pelo acompanhamento e auxílio no desenvolvimento da confiança necessária para escrever e apresentar uma monografia.

Agradeço, também, a Procuradoria Geral da Fazenda pela primeira experiência de estágio que me proporcionou conhecer e me apaixonar pela matéria tributária e ao Procurador Leonardo Munareto Bajerski, pelos ensinamentos e incentivos.

Por fim, agradeço aos professores e equipe da Faculdade de Direito da UFRGS; em especial, ao meu orientador Professor Andrei Pitten Velloso, pelo mentoria compreensiva e paciente como orientador deste trabalho.

## RESUMO

Essa monografia discorre sobre os limites ao planejamento fiscal justo e legal. O tema tem sido debatido pela doutrina brasileira desde antes do surgimento do Código Tributário Nacional. Dentro desse debate, sublinham-se dois momentos: A introdução do parágrafo único no art. 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104 e a adoção da teoria da fraude a lei na legislação brasileira. É essa intersecção que o presente trabalho pretende investigar: a aplicação da teoria da fraude a lei – fonte de Direito Civil – ao Direito Tributário, observando uma ponderação principiológica sob o planejamento fiscal. Investiga-se o comportamento dos juristas na doutrina e na jurisprudência sobre o assunto. Ainda, visando a proteção da máxima de princípios norteadores do Direito Tributário – tais como segurança jurídica, o princípio da legalidade, liberdade, igualdade, bem como a capacidade contributiva do contribuinte – será discutido a possibilidade de tipificação de atos de elisão fiscal, praticados na forma de fraude a lei, em lei ordinária, dando vazão a norma antielisiva.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário. Evasão Fiscal. Elisão Fiscal. Elusão. Fraude a Lei.

## ABSTRACT

The limits to fair and legal tax planning have been debated by Brazilian law-writers even before the “Código Tributário Nacional”. Within this debate, two moments are highlighted: The introduction of the sole paragraph in art. 116 of CTN and the adoption of the theory of circumvention of the law in Brazilian law. This intersection is what the presente essay intends to investigate: the application of tax fraud to Tax Law, observing the weighting model under tax planning. The behavior of jurists in specialized literature in the subject is also investigated. Aiming to protect the maximum of guiding principles of Tax Law - such as legal certainty, the principle of legality, freedom, equality, as well as the contributory capacity of the taxpayer - the possibility of typifying acts of tax avoidance, practiced in the form of tax fraud, in “lei ordinária”, giving rise to the anti-avoidance rule.

**Keywords:** Tax planning. Tax evasion. Tax avoidance. Tax elusion. Tax fraud. Tax legality

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>1.1 Apresentação e delimitação do tema</b> .....	8
<b>2 ASPECTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	10
<b>2.1 As “Leis Odiosas”</b> .....	10
<b>2.2 Planejamento Tributário</b> .....	11
<b>2.3 Evasão Fiscal</b> .....	12
<b>2.4 Elisão Fiscal</b> .....	14
2.2.1 Elusão Fiscal .....	17
<b>3 FRAUDE A LEI</b> .....	19
<b>3.1 A Fraude a lei no Direito Civil Brasileiro</b> .....	19
<b>3.2 Ilícitos Átipicos em Matéria Tributária</b> .....	19
<b>4 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN</b> .....	23
<b>5 INTERAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO</b> 26	
<b>5.1 Fraude a Lei aplicada em matéria tributária: Da doutrina</b> .....	26
<b>5.2 Fraude a Lei aplicada em matéria tributária: Da jurisprudência</b> .....	29
<b>6 UTILIZAÇÃO DE PARÂMETROS PRINCIPIOLÓGICOS PARA TIPIFICAÇÃO DE ATOS ELISIVOS</b> .....	31
<b>7 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	33
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	34

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Apresentação e delimitação do tema

As discussões em torno do planejamento fiscal não são atuais. Para o presente trabalho, no entanto, importa atentar a dois acontecimentos que tiveram grande importância para as concepções doutrinárias defendidas atualmente no Brasil dessa área: (i.) a edição da Lei Complementar n.º 104 que criou um parágrafo único para o art. 116 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>, instituindo uma norma geral antielisiva; (ii.) a promulgação do Código Civil de 2002, que introduziu a teoria da fraude, abuso de direito e abuso das formas à lei no âmbito brasileiro.

Explica-se: a lei complementar que adicionou cláusula antielisiva ao CTN, inspirada no modelo tributário sancionatório francês, não trouxe diretrizes quanto à sua regulação. A liberdade de interpretação atribuída ao julgador, somado à teoria da fraude a lei importada do Direito Civil, trouxe novos limites ao planejamento fiscal.

Dessa forma, a jurisprudência – prolatada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – tem se encaminhado no sentido de desconsiderar negócios jurídicos realizados com a intenção de fraudar o credor (o Fisco). Justifica-se que algumas formas de planejamento tributário, ainda que não ofendam diretamente à lei, como o caso da elisão fiscal, ofendem os princípios que a norteiam – e isso as tornaria materialmente ilícitas. Por outro lado, há quem defenda que tal subjetividade nas decisões das autoridades administrativas fiscais gera insegurança jurídica e fere os direitos do contribuinte.

Esse dilema é o foco do presente trabalho. O objeto dessa monografia é a análise da aplicabilidade da teoria da fraude a lei ao Direito Tributário Brasileiro como limitação ao planejamento tributário lícito.

---

<sup>1</sup> “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.” BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.html). Acesso em: 15 out. 2020.



Em resumo, o trabalho se propõe a tentar responder algumas questões: (i.) Tendo em vista as normas e princípios regentes da Constituição Federal Brasileira, e o Código Tributário Nacional, é possível importar a teoria da fraude a lei do Direito Civil para a desconsideração de planejamentos fiscais? (ii.) Como a doutrina brasileira e jurisprudência administrativa tem tratado o tema? (iii.) Seria possível e/ou necessário a criação de lei específica para regulação de cláusulas antielisivas (no caso da fraude a lei)?

Para tal, o tema será abordado em duas partes. Primeiro, serão analisadas as normas e princípios que regem o problema de maneira individual – passando pelo conceito de planejamento fiscal no primeiro capítulo, a fraude a lei no segundo e, por último, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Estabelecidas as premissas conceituais na primeira parte, inicia-se a segunda parte do trabalho. Tratará da interação da fraude a lei no âmbito do planejamento fiscal segundo a doutrina e jurisprudência atual em um primeiro capítulo, e a possibilidade de criação de uma lei específica tratando do assunto em capítulo posterior. Por fim, a conclusão trará considerações finais pertinentes ao caso, alcançadas ao longo do trabalho.

## 2 ASPECTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 2.1 As “Leis Odiosas”

A tributação é elemento inerente à existência de uma comunidade organizada, nascendo da soberania do ente governante. Sobre isso, Aliomar Baleeiro afirmava.<sup>2</sup>:

*O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida*

*No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sofre os reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para a execução prática.*

Não é surpresa que normas fiscais tenham sido chamadas de “leis odiosas” durante a Idade Média, ou posteriormente, de “leis incomodativas” e “normas de rejeição social”<sup>3</sup>. O tributo é compelido ao contribuinte, que não possui opção senão acatá-lo.

Convém, no entanto, fazer um adendo: O Direito Tributário, a que pese, não tem por finalidade última a arrecadação financeira para o Estado, porque tal função é desempenhada pelo tributo em si. O Direito – através da Constituição – assume o papel de sistematizar regras a fim de limitar o poder estatal de tributar e garantir a liberdade, dignidade e bem estar do indivíduo.<sup>4</sup> Dessa forma, o ordenamento jurídico media o conflito de interesses entre o Estado e o contribuinte: O primeiro, de aumentar a arrecadação para o custeio das despesas coletivas; o segundo, de arcar com menos gastos. A legalidade é ponto decisivo dessa relação.

