

LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

VERSÃO PARCIAL

ESTRUTURAÇÃO ELUSIVA DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Limites ao planejamento tributário

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Orientador: Professor Doutor Gerd Willi Rothmann

Universidade de São Paulo

Faculdade de Direito

São Paulo

2014

LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

ESTRUTURAÇÃO ELUSIVA DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Limites ao planejamento tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como exigência parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito Tributário, junto ao Departamento de Direito Econômico Financeiro e Tributário.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Professor Doutor Gerd Willi Rothmann.

São Paulo

2014

RESUMO

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário*. 2014. 364f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

O presente estudo analisa os contornos da estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro. Inicialmente, busca-se definir o conceito de planejamento tributário, abordando as diferentes noções de elisão fiscal, elusão fiscal e evasão fiscal, bem como os critérios contemplados pela doutrina brasileira de Direito Tributário para distinguir as condutas oponíveis e inoponíveis ao Fisco. Para melhor compreensão dos limites da conduta elusiva, examinam-se os princípios constitucionais pertinentes à interpretação da lei tributária e à qualificação da materialidade tributável, as quais são estudadas com vistas à percepção da relação entre Direito Tributário e Direito Privado. Nessa seara, destacam-se os esforços para compreensão da importância dos artigos 109, 116, incisos I e I, e 118 do Código Tributário Nacional em matéria de aplicação da lei tributária, principalmente para entender as consequências da caracterização de determinados vícios ou defeitos, do ponto de vista formal e material, nos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes com objetivo de economia fiscal. Nesse particular, examinam-se as figuras da simulação, abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas à luz da doutrina brasileira, a fim de verificar sua aplicabilidade em matéria de qualificação da materialidade tributável, bem como com a intenção de identificar pontos em comum entre elas. Analisa-se a pertinência da utilização do postulado da proporcionalidade como parâmetro de interpretação das regras e princípios aplicáveis à estruturação elusiva de atos e negócios realizados pelos contribuintes. Uma vez compreendido o cenário da doutrina brasileira, parte-se para o estudo das figuras do propósito negocial, abuso de formas, fraude à lei e abuso do direito, de acordo com as experiências do Direito estrangeiro, respectivamente, nos Estados Unidos, Alemanha, Espanha e França, igualmente, com o objetivo de encontrar pontos em comum entre tais figuras. Assim, testa-se o postulado

da proporcionalidade como ferramenta de compreensão das referidas figuras de acordo com os ordenamentos jurídicos dos respectivos países maternos. Feito esse estudo, busca-se refletir sobre a importação dos conceitos estrangeiros para fins de tratamento da elusão no Brasil, bem como sobre a necessidade da edição de uma norma geral antielusiva no Brasil. Por fim, são examinados os critérios e conceitos adotados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda para avaliar as condutas elusivas praticadas pelos contribuintes, à luz dos parâmetros selecionados ao longo do trabalho.

PALAVRAS CHAVE: Planejamento tributário – Elusão fiscal – Proporcionalidade

ABSTRACT

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Elusive Structuring of acts and transactions according to the Brazilian Tax Law: limits of tax planning*. 2014. 364f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

This study examines the contours of the elusive structuring of acts and transactions according to the Brazilian Tax Law. Initially, it seeks to define the concept of tax planning, covering the different notions of tax avoidance, tax elusion and tax evasion, besides the criteria used by the Brazilian Tax Law doctrine to distinguish between conducts that may be or may be not enforceable against the Brazilian tax authorities. For a better understanding of the limits of an elusive conduct, this study examines the constitutional principles that are relevant to the interpretation of Tax Law and to the identification of taxable material facts, which are also analyzed in view of the relationship between Tax Law and Private Law. Regarding this subject, we highlight the efforts made to understand the importance of articles 109, 116, sections I and I, and 118 of the National Tax Code in regard to the enforcement of the Tax Law and, mainly, efforts made to understand the consequences of the characterization of certain formal or material defects or flaws in acts and transactions undertaken by taxpayers for the purpose of tax saving. In particular, we examine the discussions held by the Brazilian legal doctrine concerning simulation, *abuse of law*, *fraus legis* and *abuse of forms* in order to verify the applicability of those concepts to qualify taxable material facts and in order to identify similarities among them. This study also analyzes the appropriateness of using the postulate of proportionality as a parameter of interpretation of rules and principles applicable to the elusive structuring of acts and transactions conducted by taxpayers. Once the Brazilian doctrine is understood, we proceed to the study of the *business purpose test*, *abuse of forms*, *fraus legis* and *abuse of law*, respectively, according to the experiences in the United States, Germany, Spain and France. This analysis aims to find common ground between the referred figures.

Thus, we test the postulate of proportionality as a tool to understand these figures pursuant to the legal systems of their respective countries of origin. Once this analysis is concluded, we try to reflect on the adoption of foreign concepts for treating tax evasion in Brazil, as well as on the need of editing a national general rule to avoid tax evasion. Finally, we examine the criteria and concepts adopted by the Administrative Board of Tax Appeals of the Ministry of Finance for assessing the elusive behaviors practiced by taxpayers in the light of the parameters selected throughout this study.

KEY WORDS: Tax planning – Tax evasion – Proportionality

INTRODUÇÃO

Pretende-se estudar os limites da eficácia do comportamento do contribuinte perante o Fisco, em situações em que se busca a redução ou postergação da tributação.

Especificamente, objetiva-se analisar o conjunto de atos praticados pelo contribuinte para reduzir ou postergar a carga tributária e que formal, individual e aparentemente são válidos e eficazes, mas cuja estruturação contraria, em alguma medida, o ordenamento jurídico brasileiro¹, seja em decorrência de um vício material na formação do seu conjunto, seja por violação aos limites materiais do direito à liberdade².

Considera-se que a composição ou a concatenação de atos e negócios jurídicos tende a criar maiores dificuldades para a verificação do verdadeiro conteúdo material do respectivo conjunto, o qual, ao diferir do conteúdo essencial de cada ato ou negócio jurídico que o compõe, deve ser examinado como um todo, e não apenas por suas partes individualmente.

Trata-se, portanto, do exame crítico dos critérios para definição da legitimidade³ (i) do conjunto de atos e negócios jurídicos estruturado em torno de um fim específico que, ao ser originado a partir de uma só fonte (mesmas partes) e para se atingir um só fim, caracteriza-se como “*negócio pluriformal*”⁴, bem como (ii) do agrupamento de negócios conexos e distintos entre si, objetivando a redução da carga tributária.

O presente estudo nasce do desconforto com o entendimento firmado em muitas decisões proferidas em tribunais administrativos fiscais brasileiros, sobre planejamento

¹ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. São Paulo: Lex, 2005, p. 32.

² Acerca da violação aos limites axiológicos-materiais do direito de liberdade de contratar, confira-se BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito*. Curitiba: Juruá, 2009, pp. 273-274.

³ Utiliza-se aqui a palavra legitimidade, ao invés de validade ou eficácia, a fim de não restringir a análise em questão ao mero exame de subsunção da conduta às regras que tratam dos limites à atuação do contribuinte. Pretende-se uma análise mais ampla com objetivo de identificar a conduta que é verdadeira, ou seja, que efetivamente existe da maneira como se expressa, bem como que apresenta coerência e compatibilidade entre essência e forma, não apenas de acordo com as regras jurídicas, mas também em observância aos princípios e postulados pertinentes.

tributário, fundamentado em premissas e institutos estrangeiros, importados para o Brasil de maneira pouca crítica. Enfoca-se, nessa seara, a jurisprudência do CARF, que se desenvolveu sem a preocupação quanto à utilização de critérios fundados em bases teóricas nacionais. Esse é um dos objetivos do presente trabalho, vale dizer, desenvolver um estudo acerca das estruturas elusivas à luz de fundamentos jurídicos nacionais, buscando-se analisar, de maneira crítica, o emprego dos institutos estrangeiros correlatos.

Portanto, o *problema* objeto desta pesquisa é a maneira pouco criteriosa que a Administração Fiscal brasileira trata os chamados *planejamentos tributários abusivos*⁵. Diante disso, intenta-se aprofundar o estudo das bases teóricas pertinentes a esse tratamento, a fim de sugerir, ao final, uma sistematização dos parâmetros utilizados para tanto, se a sua aplicação for compatível com o Direito Tributário brasileiro.

Apontados o objeto de estudo e o problema que enseja a respectiva pesquisa, passa-se a descrever os (demais) cortes metodológicos a serem contemplados no presente trabalho. Assim, de início, adota-se a premissa de que a utilização, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de meio lícito, na gestão de seus negócios, deve ser analisada, formal e materialmente, tanto sob a ótica das patologias⁶ dos negócios jurídicos, como sob o prisma da sua conformação com os princípios constitucionais informadores da liberdade de contratar, a fim de examinar a sua “*admissibilidade*” no âmbito tributário⁷.

Tomando de empréstimo os cortes metodológicos adotados por Marco Aurélio Greco, *não* serão analisados, neste trabalho, os seguintes atos:

(i) atos, típica e individualmente, ilícitos (contrários ao consequente de uma regra específica);

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 163.

⁵ NETO, Luís Flávio. *Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p.12.