---

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 8ª ed. – Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2010, p.1-2.

<sup>3</sup> FURLAN, Anderson. Elisão Fiscal: Reflexões sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual, 1ª ed., Coimbra, 2007, p.18.

<sup>4</sup> “[...] já nos anos 1950 Rubens Gomes de Sousa explicou a distinção que há de ter sempre presente entre o poder, próprio do Estado, de instituir o tributo e a relação jurídica tributária que é regida pelo Direito.

Na verdade, existem dois momentos distintos. O primeiro é pré-jurídico. O Estado tem poder de instituir o tributo. Esse poder é inerente à soberania estatal; mas, tal como ocorre com as outras formas de manifestações desta, o poder de tributar sofre as limitações que a Constituição estabelece.” MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do Direito Tributário, 1ª ed., São Paulo, Malheiros, 2015, p. 40.

O planejamento fiscal surge, nesse momento, como forma do contribuinte – tendo em vista as limitações da tributação – buscar alternativas de diminuir sua participação fiscal. Como reação, o Fisco empenha-se em limitar o planejamento fiscal.

## 2.2 Planejamento Tributário

Ao tentar definir o que é planejamento tributário, cabe lembrar uma preciosa reflexão trazida por Paulo de Barros Carvalho: uma única norma jurídica pode atuar sobre diferentes acontecimentos, produzindo, assim, fatos jurídicos distintos. No mesmo sentido, diferentes normas podem atuar sobre uma mesma ocorrência e gerar, igualmente, fatos juridicamente diversos. Disso, depreende-se que um único fato social pode comparecer, aos olhos do jurista, como dois fatos jurídicos distintos pela aplicação de normas jurídicas diversas.<sup>5</sup>

É nesse sentido que se concebe o planejamento fiscal. Os princípios tributários protegidos pela Constituição Federal – tais como o princípio da legalidade, da liberdade, da segurança jurídica<sup>6</sup>, da capacidade contributiva<sup>7</sup> e

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 153.

<sup>6</sup> Sobre os princípios da legalidade, da liberdade e da segurança jurídica, assevera Martha Toribio Leão: “O reconhecimento de que o tributo atua em prol da sociedade, e não contra ela, porém, não pode desconsiderar que ele ainda é uma imposição que restringe o exercício de liberdades individuais e coletivas, ao impor um encargo financeiro que limita o pleno exercício dos direitos de propriedade e de liberdade. Foi a própria Constituição que reconheceu isso, estabelecendo um sistema normativo marcado por regras de competência e por regras de limitação ao exercício do poder de tributar, a fim de garantir não apenas um maior grau de segurança e de formalismo a este sistema, como uma maior protetividade aos direitos fundamentais do contribuinte nesta situação de vulnerabilidade diante do poder impositivo do Estado. Não bastava a legalidade legal. Era preciso uma legalidade própria do Direito Tributário, mais protetiva e mais específica, que impusesse não apenas a exigência de lei, mas a proibição de analogia e de delegação legislativa. Não bastava a segurança jurídica geral. Era preciso regras específicas não apenas de legalidade, como de irretroatividade e de anterioridade, e a reserva de competência para estabelecer normas gerais à lei complementar, para assegurar que o exercício do poder de tributar não seria realizado de forma a surpreender o contribuinte, transformando-o em mero instrumento da necessidade arrecadatória. E isso porque aqui se lida com a liberdade em seus sentidos mais importantes: a liberdade enquanto autonomia de todas as decisões sobre a sua própria vida e o seu patrimônio e a liberdade de exercer as atividades profissionais sem sofrer qualquer tipo de coação arbitrária por parte do Estado. Se cada área do Direito tem, quando estudada em detalhe, um conjunto de valores que a orienta, o Direito Tributário é um ramo do Direito aficionado pela ideia de segurança jurídica para o exercício de liberdades.” LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 113-114.

<sup>7</sup> Quanto ao princípio da capacidade contributiva, diz Martha: “A Constituição atribui à capacidade contributiva a função de gradação dos tributos, e não a função de instituição dos próprios tributos: não há *Imposto sobre a Capacidade Contributiva*, e sim impostos cujas materialidades foram

da igualdade<sup>8</sup> – possibilitam o contribuinte a buscar uma forma legítima de diminuir sua participação na contribuição financeira ao Estado.

O planejamento tributário, dessa forma, pode ser interpretado como uma análise prévia realizado pelo contribuinte, que, ao pesar todas as possibilidades, escolhe a opção lícita menos onerosa. Ou seja, a partir desse estudo de caso, o sujeito passivo da relação tributária consegue prever efeitos jurídicos e, assim, se organizar economicamente. Destarte, Heleno Tórres conclui<sup>9</sup>:

[...] o planejamento tributário é uma espécie de “teste” preventivo que o operador faz do ordenamento, apreciando os fatos futuros à luz do ordenamento jurídico vigente, numa projeção do ordenamento sobre os atos ou negócios jurídicos que pretendem constituir. É técnica que consiste em antecipar efeitos e consequências jurídico-tributárias, para um agir conforme o ordenamento, visando ao êxito de ordenar operações legítimas com o menor impacto fiscal. Por esse motivo, seu conteúdo deverá considerar todas as repercussões do sistema, não somente a norma tributária estrita, aquela que define a obrigação tributária principal, mas também todas aquelas que estabelecem deveres instrumentais ou formais e até mesmo as que tipificam sanções penais.

Na doutrina brasileira, costuma-se entender o planejamento tributário feito em precedência – antes da incidência do fato gerador – como elisão fiscal; e o planejamento tributário (tido por ilícito) ocorrido após ou concomitantemente ao fato gerador, como evasão fiscal. Debate-se, também, a figura híbrida da elusão fiscal, que é, por muitos, colocada na zona cinza entre a elisão e evasão<sup>10</sup>. Tais conceitos, como será exposto ao longo deste capítulo, não são unânimes. Ao trabalho, importa entender o planejamento fiscal como uma forma de organização com a finalidade de economia tributária.

## 2.3 Evasão Fiscal

---

determinadas pelo texto constitucional e que devem, sempre que possível, ser graduados pela capacidade econômica dos contribuintes”. Idem, ibidem, p.185.

<sup>8</sup> Por fim, sobre igualdade: “A Constituição atribui à igualdade a função de assegurar a todos tratamento digno razoável, de acordo com os critérios aceitos (ou impostos) por ela própria, sendo ainda mais específica no que se refere a sua promoção no Sistema Tributário Nacional; porquanto neste âmbito ela optou por definir o critério geral a ser utilizado para a graduação dos tributos (a capacidade contributiva) e as normas específicas para a sua incidência (as materialidades das normas de competência), preexcluindo a utilização de outros critérios, ainda que vinculados à promoção de princípios.” Idem, ibidem, p.185

<sup>9</sup> TÓRRES, Heleno. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 175.

<sup>10</sup> “Tais atos recebem a tradicional denominação pela doutrina de elisão fiscal quando lícitos e legítimos, e evasão fiscal quando não. Temos, ainda, uma “zona cinzenta” em que reside a distinção entre a elisão lícita e a ilícita.” ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book.

Os limites e distinções do planejamento fiscal legítimo representam questões complicadas da dogmática do Direito Tributário<sup>11</sup>. No Brasil, a obscuridade dos limites entre elisão e evasão fiscal tem causado embates na doutrina, tendo reflexo especialmente na atuação da Receita Federal<sup>12</sup>. No entanto, é possível observar algumas diferenciações amplamente adotadas pelos operadores do direito.

Evasão fiscal, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, é “toda ação ou omissão que direta ou indiretamente, represente descumprimento de deveres instrumentais estatuídos em leis fiscais”<sup>13</sup>. De maneira muito branda, a evasão fiscal pode ser dita como um conjunto de ações (ou omissões) ilícitas operadas com o intuito de economia fiscal; uma forma de infração tributária.

Do latim *evasio*, evasão significa “ação ou processo de evadir, deliberadamente fugir”<sup>14</sup>. A adoção do termo para referenciar o ato da evasão fiscal mostra-se bastante acertada. Explica-se: mais do que simplesmente a busca pela diminuição da participação fiscal, costuma-se entender evadir como esconder ou dissimular a ocorrência de fatos geradores do Fisco. O professor Charles William McNaughton versa sobre o tema<sup>15</sup>:

*Note-se que com a evasão fiscal o agente evasivo deixa de observar os ditames previstos pela norma tributária e visa dificultar a ciência do Fisco sobre tal situação. Ao ser constituída a linguagem competente constituindo tal aspecto, emerge juridicamente o fato jurídico da evasão.*

*[...] a evasão fiscal lida, preponderantemente, com lacuna no plano individual e concreto, especificamente, o silêncio de informar as autoridades fiscais que determinada situação ocorreu da forma adequada.*

*Deve-se levar em conta, ainda, que para a evasão fiscal ser identificada, é preciso uma linguagem da facticidade jurídica que comprove que a linguagem produzida pelo contribuinte não se sustenta perante as provas que contextualizam determinada operação jurídica.*

---

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 1.

<sup>12</sup> Ibidem, p. 2.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 854.

<sup>14</sup> MICHAELIS. Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. São Paulo. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/evas%C3%A3o/>. Acesso em 01 de novembro de 2020.

<sup>15</sup> MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário, 1ª ed., São Paulo, Noeses, 2014, p. 327.

Tax evasion em inglês, ou Steuerhinterziehung em alemão; o termo evasão no sentido de ilícito foi introduzido ao contexto jurídico brasileiro pela obra de Sampaio Doria e é adotado pela doutrina majoritária. A evasão fiscal compreende os ilícitos da sonegação, da simulação, do conluio e da fraude contra a lei (Lei no 4.502/1964 – arts. 71<sup>16</sup>, 72<sup>17</sup> e 73<sup>18</sup>) – também é conduta tipificada pelo Direito Penal, versada na Lei Federal 8.137/1990. É importante atentar a diferença de fraude à lei, ação atípica e forma de elisão, de fraude *contra legem*, forma de evasão ilícita<sup>19</sup>.

De modo geral, os pontos principais para identificação da evasão fiscal são (i.) a ocorrência de um fato gerador, (ii.) utilização de meios escusos para esconder fato tributável.

## 2.4 Elisão Fiscal

A elisão é o tópico de planejamento fiscal que abrange mais divergências na doutrina, possuindo mais de uma corrente de pensamento. O entendimento dominante percebe a elisão fiscal como um conjunto de atos lícitos praticados com a finalidade de economia de tributos em antecedência à incidência tributária – ou seja, barrando o acontecimento do fato gerador, excluindo ou diminuindo a prestação que (seria) devida<sup>20</sup>.

---

<sup>16</sup> “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.” BRASIL. Lei Nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502compilado.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502compilado.html). Acesso em 31 de outubro de 2020.

<sup>17</sup> “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.” Idem, ibidem.

<sup>18</sup> “Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” Idem, ibidem.

<sup>19</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 9-10.

<sup>20</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, Sacha. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 02 de novembro de 2020.

Elisão vem do latim, *elisiō*, e traduz se como “ato ou efeito de elidir; eliminação ou supressão”<sup>21</sup>. Em contraponto da evasão, que representaria a fuga de uma obrigação tributária já instituída, a elisão agiria eliminando o fato gerador antes dele ser oposto ao contribuinte<sup>22</sup>.

A detecção de atos elisivos e diferenciação da evasão fiscal deve respeitar dois critérios de existência. Para que a atuação do contribuinte seja identificada como elisiva, deve: (i.) o critério cronológico, porque a elisão só se caracteriza como tal se realizada antes da ocorrência do fato gerador *in concreto*<sup>23</sup>; e (ii.) o critério da licitude dos meios utilizados, porque apenas a temporalidade do feito não basta (como no exemplo clássico da emissão de notas fiscais adulteradas antes da mercadoria deixar o recinto da empresa, o ato evasivo ocorre antes da consolidação do fato gerador), é necessário que o ato não seja vedado pelo legislador para a caracterização da elisão fiscal<sup>24</sup>.

Antônio Roberto Sampaio Dória, um dos precursores a tratar sobre evasão e elisão na doutrina brasileira, definiu elisão fiscal como “ação tendente a evitar, minimizar, ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador”<sup>25</sup>. Em sua tese, ainda, o autor subdividia o ponto em dois tópicos: em primeiro, a elisão induzida pela lei; e em segundo, a elisão decorrente de lacuna da lei<sup>26</sup>. Para o estudo desse trabalho e a aplicação do instituto da fraude à lei em elisão fiscal, atenta-

---

<sup>21</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. apud BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

<sup>22</sup> Idem, ibidem, e-book.

<sup>23</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro, Sacha. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 03 de novembro de 2020.

<sup>24</sup> Idem, ibidem.

<sup>25</sup> MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário, 1ª ed., São Paulo, Noeses, 2014, p. 221. apud SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto.

<sup>26</sup> Idem, ibidem, p. 221.

se ao ato elisivo decorrente de lacuna da lei. Sacha Calmon, baseando-se na célebre obra de Sampaio Dória<sup>27</sup>, explica os subgrupos<sup>28</sup>:

*Temos (a) elisão induzida, quando a própria lei deseja o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais. São exemplos a isenção por 10 anos do IR para os lucros das indústrias que se instalem no Norte-Nordeste do Brasil e a celebração de negócios em zonas francas ou com compradores do exterior (imunidades ou isenções do export-drive) e (b) elisão por lacuna, quando a lei, sendo lacunosa, deixa buracos nas malhas da imposição, devidamente aproveitadas pelos contribuintes. A verdadeira elisão fiscal é esta, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que se o legislador não a quis, como na elisão fiscal induzida pela lei, pelo menos não a vedou expressamente, quando podia tê-lo feito (princípio da legalidade). Este princípio, no particular, abriga duas conotações relevantes. A primeira é a de que o contribuinte, observada a lei, não está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para o seu negócio, pelo contrário, está eticamente liberado para buscar a menos onerosa, até porque sendo o regime econômico considerado de livre iniciativa e de assunção de responsabilidades, prevalece a tese de minimização dos custos e da maximização dos resultados. A segunda conotação do princípio da legalidade no particular reside no aforismo de que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de resto preceito constitucional e, pois, dominante.*

A elisão fiscal decorrente de lacuna da lei, como o próprio Sampaio Dória pontou, pode se aproximar da elisão ilegítima. Nesse caso, apesar de preencher os requisitos da elisão tributária, possui vícios éticos<sup>29</sup>.