⁶ Faz-se referência aqui às figuras que a doutrina brasileira do Direito Tributário tem relacionado com a elusão fiscal, quais sejam, simulação, abuso do direito, abuso de forma, fraude à lei, bem como aos critérios utilizados nesse sentido, tais como falta de propósito negocial e inexistência de causa do negócio jurídico, deixando de lado, por enquanto, a visão crítica quanto à sua aplicabilidade em matéria tributária no Brasil.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 34.

(ii) atos induzidos ou desejados, objeto de norma com “efeito indutor”⁸; e

(iii) atos autorizados pelo ordenamento como *opções fiscais*.⁹

Sendo assim, o objeto deste estudo insere-se em campo bastante limitado, na medida em que, na prática, grande parte das estruturas de atos resultantes na amenização de carga fiscal é permeada por atos simulados, ou seja, atos que já são, indubitavelmente, passíveis de afastamento pelo Fisco (de acordo com o artigo 149, inciso VII, do CTN).

Nessa perspectiva, poder-se-ia afirmar que o objeto do presente estudo não contemplaria a simulação¹⁰. No entanto, como o exame da simulação se faz importante para a identificação dos limites negativos à conduta lícita, legítima e eficaz, será necessário conceituá-la. Além disso, o exame da simulação se faz pertinente para (i) a identificação dos dados que indicam a configuração do pacto simulatório¹¹ e (ii) a definição de critérios de diferenciação entre a simulação, dissimulação e o desvirtuamento dos fins econômicos e sociais próprios dos atos e negócios jurídicos com intuito de redução da carga tributária.

Ressalta-se, desde logo, que a análise em questão pode não resultar na identificação de uma linha divisória entre as espécies de estruturação que devem ser admitidos e aquelas inadmissíveis. Cogita-se admitir a existência de uma “zona cinzenta” entre (i) a legítima economia de tributos e (ii) a prática de atos em frontal violação às normas tributárias¹².

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 84.

¹⁰ Heleno Taveira Tôrres sustenta que a simulação deve ser incluída no conceito de ato elusivo, com base no entendimento de que “tanto a simulação absoluta quanto a simulação relativa apresentam-se sob as vestes de um negócio lícito (ficto naquele e dissimulado neste, para encobrir a ocorrência de um outro) e somente com a respectiva desconsideração tal ato aparente (lícito) é que se poderá identificar ao ato simulado (também lícito), cuja ilicitude exsurge do pactum simulationes firmado entre as partes”. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 180.

¹¹ Consideram-se os dados verificáveis tanto no cenário em que o contribuinte objetiva esconder do Fisco uma realidade subjacente aos atos – lícitos do ponto de vista formal – por ele praticados (simulação relativa), como em um cenário em que o contribuinte busca evitar a tributação, por meio de atos e negócios jurídicos que, na realidade, não existiriam (simulação absoluta).

¹² GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôrres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 33.

Para tanto, no início do trabalho, serão examinados (i) as noções gerais de planejamento tributários, (ii) os conceitos de elisão, elusão e evasão fiscal, (iii) os critérios que a doutrina brasileira tem apontado para identificação do planejamento tributário e (iv) os princípios constitucionais tributários brasileiros, pertinentes à delimitação do planejamento tributário.

Em seguida, passa-se a estudar (i) os limites à autonomia privada, na celebração de atos e negócios jurídicos com objetivos fiscais, e (ii) o conteúdo, a natureza e o alcance do artigo 109, do artigo 116 (incisos I e D), e do artigo 118, todos do CTN. Após a análise profunda da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, torna-se pertinente examinar os limites para “*requalificação*”¹³ de atos ou negócios jurídicos pelo Fisco, dentre outros aspectos, em face do princípio da legalidade que rege o lançamento tributário (artigo 142 do CTN). Nessa seara, caberá verificar a atual importância e a divergência doutrinária acerca do conteúdo do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Ganha relevo o estudo dos vícios e defeitos nos atos e negócios praticados pelo contribuinte que autorizam o Fisco a requalificá-los. Nesse exame, aponta-se a importância do estudo da experiência internacional, examinando-se as figuras e critérios correlatos à elusão fiscal, tais como: o “*abuso de forma*”, à luz do ordenamento alemão; o “*abuso do direito*”, na França; a “*fraude à lei*”, na Espanha; o “*business purpose test*”, “*step transactions*” e “*substance over form*”, utilizados na jurisprudência estadunidense¹⁴.

Por outro lado, vale insistir, preocupa-se em refutar a importação para o Brasil – muitas vezes, de forma acrítica – de instrumentos e critérios estrangeiros para delimitação dessa faixa nebulosa em que se situam os atos elusivos, principalmente em face da incompatibilidade entre as bases de ordenamentos jurídicos distintos¹⁵.

¹³ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 349-359.

¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 240-259.

¹⁵ Nesse sentido, confira-se SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 18; NETO, Luís Flávio. *Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 248.

Diante da dificuldade – e, por vezes, da impropriedade – na utilização de conceitos estrangeiros na sistematização de critérios para conceituação a estruturação de atos e negócios jurídicos elusivos no Direito Tributário brasileiro, cabe examinar quais os parâmetros poderiam ser extraídos do próprio ordenamento brasileiro para tanto.

Em razão disso, antes de examinar os conceitos estrangeiros relativos à fraude à lei, ao abuso do direito, ao abuso de forma, à ausência de propósito negocial, essas figuras serão estudadas à luz da doutrina nacional, a fim de que sejam identificados pontos comuns entre essas figuras compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro.

A identificação da incompatibilidade de uma série de condutas do contribuinte, em seu conjunto, com a ordem jurídica brasileira demanda a opção por algumas posições teóricas de interpretação do Direito Tributário¹⁶ e o exame de regras, princípios, postulados e valores constitucionais¹⁷. No processo de interpretação dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, focar-se-á o apontamento de critérios para análise dos contornos das “*liberdades de causa, tipo e forma*”¹⁸ em face de um determinado fato concreto.

Busca-se, assim, a identificação de critérios para o exame da compatibilidade entre a substância do negócio jurídico com a forma adotada para sua realização¹⁹, por meio da compreensão *tributário-teleológica*²⁰ e da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito)²¹.

Todo esse esforço teórico tem como intuito apresentar uma contribuição acadêmica para identificação dos parâmetros pertinentes à caracterização da estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 15.

¹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, pp. 21-90; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 489.

¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 141.

¹⁹ *Ibidem*, p. 141.

²⁰ FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006, p. 61.

²¹ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 124.

CONCLUSÃO

O objeto deste trabalho tem limites complexos. O ponto de partida ou o problema de pesquisa que se buscou enfrentar corresponde à falta de sistematização dos critérios ou conceitos utilizados pela Administração Tributária para tratar da questão da elusão fiscal.

Diante disso, buscou-se analisar os limites do planejamento tributário, a partir de uma hipótese específica, qual seja, a combinação de atos e negócios jurídicos, individualmente, lícitos e eficazes, porém cuja concatenação implica a construção de conceito de desconformidade com o ordenamento jurídico.

A escolha dessa hipótese se justificou, pois, em comparação com os atos e negócios jurídicos individualmente ilícitos ou ineficazes, (i) nela é mais facilmente perceptível a importância da formulação de um conceito de fato, a partir da interpretação da norma tributária e da qualificação da respectiva materialidade concreta, (ii) os seus limites são mais complexos, exigindo com mais clareza o exame das figuras do Direito Privado do abuso do direito, abuso de formas, fraude à lei etc., (iii) tratando-se com mais profundidade desses limites, talvez, seria possível encontrar pontos em comum entre os conceitos e critérios utilizados para lidar com a elusão fiscal, a fim de, assim, sugerir a respectiva sistematização.

Com esse escopo em mente, no *capítulo 1*, foram analisadas noções gerais e os fundamentos do planejamento tributário, verificando a sua conceituação, em linhas gerais, como plano com objetivo de reduzir ou postergar o pagamento de tributos que é, efetivamente, colocado em prática pelos contribuintes ou submetido à avaliação do Fisco (consulta tributária). Feito isso, foram cotejados os fundamentos constitucionais relativos à garantia do direito à realização do planejamento tributário, que em giram em torno da tutela da livre-iniciativa. Nesse momento, já se apontava que esse direito (ou poder normativo) não é ilimitado, sendo, portanto, necessário estudar quais seriam os seus limites.

Antes disso, foram examinados os conceitos atribuídos às palavras elisão, evasão e elusão. Notou-se a existência de um problema de sistematização desses conceitos, que decorre (i) da falta de uniformização da ideia de contrariedade ao Direito e (ii) do reduzido rigor

técnico em lidar com a semântica dessas palavras. Nesse sentido, verificou-se que a palavra elisão, comumente utilizada pela doutrina nacional para fazer referência ao planejamento tributário, é substantivo do verbo elidir, que significa esconder, o que, como se vê, não representa o que ocorre quando da prática da conduta voltada ao desvio da ocorrência da fato gerador. Esse desvio seria melhor representado pela palavra elusão, a qual, todavia, é conceituada por parte da doutrina, como uma prática intermediária entre elisão (ação lícita) e evasão (ação ilícita).

Acolheu-se a ideia, sedimentada na doutrina e jurisprudência, de que a elisão representaria uma conduta em conformidade com o ordenamento jurídico.