McNaughton assegura que para entender a elisão decorrente da lacuna da lei deve ser observada a norma que é usada no ato elisivo – se norma geral exclusiva ou norma geral inclusiva. Defende que o exame vai além de uma simples análise; figura-se como “um exame da estrita legalidade do direito

---

<sup>27</sup> Sampaio Dória assevera sobre o tema: “O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição *sine qua non* de sua realização efetiva. O segundo aspecto, de maior relevância, é o momento da utilização dos meios: na fraude, opera-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ela já se manifestou sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que, pela elisão, o agente atua sobre a mesma realidade antes que ela se exteriorize, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência. Com ligeira ampliação dos momentos em que a fraude se verifica, para incluir também a simultaneidade de sua ocorrência com a do fato gerador, pode-se afirmar que é hoje doutrinariamente pacífica a adoção desse critério formal distintivo entre fraude e elisão que, cronologicamente, parece dever sua formulação inicial a HENSEL” BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro – CTN Comentado. 14<sup>a</sup> ed. – Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2018. E-book. apud SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto.

<sup>28</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17<sup>a</sup> ed, Rio de Janeiro, Forense, 2020. E-book.

<sup>29</sup> MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário, 1<sup>a</sup> ed., São Paulo, Noeses, 2014, p. 227



tributário e de sua posição no ordenamento jurídico<sup>30</sup>. Essa análise será aprofundada no capítulo da Fraude a Lei, ao tratar do instituto e a compreensão de regras e normas que ele invoca.

Por hora, passa a se tratar da elisão ilegítima. Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres pontua que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito<sup>31</sup>. Heleno Torres, por outro lado, é grande defensor do tema e trouxe a expressão elusão fiscal para a doutrina brasileira, que será estudada a seguir.

### 2.2.1 Elusão Fiscal

Conclui-se o tema do planejamento tratando da conduta elusiva, ou elisão ilegítima. É mais um ponto que causa divergências na doutrina brasileira; se tratando de uma subespécie da elisão fiscal, como visto no capítulo anterior. Os autores que adotam a denominação elusão defendem a existência de uma forma de planejamento fiscal, ainda que atípica, abusiva e condenável eticamente.

A expressão elusão é amplamente usada em outros países, como no espanhol “elusión”, no francês “élusion” ou italiano “elusione<sup>32</sup>. O tipo busca definir planejamentos tributários que não infringem tipos legais, mas em que é possível observar um desvio das formas ou uso atípico dos negócios jurídicos<sup>33</sup>. A elusão fiscal divide-se da elisão e mantêm-se afastada da evasão justamente por isso: trata-se do uso negócio jurídico sem causa ou atos como simulação ou fraude a lei – institutos conhecidos do Direito Privado –, visando evitar a ocorrência do fato gerador. O resultado não é ilícito, mas o contribuinte recebe vantagem fiscal eticamente indevida. Sobre o assunto, Marcus Abraham traz uma reflexão valiosa<sup>34</sup>:

[...] embora se deva reconhecer que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida – desde que o faça atendendo aos requisitos de

---

<sup>30</sup> MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário*, 1ª ed., São Paulo, Noeses, 2014, p. 227

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

<sup>32</sup> ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário*, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book.

<sup>33</sup> Idem, *ibidem*. E-book.

<sup>34</sup> ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário*, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book.

licitude dos meios, anterioridade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento –, este não é um direito absoluto e incontestável, uma vez que possui limites na sua realização. O ordenamento jurídico contemporâneo não contempla mais a velha argumentação do positivismo jurídico pautada apenas em princípios de segurança jurídica, legalidade e tipicidade, liberdade e proteção da propriedade privada, sem observar valores e princípios igualmente superiores, como os princípios da capacidade contributiva, da boa-fé, da ética e da moralidade. Não são mais debatidas as situações que já estão pacificamente definidas como violadoras das regras tributárias penalmente tuteladas (ilícitos penais tributários), que se classificam como evasão fiscal. Hoje, a discussão recai sobre o que é duvidoso, acerca daquilo sobre que não há ainda um consenso absoluto: sobre a distinção e identificação da elisão fiscal lícita e a ilícita. Esta última caracteriza-se por ser uma conduta que respeita apenas a letra da lei, pela aparência formal que lhe foi conferida, sendo, todavia, questionável quanto ao aspecto moral, ético e social, cujos valores, como vimos, já são dotados de efetividade normativa constitucional e infraconstitucional, capazes e suficientes para infirmá-la por vício de legalidade.

Ainda, Heleno Torres e outros doutrinadores que defendem o uso da figura da elusão fiscal, entendem que tais atos elusivos violam indiretamente a lei tributária ao utilizarem meios alternativos para a realização de ações ou negócios jurídicos<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> “A “violação indireta” da lei tributária, que se presta para qualificar elusão, nos ordenamentos que assim a contemplam, advém do cometimento de algum ato ou negócio jurídico que se possa enquadrar como “abuso de forma”, “fraude à lei”, “abuso de direito”, “ausência de finalidade negocial” et cetera.” TÔRRES, Heleno. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 188.

### 3 FRAUDE A LEI

A figura da fraude à lei é antiga conhecida dos sistemas ocidentais, remontando ao Direito Romano, no início da República<sup>36</sup>.

Conforme trata Nobre Jr.<sup>37</sup>, ao dissecar o universo do ilícito “*encontra-se a bipartição entre ilícitos típicos, qualificados por comportamentos que contravêm a regras, e ilícitos atípicos, consistentes em ações que ofendem a princípios, entre os quais se encontra a fraude à lei*”. É o que será tratado logo a frente.

#### 3.1 A Fraude a lei no Direito Civil Brasileiro

No âmbito da justiça brasileira, a promulgação do Código Civil de 2002 trouxe consigo a consagração desse instituto como hipótese de nulidade do negócio jurídico<sup>38</sup>. Em seu art. 166, inciso IV<sup>39</sup>, o legislador identifica a infração indireta da lei através do comportamento que à primeira vista se justifica com o uso de uma norma, mas resulta na oposição de uma ou mais normas<sup>40</sup>.

#### 3.2 Ilícitos Atípicos em Matéria Tributária

Como ponto de partida, é importante diferenciar a fraude à lei da fraude *contra legem*. Enquanto a fraude à lei considerada forma de elisão fiscal abusiva dentro do Direito Tributário<sup>41</sup>; a fraude *contra legem* envolve atos de adulteração

---

<sup>36</sup> “A formulação do instituto da fraude à lei não é recente. Recua ao Direito romano, mais precisamente aos albos da República, sendo designado, conforme noticia Max Kaser, por *fraus legi facta*, e correspondente ao comportamento que, embora respeitando a letra da lei, violava o seu espírito. O seu repúdio, não encontrando previsão expressa, deveria se manifestar pela interpretação extensiva da lei proibitiva.” NOBRE JR, Edilson Pereira. Fraude à Lei. Revista da AJURIS, Porto Alegre, RS, v. 41, p. 125-146, 2014, p. 130.

<sup>37</sup> NOBRE JR, Edilson Pereira. Fraude à Lei. Revista da AJURIS, Porto Alegre, RS, v. 41, p. 125-146, 2014, p. 144.

<sup>38</sup> CARRILHO, Eros Santos. Elisão fiscal e o parágrafo único do artigo 116 do CTN: simulação, fraude à lei, abuso de direito, negócio jurídico indireto e negócio jurídico sem causa. 1ª ed, Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 110.

<sup>39</sup> “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: IV - não revestir a forma prescrita em lei.” BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 09 de novembro de 2020.

<sup>40</sup> ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p 62.

<sup>41</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 10.

ou falsificação de documentos com intuito de fugir da responsabilidade tributária<sup>42</sup>, caracterizando-se como prática ilícita de evasão<sup>43</sup>.

Atenta-se, também, a diferenciar a simulação da fraude à lei. Novamente, ponto crucial para separar os institutos é a tipicidade, o momento temporal que atuam. Como visto, a fraude à lei trata de ato elisivo antes de ser incidido fato gerador com intuito de economia fiscal. A simulação, de outra banda, trata-se de ato evasivo cometido visando mascarar o fato gerador já incidido<sup>44</sup>.

Outro instituto que muito se aproxima da fraude à lei, por fim, é o abuso de direito. Essas figuras do direito se assemelham na forma que ambos são mecanismos para o combate do formalismo jurídico, nas palavras de Atienza e Manero. Ou seja: ambas operam através de uma lei *prima facie* permitida que, ao ser percebido o contexto em que foram aplicadas, agridem o ordenamento porque vão de encontro aos princípios das normas utilizadas<sup>45</sup>.

Costuma-se definir a fraude à lei como conduta exercida conforme norma de cobertura, mas que produz um resultado que defrauda outra ou outras normas – tal conceito, apesar de acertado, não toca no cerne da questão<sup>46</sup>. As figuras diferem-se, no entanto, na forma de agir, onde a noção de norma constitutiva é a chave para a compreensão do instituto da fraude à lei<sup>47</sup>.

A norma constitutiva não possui caráter deôntico – não podendo qualificar condutas decorrente dela de permitidas ou proibidas –, mas se trata de princípio ou regra que confere poder a algo ou alguém; podendo ser simplesmente bem ou mal utilizada<sup>48</sup>. Há, também, as normas regulativas, que permitem ou proíbem coisas e ações e, ao coexistirem com normas constitutivas, podem as regular

---

<sup>42</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, Sacha. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 03 de novembro de 2020.

<sup>43</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 10.

<sup>44</sup> Idem, *ibidem*. p. 127.

<sup>45</sup> ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p 57.

<sup>46</sup> Idem, *ibidem*. p. 63

<sup>47</sup> Idem, *ibidem*. p. 57.

<sup>48</sup> Idem, *ibidem*. p. 60.

também. Assim, a irregularidade ocorre ao utilizar-se de poder instituído em norma constitutiva em uma situação específica que fere uma norma regulativas.<sup>49</sup>

Atienza e Manero explicam minuciosamente o conceito em seu livro *Ilíticos Atípicos*<sup>50</sup>:

*A ideia de que o resultado das normas que conferem poder tem – ou dá lugar a – outros resultados (quando a conexão é de tipo convencional) ou a outras consequências (quando a conexão é causal) nos parece ser a chave para entender a instituição da fraude à lei. Em uma primeira aproximação, pode ser dito que se produz uma fraude à lei quando alguém exerce um poder normativo para obter um resultado R (e o uso desse poder é permitido a esse agente), mas R está ligado a outros resultados normativos, ou a outras consequências que estão proibidos.*

Para ilustrar o conceito de fraude à lei esclarecido e introduzi-lo no Direito Tributário, insta lembrar de um caso clássico do direito alemão, nas palavras de Ricardo Lobo<sup>51</sup>:

*Para pagar menos imposto, determinada pessoa, ao revés de vender o bem, preferiu fazer contrato de locação, de tal forma que no prazo previsto os aluguéis chegariam aproximadamente ao mesmo valor da venda, sujeitando-se a imposto menor; ao adquirente era garantida a preferência para a aquisição do bem por preço determinado ao fim do contrato. Quer dizer: o ato praticado era lícito, mas se utilizou para qualificar o negócio uma norma de cobertura que não lhe era adequada. Houve o desencontro entre a *intentio facti* e a *intentio juris*.*

Percebe-se que norma constitutiva, representada pelo contrato de locação, foi mal utilizada, porque foi utilizada para um fim que não é, no ordenamento jurídico em que está inserida – e aí se encontram as normas regulativas –, permitido. Aí, encontra-se a intersecção da fraude à lei e a elisão fiscal.

A norma constitutiva, qual seja a escolhida do contribuinte para realização do planejamento fiscal não estabelece, por si só, proibição; nem impõe nada ao contribuinte. É a pessoa que, ao adotar norma constitutiva que possui suporte

---

<sup>49</sup> Idem, *ibidem*. p. 61

<sup>50</sup> ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 63.

<sup>51</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 48.

fático descrito em lei, aceita a juridicização e irradiação dos efeitos próprios do ordenamento jurídico<sup>52</sup>. Simplificando: a norma

Atienza e Manero, no entanto, fazem um adendo: o instituto da fraude à lei não se aplica em contexto penal. O princípio da legalidade (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) é um dos pilares do Direito Penal e não permite que delitos sejam instaurados com base em princípios ou analogias. Isto é, em tese, “é possível cometer delito executando o permitido por uma regra”.<sup>53</sup>

Tal pontuação é interessante porque, no mesmo passo, o Direito Tributário tem como um de seus preceitos basilares o princípio da legalidade tributária (*nullum tributum sine praevia lege*) – a legalidade faz parte das raízes e do âmago na seara da tributação<sup>54</sup>. O princípio da legalidade é um dos pontos que alguns juristas levantam para afastar a aplicação da teoria da fraude à lei em matéria tributária, defendendo a possibilidade do contribuinte de utilizar-se de brechas na legislação para elidir da responsabilidade tributária.

A norma antielisiva geral, promulgada na Lei Complementar nº 104, em sua origem, buscava resolver a questão da legalidade. É o que será tratado no próximo capítulo.

---

<sup>52</sup> CARRILHO, Eros Santos. Elisão fiscal e o parágrafo único do artigo 116 do CTN: simulação, fraude à lei, abuso de direito, negócio jurídico indireto e negócio jurídico sem causa. 1ª ed, Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 113.

<sup>53</sup> ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 67

<sup>54</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada, 2ª ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2012. p. 219-220.

#### 4 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN

O planejamento fiscal legítimo e a elisão fiscal têm sido objeto de reflexão e estudo dos juristas brasileiros antes mesmo da promulgação do Código Tributário Nacional em 1966<sup>55</sup>. Furlan, em seu estudo sobre a evolução doutrinária da elisão fiscal – usando como marcador momentos que a situação normativa gerou impacto no tratamento doutrinário da matéria – demarca 4 (quatro) fases distintas: (i.) período anterior ao surgimento do CTN em 1966; (ii.) promulgação do Código até a criação da Constituição Nacional de 1988; (iii.) vigência da CF/88 até incorporação do parágrafo único do art. 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104; (iv.) o período atual, após a instauração da Lei Complementar nº 104<sup>56</sup>.

O parágrafo único do art. 116 do CTN nasceu do projeto de Lei Complementar nº 77/99, encaminhado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo como projeto de norma geral antielisiva<sup>57</sup>. Cita-se o dispositivo<sup>58</sup>:

*“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.”*

A construção verbal da regra gerou – na época e ainda hoje – muitos debates entre os doutrinadores. Alberto Xavier, chamado para se manifestar sobre o projeto de lei no órgão legislativo, o considerou esdruxulo, um desrespeito ao princípio da legalidade e segurança jurídica tributária<sup>59</sup>. O deputado Antônio Cambraia, relator do projeto, justificou a norma geral antielisiva pela proteção dos princípios da capacidade contributiva e da

---

<sup>55</sup> FURLAN, Anderson. *Elisão Fiscal: Reflexões sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual*, 1ª ed., Coimbra, 2007, p.21.

<sup>56</sup> *Idem*, *ibidem*. p. 19

<sup>57</sup> CARRILHO, Eros Santos. *Elisão fiscal e o parágrafo único do artigo 116 do CTN: simulação, fraude à lei, abuso de direito, negócio jurídico indireto e negócio jurídico sem causa*. 1ª ed, Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 2.

<sup>58</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.html). Acesso em: 10 nov. 2020.