Por outro lado, empregou-se, neste trabalho, uma concepção de elusão fiscal que contempla tanto a conduta, individualmente, contrária às regras e aos princípios do Direito Privado, como o conjunto de atos e negócios jurídicos, individualmente, válidos e eficazes, de acordo com o Direito Privado, porém, quando estruturados conjuntamente passam a ser contrários a alguma regra ou algum princípio do ordenamento jurídicos, em ambos os casos com repercussão em matéria tributária. Nesse sentido, entende-se elusão fiscal como a construção de um conceito de fato do qual se extrai a ideia de ocorrência de falseamento da ocorrência do antecedente da norma tributária principal. Para resumir essa análise, apresentou-se o seguinte quadro:

Elisão Fiscal	Elusão Fiscal	Evasão Fiscal
Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são lícitos.	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, aparentemente, são lícitos, porém contrários, em alguma medida, ao ordenamento jurídico.	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são ilícitos
Não há violação ao ordenamento.	Há vícios nos atos e negócios jurídicos passíveis de apuração por meio da interpretação das normas aplicáveis e na qualificação da materialidade concreta. Ocorre o falseamento da ocorrência do antecedente da norma tributária principal.	Há violação a uma norma de natureza fiscal, em contrariedade evidente ao consequente da norma tributária principal.

Depois de enfrentar essa questão terminológica, passou-se a examinar os critérios utilizados pela doutrina para identificar o planejamento tributário.

De início, verificou-se a superação do critério cronológico, defendido, dentre outros, por Rubens Gomes de Sousa e Alfredo Augusto Becker, tendo em vista que ele se mostrou insuficiente para lidar com os limites acima apontados. Ilustrativamente, notou-se que, se seria lícito e eficaz o planejamento tributário implementado antes da ocorrência do fato gerador, a simulação, contemplada pelo CTN e efetivada antes desse momento lógico, não teria o condão de contaminar a conduta realizada com vistas à economia fiscal.

Superada essa questão, foram os estudos os demais critérios apontados pela doutrina como pertinentes ao planejamento tributário, quais sejam:

- (i) critério da ocorrência do fato gerador;
- (ii) critério da finalidade dos atos praticados pelo contribuinte;
- (iii) critério das imperfeições dos negócios e atos jurídicos; e
- (iv) critérios do confronto com princípios constitucionais.

Verificou-se, ao longo do trabalho, que, dentre esses critérios, o exame das imperfeições dos negócios e atos jurídicos, a partir de concepções não formalistas de qualificação da materialidade tributável, seria suficiente para lidar com os limites pretendidos no início do estudo.

Para finalizar o capítulo 1, foram estudados os princípios constitucionais pertinentes à elusão fiscal no Brasil. A partir da composição entre liberdade e igualdade, é possível extrair os princípios que têm aplicabilidade nessa matéria e a sua importância como vetores de informação da interpretação e qualificação em matéria tributária.

Antes do estudo desses princípios, fez-se necessário apontar que a noção de princípio deveria ser compreendida com cautela, tendo em vista a diferença entre regras, princípios e postulados, a qual deve ser cotejada, caso-a-caso, quando do exame de cada

"princípio". Isso porque a referência a "princípio" não necessariamente contempla a sua aceção técnica, como, por exemplo, na alusão a princípio da legalidade, que pode assumir o conteúdo de regra.

Feita essa ressalva, foram examinados os princípios da legalidade (no que se inclui o exame da vedação à analogia), da autonomia privada, da solidariedade social, da isonomia, da capacidade contributiva, da boa-fé, da razoabilidade e da proporcionalidade. Esses dois últimos princípios, que, em sua aceção técnica, foram apreendidos como postulados, tiveram uma importância significativa, ao longo do trabalho, no sentido de sinalizar um possível caminho para sistematização dos critérios e conceitos correlatos à elusão fiscal.

No *capítulo 2*, cuidou-se da interpretação e da qualificação em matéria tributária.

Para tanto, adotou-se uma concepção de interpretação como construção de sentidos possíveis, pelo intérprete, a partir do texto normativo, diante de um caso concreto. Foram acolhidas, nesse sentido, (i) as ideias de Friedrich Müller sobre a importância do intérprete para identificação do programa da norma, (ii) as concepções de Hans Gadamer e Martin Heidegger acerca do procedimento intelectual interpretativo no qual seriam inafastáveis as pré-compreensões e os pré-conceitos do intérprete na identificação dos valores passíveis de extração da realidade concreta, e (iii) os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre os recortes metodológicos, feitos pelo intérprete, por meio da linguagem, para retratar a realidade concreta na construção do conceito de fato jurídico.

A partir disso, percebeu-se que seria necessário relativizar o conceito de elusão fiscal como *tertium genus*, pois, à luz dessas concepções de interpretação, não há diferenças essenciais entre elusão e evasão fiscal, na medida em que, em ambos, ocorre a construção de um conceito de contrariedade ao Direito.

Ainda no âmbito do estudo da interpretação, foram examinados os limites à postura do contribuinte, com vistas à identificar, do ponto de vistas do Direito Constitucional e do Direito Privado, os contornos do direito à busca pela economia fiscal, em face da função social da propriedade. Inexistindo direito do Fisco, antes da ocorrência do fato gerador, percebe-se, no âmbito da qualificação da conduta do contribuinte, que o respeito aos

elementos essenciais e aos fins sociais e econômicos dos negócios jurídicos por ele praticados poderia servir como um critério de avaliação não formalista das práticas inoponíveis ao Fisco.

Tratou-se também da ideia de que devem ser superadas as posições em defesa do critério interpretativo apriorístico *in dubio contra fiscum* ou do seu contrário. Para tanto, faz-se pertinente estudar quais fatores influenciaram essa superação, tais como (i) o legado da teoria da consideração econômica para a compreensão da relação entre Direito Tributário e Direito Privado; e (ii) a ideia de que a unidade do Direito, a interpretação sistemática e o “pluralismo metodológico”.

Após o exame da origem histórica da consideração econômica, na Alemanha, do seu desdobramento na Teoria do Julgamento, das críticas à sua utilização em matéria tributária e da sua influência no Brasil e no mundo, notou-se que, afastado seu emprego com base em analogia, resta um legado importante no sentido de fundamentar os critérios relativos à interpretação teleológica da norma tributária e à qualificação da materialidade tributável.

Essa ressalva é pertinente, pois, admitindo-se que a consideração econômica seria elemento integrante da interpretação da lei, resta evidenciada improcedência da argumentação daqueles que defendem que o emprego em matéria tributária resultaria em prejuízo à segurança jurídica. Entende-se que é cabível, na ordem tributária brasileira, uma “*versão equilibrada da interpretação econômica*”, como defende Luciana Saliba em estudo específico sobre o assunto.

Na segunda parte do capítulo 2, estudou-se a relação entre Direito Tributário e Direito Privado. Nessa seara, ganhou destaque a evolução da conceituação dessa relação à luz da Jurisprudência dos Conceitos, da Jurisprudência dos Interesses e da Jurisprudência dos Valores.

Feito esse estudo, verificou-se que deve ser relativizada a ideia de que o Direito Tributário seria um “Direito de Sobreposição”, na medida em que as visões extremadas de (i) *primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário* e de (ii) *autonomia plena do Direito Tributário em relação ao Direito Privado* são incompatíveis com a atual ordem tributária brasileira.

No âmbito da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, fez-se imprescindível o estudo aprofundado do art. 109 do CTN, no sentido de verificar *quando e como* os conceitos de Direito Privado podem ser aplicados em matéria tributária. Nesse ponto, constatou-se uma divergência doutrinária entre (i) aqueles (assim, como Humberto Ávila) defendem que o silêncio do legislador tributário no estabelecimento de efeitos tributários diversos dos que decorrem do conceito privado resultaria na aplicação, em matéria tributária, dos efeitos advindos do regramento previsto na legislação não tributária, e (ii) aqueles (assim, como Luís Eduardo Schoueri) que ensinam que não seria possível apontar uma resposta apriorística para essa questão, cabendo ao intérprete, caso-a-caso, verificar qual conceito deve ser empregado, mesmo na hipótese em que o legislador tributário é omissivo na definição dos referidos efeitos diferenciados.

Nesse particular, cabe acrescentar que se chegou à conclusão de que não seria necessária uma lei tributária específica para realizar a "importação" do conceito de Direito Privado, a fim de aplicá-lo em matéria tributária, desde que não se trata de matéria reservada à lei complementar, conforme previsto no art. 146 da CF/88.

Além disso, para utilização de um conceito do Direito Privado no Direito Tributário, devem ser respeitados os "limites imanentes" da ordem constitucional e do CTN, tais como a legalidade tributária e a vedação à analogia. Conseqüentemente, alguns institutos, conceitos e figuras do Direito Privado são impertinentes à interpretação da lei tributária e à qualificação dos eventos concretos, por força da sua incompatibilidade jurídica com os seus limites fixados pela CF/88 e pelo CTN.