<sup>59</sup> FURLAN, Anderson. *Elisão Fiscal: Reflexões sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual*, 1ª ed., Coimbra, 2007, p. 89

isonomia.<sup>60</sup> Como se percebe, muitas vertentes de interpretação foram geradas, como explica Furlan<sup>61</sup>:

*(i.) uma primeira corrente sustenta a inconstitucionalidade do parágrafo único do art.116, por afronta ao princípio da legalidade e, em consequência, ao princípio da tipicidade; (ii.) outra corrente afirma não haver qualquer aplicação prática, nada tendo inovado no ordenamento jurídico; (iii.) na linha de uma terceira corrente, alguns autores defendem a consagração normativa da figura da fraude à lei em matéria tributária; (iv.) uma quarta corrente foi formada com o entendimento de que o dispositivo trata de situações da fraude à lei e abuso de direito, podendo, eventualmente, abrangê-las.*

Ainda, ocorreu que, mesmo tendo estabelecido a necessidade de lei ordinária para aplicação da norma no texto do dispositivo, autoridades administrativas começaram a mudar a forma de fiscalização de atos e negócios jurídicos, tornando o procedimento mais combativo para com a elisão fiscal<sup>62</sup>.

Ao presente trabalho, interessa observar de perto a corrente que defende o reconhecimento da existência de figuras como abuso de direito e fraude à lei em matéria tributária. Furlan cita<sup>63</sup>:

*[...] o Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, consagrou a possibilidade do reconhecimento da ocorrência de fraude à lei (fraus legis) em matéria tributária. A doutrina, pelo contrário, não se mostrou muito encorajada à defesa deste posicionamento nas décadas anteriores à promulgação da Constituição Federal. O advento da Lei Complementar nº 104 e a inclusão de uma cláusula antielisiva no ordenamento ressuscitaram o debate a cerca do planejamento fiscal e, em consequência, sobre a fraude à lei em matéria tributária, tendo parte da doutrina entendido a inovação legislativa introduzida pela Lei Complementar nº 104 como norma de combate à fraude à lei.*

*De acordo com essa parte da doutrina, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional permitiria que a Administração desconsiderasse negócios jurídicos, praticados sob os auspícios da liberdade negocial, quando pela sua análise restasse comprovada a dissimulação do facto gerador do tributo devido.*

Marciano Seabra de Godoi, para resolver o problema da legalidade, propõe como alternativa a complementação da norma antielisiva na forma de Lei

---

<sup>60</sup> FURLAN, Anderson. *Elisão Fiscal: Reflexões sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual*, 1ª ed., Coimbra, 2007, p. 89.

<sup>61</sup> Idem, *ibidem*. p. 91.

<sup>62</sup> CARRILHO, Eros Santos. *Elisão fiscal e o parágrafo único do artigo 116 do CTN: simulação, fraude à lei, abuso de direito, negócio jurídico indireto e negócio jurídico sem causa*. 1ª ed, Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 2.

<sup>63</sup> FURLAN, Anderson. *Elisão Fiscal: Reflexões sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual*, 1ª ed., Coimbra, 2007, p. 100.



Ordinária, definindo procedimento legal que não dependa apenas da interpretação do julgador.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> FURLAN, Anderson. *Elisão Fiscal: Reflexões sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual*, 1ª ed., Coimbra, 2007, p. 103

## 5 INTERAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO

Vencidos os aspectos descritivos dos conceitos utilizados neste trabalho, passa-se à análise do tratamento dado pela doutrina e jurisprudência à fraude a lei aplicada nos casos de elisão fiscal.

### 5.1 Fraude a Lei aplicada em matéria tributária: Da doutrina

A falta de regulamentação formal através de Lei Ordinária do tema do Planejamento Tributário e a falta de especificidade dos conceitos atualmente presentes na legislação aplicada para o seu tratamento podem ser indicadas como razões para que hajam tantos debates. Abre brecha, também, para variados entendimentos jurisdicionais sobre a mesma matéria na jurisprudência.<sup>65</sup>

Ao falar sobre a aplicação da fraude à lei, como foi descrito nos capítulos anteriores, é necessário extensa ponderação de muitos princípios e normas de direito tributário e constitucional. Assim assevera Leandro Paulsen<sup>66</sup>:

*A compreensão e o enfrentamento das questões relativas aos limites do planejamento tributário exigem a ponderação do livre exercício de atividade econômica e da liberdade em geral, de um lado, com a capacidade contributiva e a solidariedade social, de outro. O debate não se restringe à análise da validade e eficácia de atos de direito privado. Impende que se proceda à análise da legitimidade das opções realizadas sob a perspectiva específica do direito tributário, com seus fundamentos e perspectivas. É preciso que se tenha em consideração o dever fundamental de pagar tributos e os princípios próprios da tributação, o que envolve não apenas a segurança jurídica, mas também a capacidade contributiva e a isonomia, consideradas as pessoas enquanto contribuintes.*

O planejamento tributário é assunto complexo e, para sua compreensão mais plena, há de ser levado em conta os debates entre doutrinadores e correntes axiológicas que o cercam. Sacha Calmon ao tratar da possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos em face de fraude a lei, defende a impossibilidade de sua aplicação<sup>67</sup>:

---

<sup>65</sup> QUINTELLA, Caio Cesar Nader. Planejamento Tributário nas Operações de Reorganização Societária – Aspectos Teóricos. Tributação Federal: Jurisprudência do CARF em Debate, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2020, 1ª ed, p. 147.

<sup>66</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 11ª ed., SaraivaJur, São Paulo, 2020. E-book.

<sup>67</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro, Sacha. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso->

[...] é equivocado falar-se em “fraude à lei”. Ou a conduta é lícita (e se está diante de elisão) ou é ilícita (e, portanto, se trata de evasão). O instituto da “fraude à lei” tem sido tratado por parte da doutrina nacional como uma autorização para que a fiscalização desconsidere atos ou negócios jurídicos lícitos caso o único objetivo dos mesmos seja a economia de impostos. Trata-se de verdadeira “importação” de instituto europeu, que é adotado, v.g., no art. 24 da Lei Geral Tributária Espanhola, in verbis: “(...) para evitar a fraude à lei se entenderá que não existe extensão do fato gerador quando se gravem fatos, atos ou negócios com o propósito de eludir o pagamento do tributo, amparando-se no texto de normas ditas com distinta finalidade, sempre que produzam um resultado equivalente e derivado do fato gerador (...). A fraude à lei não impedirá a aplicação da norma tributária elidida nem dará lugar ao nascimento das vantagens fiscais que se pretendia obter.” A “fraude à lei”, como se deduz do dispositivo, consiste na adoção da teoria do business purpose test, ou teste da finalidade negocial, segundo a qual o ato jurídico – ainda que perfeitamente lícito – que tenha por escopo unicamente reduzir a carga tributária deve ser desconsiderado em seus efeitos, para fins de tributação plena e mais gravosa. Mesmo na Espanha – país é infinitamente mais racional que a brasileira – o dispositivo encontra resistências, incorrendo na abalizada censura, dentre outros, de GARCÍA NOVOA. Assevera o Professor espanhol, com propriedade, que o art. 24 da LGT “vem significando um poderoso instrumento em mãos da Administração, para exigir excepcionalmente o tributo por analogia. Se trata de um mecanismo que leva a que, ante a não realização do fato gerador e senão de um fato equivalente, tal fato equivalente possa gravar-se constituindo um exemplo da aplicação dos tributos por analogia.”<sup>5</sup> Assim é que a dita “fraude à lei”, ou mesmo o “abuso do direito”, se aplicados no Brasil tal como o são na Europa, constituirão em autorização expressa para exigência de tributo por analogia, o que é absolutamente inadmissível.

Há doutrinadores que vão diretamente de encontro a essa definição, como, por exemplo, Marcus Abraham. Aqui, defende a limitação do planejamento fiscal<sup>68</sup>:

[...] considera-se que o uso da interpretação normativa para restringir a atuação do contribuinte, com a instituição de tipos abertos e normas gerais, pode ser mais eficaz, desde que sua aplicação seja cuidadosa e haja limites na sua administração, com as devidas garantias ao contribuinte. Embora o questionamento da segurança jurídica venha sempre à tona, a ponderação de valores, o uso da razoabilidade e o estabelecimento de um devido procedimento podem permitir a sua utilização de maneira satisfatória e segura, sobretudo se considerarmos que não há segurança jurídica apenas com tipos fechados e que nenhum direito fundamental é absoluto. Por isso, se têm considerado que a adoção de tipos abertos (abuso de direito, fraude à lei, simulação, ausência de motivos etc.) ou de normas gerais antielisivas (como a prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN), se bem aplicados, não geram subjetivismos, já que o intérprete deverá, dentro do sistema normativo, fundamentar a sua linha de aplicação com os parâmetros científicos utilizados. E, após, serão concedidos ao contribuinte todos os mecanismos de garantia para a proteção dos seus direitos fundamentais, conferindo-lhe o devido procedimento legal (ampla defesa e contraditório), quer na esfera administrativa (ainda em fase de

---

[de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal](#). Acesso em 17 de novembro de 2020.

<sup>68</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book.

lançamento fiscal), quer na esfera judicial, como determina o art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Por fim, ao observar o embate axiológico que as limitações do planejamento tributário provocam, vale lembra ensinamento de Marco Aurélio Greco. Há, para além do debate axiológico, um embate ideológico<sup>69</sup>:

*Assim, antes de iniciar um debate sobre planejamento, é preciso identificar a ideologia de quem está se manifestando, porque se ele professar uma ideologia liberal clássica, quase certamente defenderá a concepção de uma ampla liberdade – para não dizer ilimitada – do contribuinte, ao mesmo tempo em que afirmará que o Fisco não pode desconsiderar os atos realizados, pois não existem as figuras da fraude à lei e do abuso de direito em matéria tributária no Brasil e assim por diante. Por outro lado, se a ideologia for eminentemente social, certamente defender-se-á que o planejamento tributário é uma conduta sempre inaceitável porque frustra o atingimento da capacidade contributiva, quebra a isonomia e agride a solidariedade social, razão pela qual a interpretação da norma tributária deve dar proeminência à substância econômica do negócio jurídico e não à sua dimensão jurídica.*

Há, ainda, uma última questão a ser citada: Independentemente da posição nos debates ideológicos, os doutrinadores, de modo geral, reconhecem limitações à liberdade de organização financeira e tributária. É o que cita Sérgio André Rocha<sup>70</sup>, expondo análise feita por Hugo de Brito Machado:

*[...] decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Processo nº 11065/0001.736/89-26. Trata-se de uma “incorporação às avessas”, em que uma empresa com prejuízos fiscais incorporou outra lucrativa, com vistas a evitar a aplicação do artigo 514 do Regulamento do Imposto de Renda, 168 que veda a transferência de prejuízos fiscais quando a empresa incorporada é a que tem o prejuízo. Mesmo que longa, vale a pena transcrever na íntegra a seguinte passagem deste autor: “Ressalte-se desde logo que a norma de restrição foi editada, nos termos em que está expressa, porque o legislador visou coibir o que era praticado. Geralmente a pessoa jurídica lucrativa incorporava uma pessoa jurídica deficitária com expressivo prejuízo. Podemos dizer que comprava a empresa deficitária por um preço inferior ao valor que a compensação do prejuízo lhe permitia economizar em imposto de renda. Por isso é que foi editada a norma restritiva do direito de compensar, vedando à incorporadora compensar com lucro seu o prejuízo da incorporada. Ocorre que o mesmo resultado passou a ser alcançado com a denominada incorporação às avessas, operação de incorporação na qual uma pessoa jurídica deficitária incorpora a pessoa jurídica lucrativa, mas a final quem se extingue é a deficitária e quem subsiste é a lucrativa. Com a incorporação às avessas resta caracterizada, portanto, fraude à lei. Essa caracterização, ressalte-se, é objetiva. Independe de ter havido ou não intenção de fraudar. Nem se precisa cogitar desse elemento subjetivo.*

---

<sup>69</sup> ROCHA, Sergio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 7

<sup>70</sup> Idem, ibidem. p. 49

## 5.2 Fraude a Lei aplicada em matéria tributária: Da jurisprudência

Recente julgado, em sede de ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade pleiteado pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC, tem como tema a validade constitucional do art. 1º da Lei Complementar n. 104 /2001, que foi responsável por instituir o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional<sup>71</sup>.

A ministra relatora Cármen Lúcia analisou a norma antielisiva – parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – no caso da possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos com vícios praticados pelos contribuintes.

No voto, a relatora toca dois pontos importantes ao planejamento tributário: (i.) a liberdade do contribuinte em buscar o negócio jurídico mais vantajoso<sup>72</sup>; e (ii.) a mudança no entendimento da jurisprudência do CARF<sup>73</sup>.

Pedro Adamy, em análise do voto, relembra que recentes em recentes julgados despendidos pelo CARF, o Fisco firmou entendimento que o parágrafo único do art. 116 do CTN é aplicável sem necessidade de lei ordinária e – ao ser conjugado com outras figuras jurídicas, tais quais a simulação, fraude à lei,

---

<sup>71</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI no 2446. Relatora Ministra Carmen Lúcia. Julgado. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmen-lucia.pdf>. Acesso em 17 de novembro de 2020.

<sup>72</sup> Como justificativa para defesa do princípio da legalidade, Cármen Lúcia cita os arts. 5º, inc. II, 37 e 150, inc. I da Constituição Federal, leis dotadas de grande força normativa. Além, complementa o voto com uma citação de Carraza, que se subscreve: ““I - O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República. Muito bem. Bastaria este dispositivo constitucional para que tranquilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da pessoa política competente, é óbvio. Dito de outro, modo, do princípio expresso da legalidade poderíamos extrair o princípio implícito da legalidade tributária. Mas o legislador constituinte, empenhado em acautelar direitos dos contribuintes, foi mais além: deixou estampada esta ideia noutra passagem da Carta Magna, nomeadamente em seu art. 150, I (sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça). Portanto, o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei - e só ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI no 2446. Relatora Ministra Carmen Lúcia. Julgado. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmen-lucia.pdf>. Acesso em 17 de novembro de 2020. apud CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros,

<sup>73</sup>ADAMY, Pedro. A ADI 2446 e a jurisprudência do CARF. JOTA, Porto Alegre, 07 de julho de 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/coluna-do-carf/a-adi-2446-e-a-jurisprudencia-do-carf-07072020>. Acesso em 18 de novembro de 2020.

abuso de direito e afins –pode vir a ser usado para desconsideração de atos e negócios jurídicos<sup>74</sup>. Como demonstra-se:

*NORMA GERAL ANTIELISIVA. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. EFICÁCIA.*

A norma geral antielisiva consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser interpretada no sentido da sua eficácia, vez que esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a CF/88, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com a reprovabilidade social ao abuso de formas jurídicas de direito privado. O parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma nacional, imediatamente aplicável aos entes federativos que possuam normas sobre o procedimento administrativo fiscal, que, no caso da União Federal, consubstancia-se no Decreto nº 70.235/72, recepcionado pela CF/88 com força de lei ordinária. A exigência de regulamentação, mediante procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN, in fine, encontra-se suprida pelo Decreto n. 70.235/1972. (Acórdãos 2402-008.110 e 2402-008.111) (Grifo nosso)

O voto da relatora é essencial para proteção dos direitos do contribuinte, visto que a aplicação do parágrafo único sem a completude da norma – que ocorreria através do estabelecimento de procedimentos próprios em lei ordinária – a torna inócua para o fim que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pretende. Nesses termos, cabe citar Martha Toríbio Leão<sup>75</sup>:

*[...] a legalidade enquanto princípio pode ser graduada conforme a necessidade de cada âmbito do Direito. E isso explica por que para o Direito Tributário há uma legalidade própria, mais restrita e com um forte teor de regra: aqui, porque se lida com a restrição de liberdades asseguradas pela própria Constituição, exige-se um grau maior de certeza e de estabilidade que permita aos cidadãos calcularem as consequências de suas ações, preverem as suas obrigações e possíveis sanções e confiarem que a lei é o limite de sua atuação.*

---

<sup>74</sup> Idem, ibidem.