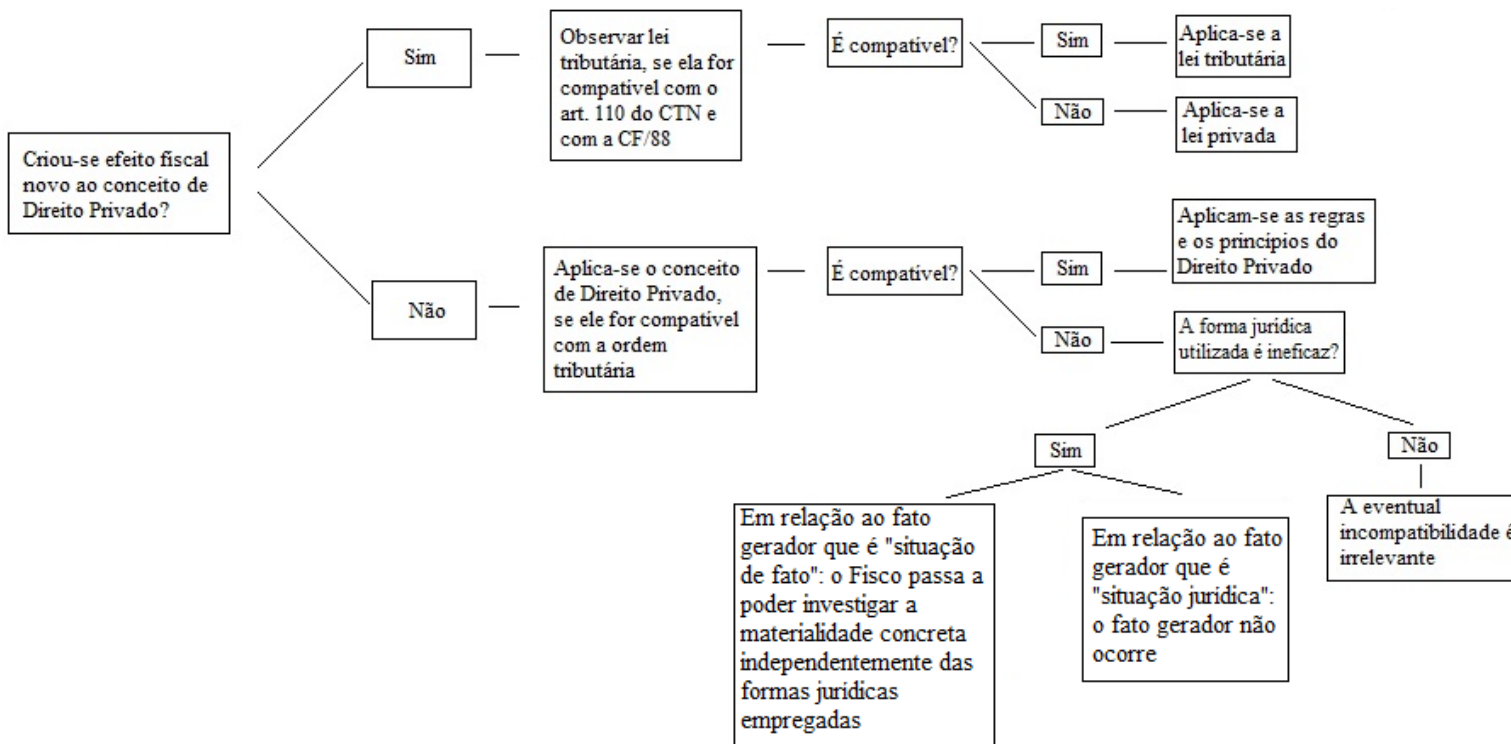
O estudo da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, para fins de aplicação da lei tributária, encontra na combinação entre os artigos 109, 116, incisos I e II, e 118 do CTN, um importante subsídio. Depois cotejada divergência doutrinária sobre o assunto, verificou-se a relevância dos vícios nos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte para fins de ocorrência do fato gerador do tributo:

(i) tratando-se de fato gerador vinculado a "situação jurídica", de acordo com o inciso II do art. 116 do CTN, será necessário examinar se o vício na formação dos

atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, à luz do Direito Privado, teria o condão de obstar a caracterização dessa situação jurídica. Uma vez verificada a ineficácia da forma jurídica – eleita pela lei tributária como fato gerador de tributo – deve-se considerar que esse fato gerador não ocorreu; e

(ii) por outro lado, tratando-se de fato gerador vinculado a “situação de fato”, nos termos do inciso I, do art. 116 do CTN, caberá analisar, de acordo com as regras e princípios do Direito Privado, qual será a consequência da ineficácia dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Assim, caso se verifique a ineficácia da forma jurídica – eleita pelo contribuinte para envolver a materialidade concreta – nascerá o direito de o Fisco investigar essa “situação de fato”, buscando qualificá-la com base em fatos comprovados, a fim de que seja exigido o tributo correlato à manifestação de capacidade, fixada pela lei como fato gerador do tributo, constante dessa “situação de fato”.

Para sintetizar as ponderações acima, apresentou-se o seguinte quadro-resumo:



Essas considerações deve ser compreendidas em paralelo com o exame da relação entre os artigos 116 e 118 do CTN, no sentido de que:

(i) o inciso I do art. 118 do CTN, que trata da abstração da validade jurídica dos atos e da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, teria aplicabilidade tão somente aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, conforme previsto no inciso I do art. 116 do CTN. Esse entendimento tem base na ideia de que se os atos ou negócios jurídicos fossem a própria hipótese de incidência tributária, a sua ineficácia resultaria a inoccorrência do fato gerador do tributo; e

(ii) o inciso II do art. 118 do CTN, que trata da abstração dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, seria aplicável aos fatos geradores vinculados a atos e negócios jurídicos, em seu aspecto formal, conforme previsto no inciso II do art. 116 do CTN, na medida em que, nessas hipóteses, seria irrelevante examinar a materialidade concreta subjacente à forma jurídica (“efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”), cabendo apreciar tão somente a constituição, ou não, da “situação jurídica”, “nos termos de direito aplicável”.

Para aplicar esse entendimento, nota-se uma grande dificuldade no sentido de saber, na prática, qual seria a materialidade (“situação de fato” ou “situação jurídica”) contemplada pela lei tributária, porque o seu conteúdo pode ser formado por dois ou mais fatos, jurídicos ou não jurídicos, reunidos uns aos outros e combinados com diversos conceitos, jurídicos ou não jurídicos. Apesar disso, a discriminação acima se mostra bastante útil à compreensão da relação entre Direito Privado e Direito Tributário.

Avançando no exame dessa relação, percebeu-se que, mesmo na hipótese de fatos geradores atrelados a “situações de fato”, as formas jurídicas adotadas pelos contribuintes não devem ser ignoradas pelo Fisco, pois:

(i) o inciso I do art. 118 do CTN não representa uma autorização à desconsideração incondicional das formas adotadas pelo contribuinte, e sim apenas a abstração da sua invalidade e ineficácia; e

(ii) a investigação da capacidade contributiva não pode aniquilar, por completo, a eficácia das formas jurídicas pelos contribuintes, quando essas formas não estiverem viciadas.

Desse modo, conclui-se que o art. 118 do CTN tem extrema importância no âmbito da qualificação dos fatos concretos passíveis de tributação, por se tratar de norma especial (em relação à norma geral prevista no art. 168 do CC/02) que autoriza o Fisco a coletar efeitos fiscais independentemente da decretação judicial da nulidade ou ineficácia, total ou parcialmente, dos atos e negócios jurídicos irregulares praticados pelo contribuinte.

Ainda no capítulo 2, foi examinado o famigerado parágrafo único do art. 116 do CTN, cotejando-se as diversas posições doutrinárias a respeito do que teria sido contemplado por esse dispositivo legal, à luz do critério fixado no início deste trabalho para qualificar a elisão, a elusão e a evasão fiscal. Nesse particular, notou-se que a maior parte da doutrina entende que esse dispositivo teria tratado de condutas elusivas, em cujo grupo foram incluídas a simulação e a dissimulação, a fim de manter coerência com a premissa adotada neste trabalho.

Do exame dos diversos entendimentos doutrinários, concluiu-se que, com exceção da exigência de "procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária" para caracterização da dissimulação, o parágrafo único do art. 116 não apresentou qualquer novidade à ordem tributária brasileira. Isso porque a interpretação conjunta dos artigos 109, 116 (inciso I e II) e 118 do CTN já autoriza a Administração Tributária a investigação e a qualificação da materialidade concreta subjacente aos atos e negócios jurídicos, realizados pelo contribuintes, maculados por vícios que implicam a sua ineficácia.

Por outro lado, enquanto não instituídos esses procedimentos especiais, resta em vigor os referidos fundamentos jurídicos constante do CTN e a legislação tributária de cada ente tributante para afastar condutas elusivas, inclusive para o tratamento da dissimulação. Daí o porquê de se afirmar que o parágrafo único do art. 116 do CTN é, atualmente, irrelevante para fins do tratamento da elusão fiscal no Brasil.

Ao final do capítulo 2, cuidou-se da requalificação pela Administração Tributária das condutas realizadas pelo contribuinte. Nessa seara, concluiu-se que o Fisco não está vinculado à qualificação conferida pelo contribuinte às suas condutas, podendo, com base no art. 145, §1º, da CF/88, e nos arts. 118, 142 e 147 do CTN, verificar se a regularidade do procedimento, efetuado pelo contribuinte, de tradução de eventos em fatos jurídicos. Nesse ponto, sobressai-se a relevância da observância, pelo Fisco, do seus dois deveres probatórios, quais sejam, (i) o dever de provar a irregularidade na conduta do contribuinte, e (ii) o dever de comprovar um nova qualificação jurídica da realidade concreta, diversa daquela indicada nas formalidades registradas pelo contribuinte.