<sup>75</sup> ." LEÃO, Martha Toríbio. O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 67.

## 6 UTILIZAÇÃO DE PARÂMETROS PRINCIPIOLÓGICOS PARA TIPIFICAÇÃO DE ATOS ELISIVOS

O neoconstitucionalismo no Brasil que se desenvolveu após a criação da Constituição Federal de 1988, inspirado na Europa pós- Segunda Guerra, levou a grandes mudanças de pensamento dos doutrinadores brasileiros – mudança chamada, por alguns, de pós-positivismo. Explica-se: as mudanças de entendimento deram mais força normativa à Constituição, e abriram espaço para a ponderação de valores constantes nos princípios e regras do texto constitucional<sup>76</sup>. Sobre o assunto, Barroso pontua:

*A constitucionalização, o aumento da demanda por justiça por parte da sociedade brasileira e a ascensão institucional do Poder Judiciário provocaram, no Brasil, uma intensa judicialização das relações políticas e sociais. Tal fato potencializa a importância do debate, na teoria constitucional, acerca do equilíbrio que deve haver entre supremacia constitucional, interpretação judicial da Constituição e processo político majoritário. As circunstâncias brasileiras, na quadra atual, reforçam o papel do Supremo Tribunal Federal, inclusive em razão da crise de legitimidade por que passam o Legislativo e o Executivo, não apenas como um fenômeno conjuntural, mas como uma crônica disfunção institucional.*

Nota-se, que ainda em um momento de grande valoração aos princípios e o dialogo das fontes, o Direito Tributário Brasileiro manteve-se firme ao seu apego pelo princípio da legalidade tributária – ou, como também era chamada, “estrita legalidade”. Na época, não se aceitava a possibilidade de tributação por intermédio de conceito ou cláusula geral<sup>77</sup>.

Comparado ao momento a doutrina e jurisprudência atual, pode-se dizer que a necessidade da proteção ao princípio da legalidade tributária continua sendo uma das preocupações dos juristas. Dessa forma, a utilização de parâmetros principiológicos para a tipificação de atos elisivos é possível e, talvez, necessária. Há, entretanto, a condição de ser minuciosamente estudada e explicada, sob o risco de não poder abarcar as situações que, de início, intentanva tratar – como é o caso do parágrafo único do art. 116 do CTN, que

---

<sup>76</sup>BARROSO, Luis Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização de Direito. [S.d.], online. Disponível em: [http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo\\_e\\_constitucionalizacao\\_do\\_direito\\_pt.pdf](http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf). Acesso em 17 de novembro de 2020.

<sup>77</sup>FURLAN, Anderson. Elisão Fiscal: Reflexões sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual, 1ª ed., Coimbra, 2007, p. 77.

não possui lei ordinária que indique o procedimento correto a ser efetuado, como foi estudado anteriormente.



## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo observar e ponderar sobre questões envolvendo o planejamento tributário, a fraude a lei e a intersecção de ambos na aplicação da jurisprudência e doutrina. Do exame realizado, cabe voltar às perguntas feitas na introdução da monografia, para, recapitulando, respondê-las: (i.) Tendo em vista as normas e princípios regentes da Constituição Federal Brasileira, e o Código Tributário Nacional, é possível importar a teoria da fraude a lei do Direito Civil para a desconsideração de planejamentos fiscais? (ii.) Como a doutrina brasileira tem tratado o tema? (iii.) Seria possível e/ou necessário a criação de lei específica para regulação de cláusulas antielisivas (no caso da fraude a lei)?

(i.) Sim, é possível. A teoria da fraude à lei, através da ponderação entre normas constitutivas e normas regulativas, possibilita a identificação de um tipo de planejamento fiscal abusivo. O problema que o ordenamento jurídico brasileiro enfrenta no cerne dessa questão é a falta de uma Lei Ordinária que regule a atuação do Fisco – a regulamentação dos limites da atuação do Fisco, penso eu, beneficiariam o contribuinte, que teria assegurado a liberdade, dignidade e bem estar, através da proteção da segurança jurídica. Ao fisco, interessaria garantir o funcionamento do princípio da capacidade contributiva, garantindo, por consequência, o princípio da igualdade tributária.

(ii.) A doutrina, atualmente, é muito diversa em posicionamentos quanto ao assunto. Existem, de um lado há doutrinadores como Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra de Godoi e Marcus Abraham que aceitam a teoria da fraude à lei e a utilização do parágrafo único do art. 116 do CTN como norma antielisiva, e de outro, como Hugo de Brito Machado, Humberto Ávila e Sacha Calmon Navarro Coêlho, aqueles que a repudiam.

(iii.) Como já demonstrado nos capítulos anteriores, seria possível e necessário. A falta de legislação específica sobre o tema fere o princípio da legalidade e segurança jurídica do contribuinte.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário**, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book.

ADAMY, Pedro. **A ADI 2446 e a jurisprudência do CARF**. JOTA, Porto Alegre, 07 de julho de 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/a-adi-2446-e-a-jurisprudencia-do-carf-07072020>. Acesso em 18 de novembro de 2020.

ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder**. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro – CTN Comentado**. 14ª ed. – Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. – Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2010.

BARROSO, Luis Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização de Direito**. [S.d.], online. Disponível em: [http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo\\_e\\_constitucionalizacao\\_do\\_direito\\_pt.pdf](http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf). Acesso em 17 de novembro de 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 09 de novembro de 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.html). Acesso em: 15 de out de 2020.

BRASIL. **Lei Nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502compilado.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502compilado.html). Acesso em 31 de outubro de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI no 2446**. Relatora Ministra Carmen Lúcia. Em andamento. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmen-lucia.pdf>. Acesso em 17 de novembro de 2020.

CARRILHO, Eros Santos. **Elisão fiscal e o parágrafo único do artigo 116 do CTN: simulação, fraude à lei, abuso de direito, negócio jurídico indireto e negócio jurídico sem causa**. 1ª ed, Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed, Rio de Janeiro, Forense, 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, Sacha. **Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal.** [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>.

FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal: Reflexões sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual**, 1ª ed., Almedina, Coimbra, 2007.

QUINTELLA, Caio Cesar Nader. Planejamento Tributário nas Operações de Reorganização Societária – Aspectos Teóricos. **Tributação Federal: Jurisprudência do CARF em Debate**, 1ª ed., Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2020.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade.** São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Malheiros, 2015.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Noeses, 2014.

MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa.** São Paulo. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/evas%C3%A3o/>. Acesso em 01 de novembro de 2020.

NOBRE JR, Edilson Pereira. Fraude à Lei. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, RS, v. 41, p. 125-146, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**, 11ª ed., SaraivaJur, São Paulo, 2020. E-book.

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

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

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**, 2ª ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2012.