Um vez descumprido um desses deveres, deve prevalecer a qualificação atribuída pelo contribuinte ao seu comportamento. Nesse sentido, destaca-se, mais um vez, a importância do art. 118 do CTN para fins de qualificação da materialidade tributável pelo Fisco, independentemente de decretação, pelo Poder Judiciário (art. 168 do CC/02), da irregularidade na conduta do contribuinte.

Compreendidos os critérios para a análise da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, torna-se pertinente conhecer, à luz deste último, quais seriam os vícios e defeitos no comportamento do contribuinte que autorizam a sua requalificação pelo Fisco.

Assim, no *capítulo 3*, foram estudados os vícios e defeitos na formação de atos e negócios jurídicos principalmente com base nos artigos 166, 167, 171, 186 e 187 do CC/02. Nesse exame,

Nesse exame, observou-se que seria pertinente ao presente trabalho a análise da eficácia dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte de acordo com o Direito Privado. À luz desse critério, concluiu-se que são ineficazes:

- (i) os negócios jurídicos que contêm os vícios indicados no art. 166 do CC/02, na medida em que caracterizam a sua nulidade;
- (ii) os negócios jurídicos simulados, nos termos do art. 167 do CC/02, remanescendo eficaz, porém, o negócio jurídico subjacente, “se válido for na substância e na forma”, em caso de dissimulação;

(iii) os negócios jurídicos ilícitos, realizados por “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral” (art. 186 do CC/02) ou “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” (art. 187 do CC/02), por se tratar de conduta contrária ao ordenamento jurídico desprovida de sanção, conforme previsto no art. 166, inciso VII, do CC/02.

(iv) são anuláveis as condutas realizadas (a) por agente com incapacidade relativa e (b) mediante erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores, de acordo com o art. 171 do CC/02.

Nessa seara, fez-se pertinente relativizar a noção de ilícito atípico, a partir da concepção técnica de tipo e conceito, para se concluir que a tipicidade ou a atipicidade da hipótese infracional referem-se, na verdade, a conceitos mais ou menos precisos e definidos. Esse debate, todavia, mostra-se útil para aprofundar o estudo da natureza dos ilícitos de acordo com a natureza da norma violada, admitindo a ilicitude da conduta que contraria normas não previstas em lei, ou cuja previsão legal não estabelece um comando normativo dotado de relações jurídicas modalizadas em obrigatórias ou proibidas.

O ponto central desse exame refere-se à caracterização da contrariedade a princípios e as suas consequências jurídicas. Admitindo-se a superação do formalismo jurídico, concluiu-se que existem condutas que, apesar de aparentemente válidas e eficazes (na medida em que estão em conformidade com as regras de permissão aplicáveis, ou porque foram praticadas no exercício aparentemente regular de uma faculdade), podem ser consideradas, em conjunto, inválidas, pois a sua composição evidencia uma incompatibilidade com as normas (regras e princípios) aplicáveis ao caso.

Essas considerações são importantes para se justificar a retirada da proteção jurídica dada aos atos e negócios jurídicos praticados com vícios em sua essência (e não em sua forma). A partir dessas ideias, é possível defender que, a regularidade formal das condutas realizadas pelos contribuintes é insuficiente para garantir a impossibilidade de o Fisco investigar, de maneira desvinculada das formas jurídicas empregadas, eventuais manifestações

de capacidade contributiva em situações fáticas apreendidas pela lei tributária como fato gerador de tributo.

Com base nessas concepções, foram examinadas as figuras pertinentes à elusão tributária, com objetivo de se identificar critérios para delimitação da estruturação elusiva tributária de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro. Ou seja, buscou-se encontrar na simulação, dissimulação, abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas pontos comuns, compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro, a partir dos quais seria possível construir uma ferramenta voltada à qualificação da materialidade tributária.

No estudo da simulação e da dissimulação, notou-se a existência de duas espécies de visão sobre essas figuras:

- (i) uma visão restrita, segundo a qual a simulação e a dissimulação seriam compreendidas com base em uma noção formalista de inverdade sobre o relato dos fatos concretos. Ou seja, se partes de um negócio não declaram algo falso, não haveria simulação;
- (ii) uma visão ampla, a partir da qual seria examinado, além da declaração falsa acima mencionada, um eventual descompasso entre o real fim prático pretendido pelas partes e a causa do negócio jurídico empregado, inclusive, verificando-se o respeito aos seus elementos essenciais.

Em ambos os casos, aplicam-se à qualificação da materialidade tributária (e não propriamente à relação jurídica tributária) as normas do Direito Civil (sobretudo o art. 167 do CC/02) correlatas à normatização da simulação, por força dos artigos 109, 116 e 118 do CTN, conforme as considerações acima mencionadas.

Esse entendimento, todavia, não obsta incluir no exame da figura da simulação (absoluta ou relativa) considerações sobre os vícios quanto à causa dos atos e negócios jurídicos. A partir desse ponto de vista, é possível encontrar na simulação aspectos comuns às demais figuras pertinentes à elusão fiscal estudadas neste trabalho.

Esse aspecto é relevante, pois caso tivesse prevalecido, no Brasil, uma visão de simulação (absoluta e relativa) – construída a partir de uma concepção não formalista do Direito e desvinculada da noção de estrita legalidade –, segundo a qual fosse possível contemplar os descompassos entre (i) o fim prático pretendido pelos contribuintes e (ii) a causa e os elementos essenciais dos atos e negócios jurídicos por eles praticados, o art. 149, inciso VII, do CTN, poderia ser considerada uma norma geral antielusiva. Nota-se, portanto, que essas considerações evidenciam, ainda mais, a desnecessidade do parágrafo único do art. 116 do CTN ou de outra norma com vistas à normatização da elusão fiscal no Brasil.

No estudo do abuso do direito, foram cotejadas as diversas teorias correlatas à sua conceituação. Percebeu-se que, por muito tempo, prevaleceu uma concepção de abuso do direito que condicionada a caracterização dessa figura à ocorrência de dano. Nesse sentido, o Código Civil de 1916, por influencia do Direito Alemão (BGB, §226 e §826), fixou um conceito de abuso do direito dependente da ideia de intenção de causar dano. Já o CC/02 foi inspirado no art. 334 do Código Civil português, que, por sua vez, não seguiu as noções alemãs de abuso do direito, e sim a concepção francesa desse instituto, segundo a qual o abuso do direito não depende de dano a terceiros.

Uma vez examinada essa alteração conceitual do instituto de abuso do direito aplicável no Brasil, passou-se a estudar a sua pertinência em matéria tributária. Notou-se que há grande divergência doutrinária quanto à possibilidade de se aplicar, ou não, em matéria tributária, a ideia de abuso do direito. Examinando os argumentos contrários a sua aplicação, percebe-se que as suas respectivas premissas são incompatíveis, daí porque a diferença nas suas conclusões.

O primeiro ponto a ser analisado refere-se ao objeto do abuso do direito. Nesse particular, cabe destacar que, na relação jurídica tributária principal, há apenas um direito, qual seja, o do Fisco receber o tributo. Em contrapartida, o contribuinte tem um dever, o de pagar o tributo, associado a diversas garantias constitucionais. Portanto, o direito do Fisco não pode ser objeto de abuso por parte do contribuinte, na medida em que não há possibilidade lógica deste exercer aquele direito.

Dessa forma, os direitos (ou poderes normativos, como aponta Heleno Tôrres) que podem ser objeto de abuso são aqueles pertinentes à formação dos atos e negócios jurídicos. Ou seja, o exercício do direito de contratar e de realizar atos jurídicos pode ser objeto de abuso e essa caracterização é pertinente à qualificação da materialidade tributável.

Nesse sentido, concluiu-se que, se qualificação da materialidade tributável é relevante para fins de definição da incidência tributária, o abuso do direito deve ser considerado pelo intérprete da lei tributária, a fim de verificar a eficácia dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte.

Além disso, deve-se examinar qual concepção de abuso do direito é aplicável a essa qualificação jurídica dada pelo intérprete. Assim, como visto acima, recorda-se que o dano deixou de ser requisito para caracterização do abuso do direito, que, a partir do CC/02, deve ser analisado à luz dos fins econômicos e sociais dos atos e negócios jurídicos realizados (conforme o art. 187 do mesmo Código). Essas considerações também encontram suporte nos artigos 421 e 1.228, parágrafo primeiro, do CC/02, que, em linhas gerais, estabelecem a exigência de observância dos “*limites da função social do contrato*” e das “*finalidades econômicas e sociais*” do direito de propriedade.

A partir disso, pode-se sustentar a existência de limites à postura do contribuinte perante o Fisco, passíveis de construção à luz (i) da adequação entre meios e fins na conduta do particular e (ii) dos elementos essenciais dos atos e negócios jurídicos por ele praticados.

No estudo da fraude à lei, verificou-se a existência de diversas conceituações diferentes para essa figura de Direito Privado, as quais giram em torno da diferenciação entre (i) violação de uma regra e (ii) a não violação dessa regra com base em uma "norma de cobertura", ou seja, por meio da prática de uma conduta conforme uma regra permissiva, porém cujo resultado é objeto da regra contornada.

Para muitos autores, o ponto central do exame da fraude à lei seria a existência de uma norma imperativa, cuja aplicação seria contornada por meio da fraude à lei. Para compreensão desse entendimento, admitiu-se a conceituação de "imperatividade" como sendo

a intolerância a um comportamento não autorizado pela lei, ou seja, um comando imperativo determinante de uma conduta obrigatória ou proibitória constante do antecedente da norma.

A partir disso, pode-se afirmar que a fraude à lei é impertinente à relação jurídica tributária, pois o antecedente da norma tributária não é dotado de imperatividade. Na estrutura da norma tributária, uma vez realizado o fato gerador (antecedente), surge a obrigação de pagar o tributo (consequente). Como o contribuinte é livre para escolher se quer, ou não, praticar o fato gerador, não há imperatividade na norma tributária.

Essa concepção, no entanto, deve ser relativizada. Isso porque, uma vez admitida que a conceituação do escopo de análise pertinente à verificação da incidência tributária contempla a qualificação da materialidade tributária, e, nessa seara, é relevante o exame da eficácia da conduta do particular, de acordo com as regras e princípios do Direito Privado, será necessário reconhecer que a fraude às normas de Direito Privado deve ser objeto de preocupação pelo aplicador da lei tributária.

Assim, de fato, a fraude à lei não se aplica à lei tributária, porém essa figura é de extrema importância para exame da oponibilidade perante o Fisco dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Por fim, no estudo da figura do abuso de formas jurídicas, notou-se a prevalência de noções fundadas na concepção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada. No entanto, as ideias de anormalidade e atipicidade da conduta do contribuinte não devem ser acolhidas no Direito Tributário. Isso porque a inovação que enseja a prática de condutas anormais deve ser protegida pelo ordenamento jurídico, como decorrência da liberdade negocial. Já a atipicidade dos atos jurídicos é autorizada pelo art. 425 do CC/02. Por outro lado, a adequação da conduta do contribuinte, no sentido da compatibilidade entre meios e fins, é critério útil para se examinar a regularidade da conduta de contribuinte, todavia, sempre em observância da regra de vedação à analogia, prevista no art. 108, §1º, do CTN.

Nesse estudo, também não poderia ficar de fora o estudo dos negócios jurídicos indiretos, figura tradicionalmente analisada em se tratando de planejamento tributário. Ponto

central dessa figura é a possibilidade de os particulares criarem, a partir de um negócio jurídico típico, fins atípicos. Ou seja, atribuem-se funções novas para o negócio jurídico típico, diversas das suas funções típicas. Pelo negócio jurídico indireto, não se institui uma categoria formal especial de negócio jurídico, apenas se utiliza um negócio jurídico típico para alcançar objetivos diversos daqueles que lhe são próprios.

Não se alteram os "elementos categoriais do tipo objetivo", conforme lição de Antônio Junqueira de Azevedo, mas apenas são construídos, a partir deles, fins inovadores ou atípicos.

Com base nessa concepção, é possível verificar um limite à elusão fiscal, no sentido de que, se, por um lado, os fins dos atos e negócios jurídicos podem ser alterados, devem ser mantidos intocáveis os seus elementos essenciais. Nesse sentido, por exemplo, não podem ser afastados os elementos essenciais da estrutura de uma sociedade para realização de uma compra e venda.

A partir disso, percebe-se a insuficiência do critério da "causa" dos atos e negócios jurídicos - que foi estudado posteriormente - para o tratamento da elusão fiscal.

Ao se estudar esse critério da causa dos negócios jurídicos, verificou-se a importância da razão econômico-jurídica ou fim que o negócio visa a efetivar. Trata-se fim útil ou prático pretendido pelas partes em um negócio jurídico.

No âmbito da elusão fiscal, a causa teria bastante relevância como parâmetro de avaliação do equilíbrio entre finalidade e funcionalidade e entre substância e forma negocial.

Nessa seara, devem ser examinadas (i) a presença da causa, ou seja, a existência de um fim prático útil, vale dizer, a funcionalidade do resultado que o negócio jurídico proporciona, e (ii) a compatibilidade entre o conteúdo da conduta e a causa dos atos e negócios jurídicos efetivamente realizados.

A partir dessas noções, conclui-se que a ausência de causa dos negócios jurídicos – tida como “substância econômico-social ou prático-social do ato ou negócio” – pode servir como critério para configuração da elusão tributária. Além disso, também devem ser

observados (i) o respeito aos elementos essenciais dos atos e negócios jurídicos realizados, e (ii) a adequação entre o meio empregado e as causas pretendidas.

Feito esse estudo, percebeu-se a pertinência de se diferenciar causa, motivo e propósito negocial. A causa, como visto acima, seria a função ou fim prático pretendido pelas partes. O motivo seria a razão metajurídica que ensejou a construção do fim prático. Os motivos, assim, poderiam também ser vistos como as razões psicológicas e as intenções concretas que compõe o conjunto de justificativas no âmbito da qualificação jurídica do fato. Portanto, isoladamente, os motivos da conduta não dizem nada sobre a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com vistas à economia fiscal.

Daí a impropriedade técnica de se dizer que seria pertinente ao exame do planejamento tributário a existência de "motivos extrafiscais". Entendeu-se que a adequação entre (i) a conduta efetivamente realizada e (ii) o fim prático dos atos e negócios jurídicos celebrados seria um melhor critério – em comparação com o critério dos “motivos extrafiscais” – para o exame da elusão fiscal. Essa é a razão para se admitir que o critério do propósito negocial não significaria a intenção das partes quanto ao pagamento do tributo, e sim à “conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico”, como ensinado por Luís Eduardo Schoueri²².

Portanto, o *motivo* da estruturação de atos e negócios não é um critério suficiente para caracterização da sua inadmissibilidade, devendo ser associado à contextualização fática do caso concreto, a evolução histórica dos negócios jurídicos realizados ou afins (como negócio tipo-parâmetro, em relação aos negócios jurídicos indiretos e aos negócios atípicos), a utilidade e a funcionalidade prática do conjunto de atos e negócios praticados e a compatibilidade destes com as formas utilizadas.

Por força do princípio da livre-iniciativa, os particulares podem organizar-se da maneira como melhor lhes convier, sendo autorizada a auto-organização voltada à busca da menor carga tributária. No entanto, esse direito não é absoluto, de modo que, aparentemente, ele seria limitado pela exigência de observância, dentre outros aspectos, dos fins sociais e econômicos dos atos e negócios jurídicos praticados.

Tais considerações são importantes, pois estão inseridas no plano da interpretação dos negócios jurídicos, a partir do qual se torna viável construir a ideia de que pode haver o abuso por parte do contribuinte, independentemente da existência de um direito do Fisco ao tributo, na medida em que não se insere na relação jurídico-tributária, e sim na justificação dos atos e negócios jurídicos realizados e, assim, na qualificação dos fatos jurídicos a ela subjacentes.

Os limites em questão seriam informados pela exigência de observância da função social da propriedade e pelo conteúdo do direito de liberdade de contratar. Desse modo, seria plausível considerar irregular ou ineficaz a estruturação de atos e negócios jurídicos elusivos que desrespeita os limites do direito de contratar, na medida em que a sua realização é desprovida de “causa”. É evidente que essa questão não tem uma solução tão simplória assim, demandando-se um aprofundamento teórico significativo diante de um caso concreto.

A intenção do contribuinte na prática de condutas com vistas à menor carga tributária (motivo legítimo) nada dirá sobre a sua regularidade. Entretanto, se esta for a única motivação dos seus atos, então, a irregularidade não decorrerá da natureza do motivo pretendido, e sim da utilização de atos e negócios jurídicos ineficazes, na medida em que em desconformidade com os critérios de necessidade e adequação pertinentes ao exame das normas de Direito Privado. Ressalta-se que que o ponto central dessa análise não está no motivo ou no propósito da conduta, e sim no desrespeito à causa e aos elementos estruturais dos atos e negócios jurídicos empregados para se atingir a pretensão voltada exclusivamente à economia fiscal.

Ao final do capítulo 3, buscou-se sistematizar os critérios selecionados para o exame da elusão fiscal, à luz do postulado da proporcionalidade. Para tanto, fez-se necessário tomar uma posição quanto à divergência doutrinária acerca da possibilidade de o postulado da proporcionalidade servir como instrumento de limitação do comportamento dos particulares. Nesse sentido particular, considera-se que a proporcionalidade deve ser utilizada para a avaliação das regras e dos princípios do Direito Privado aplicáveis na qualificação da conduta do contribuinte.

²² SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 438.

Assim, para o emprego da proporcionalidade como critério de exame da elusão fiscal, adota-se a concepção de que esse postulado deve ser aplicado para análise tanto das normas aplicáveis ao Estado, como das normas delimitadoras do comportamento dos particulares, em conformidade com as lições de Robert Alexy.

Assim, a regularidade da conduta do contribuinte realizada com vistas à economia fiscal deve ser examinada à luz da:

(i) sua *necessidade*, ou seja, busca-se verificar a efetiva existência do ato ou negócio jurídico do ponto de vista da sua composição entre forma e conteúdo. Será necessária a conduta, formal e materialmente, efetivamente concretizada com o objetivo de se alcançar um fim econômico ou social, cuja persecução deve ser comprovada pelos particulares. Para tanto, faz-se necessário considerar que os atos e negócios jurídicos inexistentes, em sua essência, *tendem* a ser desnecessários para as partes envolvidas. Admite-se que essa construção pode ser relativizada e excepcionada, mas ela é pertinente para se examinar atos e negócios jurídicos intermediários em uma estruturação que, essencialmente, são desprovidos de fins práticos úteis e desrespeitam algum elemento estrutural de um conceito ou figura de Direito Privado;

(ii) sua *adequação*, isto é, a compatibilidade entre essência e forma, do ponto de vista da relação entre (ii.a) o efetivo fim, que se depreende da construção de um conceito de fato, em meio à qualificação da materialidade tributária, e (ii.b) o meio empregado para alcançar esse fim, que pode ser extraído a partir do exame dos instrumentos formalizados. Trata-se da aptidão dos atos e negócios jurídicos concretizados para alcançar os fins pretendidos pelas partes, observando-se (ii.a) os fins típicos dos atos e negócios jurídicos contemplados, (ii.b) a possibilidade de as partes construírem fins atípicos a esses atos e negócios jurídicos, formando-se negócios jurídicos indiretos, (ii.c) a impossibilidade de as partes desrespeitarem os elementos estruturais atos e negócios jurídicos típicos. Note-se que essa análise em nada se confunde com o emprego da analogia;

(iii) *proporcionalidade em sentido estrito*, a partir da qual se verificam as circunstâncias pertinentes à avaliação de todas as peculiaridades de um caso concreto, os interesses das partes em cada um dos atos e no conjunto de atos, o histórico das suas atividades, as vantagens e desvantagens da operação implementada, buscando sopesar todos os interesses da empresa e o fim prático dos atos e negócios jurídicos realizados. Esse exame, todavia, não deve levar em consideração a comparação entre contribuintes diferentes, sob pena do emprego da analogia para fins de cobrança de tributo (vedada pelo art. 108, §1º, do CTN).

Buscou-se, assim, extrair das figuras da simulação, dissimulação, abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas, examinadas à luz do Direito Privado, conceitos comuns, a fim de sistematizá-los. Feito isso, concluiu-se que a proporcionalidade é um postulado útil ao exame das normas de Direito Privado pertinentes à qualificação da materialidade tributável, que, conseqüentemente, serve de ferramenta para o intérprete ou aplicador da lei tributária.

No *capítulo 4*, foram estudados os conceitos empregados nos Estados Unidos, Alemanha, Espanha e França para o tratamento da elusão fiscal, com o objetivo de examinar as suas particularidades, com vistas à (i) identificação dos pontos em comum entre esses conceitos e (ii) análise da eventual possibilidade de importação desses conceitos para o Brasil.

Com um grande esforço sistematizador e respeitadas as peculiaridades dos critérios adotados nesses países, observou-se a possibilidade de examinar os conceitos utilizados nesses países à luz do postulado da proporcionalidade, da seguinte maneira:

a) subpostulado da necessidade: a partir do critério da ausência de substância da estruturação negocial efetivada pelo contribuinte, analisa-se a efetiva concretude material da sua conduta, o que encontra subsídios no conceito estadunidense de “*substance over form*” e no conceito espanhol de “*atos artificiosos*” para consecução do resultado obtido, admitindo-se como válida a premissa de que a conduta inexistente tende a ser desnecessária para os seus agentes, do ponto de vista dos fins práticos;

b) subpostulado da adequação: examinando-se o descompasso entre o fim efetivamente perquirido e a “causa” negócio jurídico formalizado, o que apresenta proximidade com os conceitos de:

(i) *business purpose test*, nos moldes estadunidenses;

(ii) estruturação jurídica *inadequada*, presente no §42 do Código Tributário Alemão;

(iii) “normalidade” ou “excessividade” no exercício de direitos pelo contribuinte e de “atos anormais de gestão”, em desrespeito aos interesses próprios de uma empresa (França).

c) subpostulado da proporcionalidade em sentido estrito: trata-se dos pontos em comum nos métodos de avaliação dos atos elusivos, assim como:

(i) o “*step transaction doctrine*”, nos Estados Unidos;

(ii) o “quadro geral das circunstâncias”, na Alemanha;

(iii) a “consideração dos atos em conjunto”, na Espanha.

Por outro lado, seja em razão das referidas peculiaridades dos ordenamentos jurídicos dos Estados Unidos, da Alemanha, da Espanha e da França, seja porque a ordem jurídica brasileira apresenta critérios suficientes para o tratamento da elusão fiscal, deve ser rejeitada a importação acrítica dos conceitos estrangeiros ora estudados.

Afastada essa importação acrítica, caberá à doutrina brasileira do Direito Tributário tratar da importação crítica, vale dizer, da verificação dos dados estrangeiros que podem colaborar para o estudo dos limites ao planejamento tributário no Brasil, seja para acolhê-los, seja para refutá-los. Com essa premissa em mente e com espírito científico sistematizador, propõe-se neste trabalho uma reflexão acerca da utilidade da proporcionalidade como postulado pertinente ao exame das regras e princípios de Direito Privado que delimitam a regularidade da conduta dos particulares que resultam em economia fiscal.

Considerando que (i) o emprego da proporcionalidade não demanda a sua positivação em lei como critério para tratamento da elusão fiscal, e (ii) o Direito Tributário brasileiro, principalmente nos artigos 109, 116, incisos I e II, 118, e 149, inciso VI, do CTN, já disponibiliza ao intérprete da lei tributária ferramentas suficiente para tratar da matéria, devem ser rejeitadas as iniciativas no sentido da edição de uma norma geral antielusiva no Brasil.

Nesse sentido, deve ser superada a ideia de que o fechamento conceitual em matéria tributária aumentará a segurança jurídica dos contribuintes e do Fisco. Isso porque qualquer que seja a norma geral antielusiva que venha a ser editada, ela apresentará ao intérprete da lei tributária uma dificuldade que decorre da sua essência, qual seja, trata-se de norma geral.

Desse modo, uma vez afastadas as ideias de (i) estrita legalidade, (ii) formalismo jurídico, (iii) segurança jurídica como decorrência do fechamento conceitual, (iv) isolamento conceitual do Direito Tributário em relação às patologias do Direito Privado no âmbito da qualificação da materialidade tributária, torna-se possível perceber que, atualmente, o tratamento da elusão fiscal no Brasil encontra dois caminhos lógicos possíveis, quais sejam:

(i) a composição entre artigos 109 e 118 do CTN, a partir dos quais é possível admitir que os vícios nos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes são determinantes para qualificação da materialidade tributária, sendo possível ao Fisco desconsiderar a eficácia das formas jurídicas irregulares, com base no art. 145, §1º, da CF/88, e nos arts. 118, 142 e 147 do CTN;

(ii) o artigo 149, inciso VI, do CTN, considerando que a aceção de simulação abrange não apenas o falseamento da verdade, mas também o descompasso entre aquilo foi realizado efetivamente pelos contribuintes e a “causa” dos atos e negócios jurídicos empregados para atingir o objetivo concreto.

Portanto, se as figuras do *business purpose test*, fraude à lei, do abuso do direito, e abuso de formas têm, como ponto comum, vícios relativos à “causa” do negócio jurídico e à observância dos seus elementos estruturais e essa problemática pode ser inserida no âmbito da simulação (em sua aceção ampla), seria possível tratar da elusão fiscal, no Brasil, inclusive

com base no art. 149, inciso VI, do CTN, sem a necessidade de uma norma geral sobre o assunto.

Por fim, ao final do capítulo 4, foram examinados os critérios adotados pelo CARF para o tratamento da elusão fiscal, que, como apontado no início do trabalho, serviram de ponto de partida e problema de pesquisa, enfrentados neste trabalho.

Nessa seara, verificam-se duas fases na jurisprudência do CARF: (i) uma primeira fase, na qual a conduta do contribuinte realizada com vistas à economia fiscal era analisada à luz de critérios formalistas e a partir da ideia de que deveriam se rejeitados os atos viciados por informações falsas; e (ii) uma segunda fase, em que o CARF apresenta um tendência de considerar, em matéria de planejamento tributário, as figuras de fraude à lei, abuso do direito, abuso de formas e dissimulação.

Nessa segunda fase, percebe-se a utilização desses conceitos de maneira desuniforme, o que deu ensejo ao desenvolvimento de um cenário jurisprudencial no qual operações com características semelhantes têm tratamento diverso nesse tribunal administrativo.

Cogita-se que a dificuldade da Administração Tributária na identificação de fundamentos teóricos nacionais para o tratamento da elusão fiscal está relacionada, dentre outros fatores, com o fato de que, por muito tempo, a doutrina brasileira do Direito Tributário rejeitou, com base em uma visão extremamente formalista e liberal, a admissão, em matéria tributária, de quaisquer vícios ou defeitos nos atos e negócios jurídicos que não tivessem natureza de simulação (em sua acepção mais estrita). A reação a essa corrente doutrinária mais simpática à defesa dos contribuintes, na prática, também foi extremista, todavia, com objetivos arrecadatários. Nesse cenário, verificaram-se diversas *desqualificações* de atos e negócios jurídicos com fundamentos, muitas vezes, importados, pouco criteriosos e cientificamente desordenados.

Acredita-se que essa problemática no tratamento da elusão fiscal esteja relacionada com (i) a importação acrítica de conceitos estrangeiros, (ii) a rejeição de grande parte da doutrina brasileira à ideia de que a oponibilidade da conduta do contribuinte que busca

economia fiscal depende da qualificação da respectiva materialidade de acordo com as regras e princípios do Direito Privado e (iii) a conseqüente falta de sistematização dos critérios, compatíveis com o Direito Tributário e com o Direito Privado brasileiro, pertinentes aos limites do planejamento tributário.

Com base nessa premissa, buscou-se examinar os critérios coletados dos estudos específicos sobre a jurisprudência do CARF, a fim de testar o postulado da proporcionalidade como parâmetro de exame dos limites ao planejamento tributário. Feito isso, concluiu-se que os seus subpostulados de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito são pertinentes à sistematização dos conceitos empregados no exame da elusão fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ADEODATO, José Maurício. *Ética e Retórica: para uma teoria dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002.

AURICCHIO, Alberto. *A simulação no negócio jurídico: premissas gerais*. Trad. Fernando de Miranda. Coimbra: Coimbra Editora, 1964.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

ALMEIRA, Carlos Ferreira de. *Texto e enunciado na teoria do negócio jurídico*. Volume I. Coimbra: Almedina, 1992.

AMERICANO, Jorge. *Do Abuso do direito no exercício da demanda*. 2ª Edição. São Paulo, 1932.

AMARAL, Francisco. “Os atos ilícitos”. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; FRANCIULLI NETTO, Domingos (coord.). *O novo código civil: estudos em homenagem ao Prof. Miguel Reale*. São Paulo: LTr, 2003.

AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisiva*. São Paulo: Thomson IOB, 2004.

AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 16ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2012.

_____. *Planejamento Tributário e Evasão*, in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume I, São Paulo, Dialética, 1995, pp. 115-139.

AMARÓS RICA, Narciso. “O conceito de fraude à lei no direito espanhol”. In: MACHADO, Brandão. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

ANAN JUNIOR, Pedro. *Planejamento fiscal: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Quartier Latin, 2005 – 2009.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Ed., 2006.

_____. *Legalidade Tributária, Segurança Jurídica, Pós-Positivismo e a Difícil Relação Entre Política e Direito*. THESIS São Paulo, ano III, v. 5, p. 58-96, 1º Semestre. 2006.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. “A aplicação dos conceitos de planejamento tributário na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e na doutrina”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 1999.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. Madrid: Trotta, 2000.

ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *Revista de Direito Administrativo* nº 215, 1999.

_____. *Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*, 14ª Edição, Revista e Atualizada, São Paulo, Malheiros, 2013.

_____. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. “Limites à tributação com base na solidariedade social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Revista de Direito Tributário Atual* n° 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011.

ÁVILA, René Izoldi; ÁVILA, Humberto Bergmann. “Legalidade Tributária: Aplicação e Limites Materiais”. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. (coord.). *Estudos de Direito Tributário Em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. “Princípios do Novo Direito Contratual e Desregulamentação do Mercado, Direito de Exclusividade nas Relações Contratuais de Fornecimento, Função Social do Contrato e Responsabilidade Aquiliana do Terceiro que Contribui para o Inadimplemento Contratual”. *Revista dos Tribunais* n° 750. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. *Negócio Jurídico – Existência, Validade e Eficácia*, 4ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2002.

BADARÓ, Ramagem. *Delitos de sonegação tributária*. São Paulo: Juriscredi, 1960.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. Elementos de direito administrativo. São Paulo: RT, 1980.

_____. Celso Antonio, *Curso de Direito Administrativo*, 20ª Edição, Revista e Atualizada, São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres Barreto. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese de livre-docência apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. Dissertação de mestrado, sob a orientação do Professor Eurico Marcos Diniz De Santi. Fundação Getúlio Vargas. 2010.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed., Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BARROSO, Luís Roberto, “Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional”. *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* nº 23, 1998.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário: texto atualizado com a lei complementar 104, de 10 de janeiro de 2001*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BECHO, Renato Lopes. O planejamento tributário na doutrina internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 176, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *A interpretação das leis tributárias e a teoria do abuso das formas jurídicas e da prevalência do conteúdo econômico*. Porto Alegre, 1965.

_____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.

_____. *Carnaval Tributário*, 2ª Edição, São Paulo, Lejus, 1999.

_____. “Teoria generale del negozio giuridico”. In: VASSALLI, Filippo (coordenador). *Trattado di diritto civile italiano*. Torino: UTET, 1960

BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003.

_____. Causa del negozio giuridico. In: *Novissimo Digesto Italiano*. Volume 3. Torino: UTET, sem data.

BIANCO, João Francisco. “Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____.; GRECO, Marco Aurélio. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal. *Revista Dialética do Direito Tributário* n° 133. Outubro de 2006.

_____. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BOAS, Marcos de Aguiar Villas. *In dubio pro contribuinte*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Universidade Federal da Bahia. Bahia, 2009.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito*. Curitiba: Jaruá, 2009.

BONILHA, Paulo Celso B. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: LTr, 1992.

BOULOS, Christianne, *Colisão de Direitos Fundamentais*, Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Direito do Estado, orientação da Professora Fernanda Dias Menezes de Almeida, São Paulo, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2002.

BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. *Teoria dos ilícitos civis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRAVO, Frederico de Castro y. *El negocio Jurídico*. Madri: Civitas, 1997.

BUCHANAN, James M. *The limits os liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.

BURLANDA ECHEVESTE, José Luis. *El fraude de ley en el Derecho Tributario*. Quincena Fiscal, n. 7-8. Pamplona: Aranzadi, 2006.

CALCINI, Paulo Pallaretti. “Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 187. São Paulo: Dialética, 2011.

CAMPOS, Cândido H. *Prática de planejamento tributário: como fazer planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil brasileiro*. São Paulo: Max Limonad. (obra não datada).

CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia Contratual e Direito Tributário (a norma geral anti-elisão)*. Coimbra: Almedina, 2008.

CARDOSO, Laís Vieira, *Atos de Gestão Elisivos e o Abuso de Direito*, in *Planejamento Tributário*, São Paulo, Quartier Latin, 2004.

CARNELUTTI, Francesco, *Teoría General del Derecho*, Tradução de Carlos G. Posada, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1941

CARPENA, Heloísa. *Abuso de direitos nos contratos de consumo*. Rio de Janeiro: Revovar, 2001.

_____. “Abuso do direito no Código de 2002. Relativização de direitos na ótica civil-constitucional”. In: TEPEDINO, Gustavo (coord.). *A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pp.102-103.

CARVALHO, Ivo César de Barreto de. *Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A prova no processo administrativo Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34. pp. 104-116.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 23ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2011.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídica da Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *O Absurdo da Interpretação Econômica do “Fato Gerador” – Direito e sua Autonomia – O Paradoxo da Interdisciplinaridade*, Texto não publicado, disponível em http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/absurdo_interpretacao.pdf, consulta em 15.07.2012.

CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária, Universidade Federal de Pernambuco, 1966.

CASTRO FILHO, José Olímpio. *Abuso do direito no processo civil*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

CAVALI, Marcelo Costenário. *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006.

CHAVES, Francisco Coutinho. *Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada*. São Paulo: Atlas, 2008.

CHEVALIER, Jean Pierre. “L’Esperienza Francese”. In: DI PIETRO, Adriano. *L’Elusione Fiscale nell’Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

CHRISTINE, Collette. *Gestion fiscale des entreprises*. Paris: Elipse, 1998.

CISNEROS GUILLEN, Luiz. “A experiência da Espanha”. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume II, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 159-175. 115

_____. *Curso de Direito Tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999

_____. “Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a ‘interpretação econômica do direito tributário’ ou a chamada ‘norma geral antielusiva’”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Planejamento tributário e Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Evasão e Elisão Fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. *Estado, Empresa e Função social*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 732, 1996.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. “Introdução à edição portuguesa”. In: CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

COSTA, Alcides Jorge, *Direito Tributário e Direito Privado*. In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo, Saraiva, 1984.

COSTA, Judith Hofmeister Martins. “A teoria da causa em perspectiva comparativista: a causa no sistema civil francês e no sistema civil brasileiro”, *Ajuris* nº 45. Porto Alegre, 1989. pp. 213-243.

COSTA, Regina Helena. “Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa”. *Revista de Direito Público*, nº 95, julho/setembro de 1990.

COURINHA, Gustavo Lopes. *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão*. Lisboa: Almedina, 2004.

COZIAN, Maurice. *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. 4ª Edição. Paris: Litec, 1999.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2001.

CUNHA DE SÁ, Fernando Augusto, *Abuso de Direito*, Lisboa, Petrony, 1973.

CUPIS, Adriano de. *Os direitos da personalidade*. Lisboa: Moraes Editora, 1961.

DANTAS, San Tiago. *Problemas de direito positivo: estudos e pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

DESCARTES, René. *Discurso do Método - para bem conduzir a própria razão e procurar a verdade nas ciências*. Traduzido por Jacob Guinsburg e Bento Prado Jr. In: Coleção “Os Pensadores”. 2ª Edição. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

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

_____. “Elisão e Evasão Fiscal”. In: ATALIBA, Geraldo. *Elementos do Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1978.

DUARTE, Clarice Seixas, *O Direito Subjetivo ao Ensino Fundamental na Constituição Federal Brasileira de 1988*, tese de doutorado apresentada ao Departamento de Filosofia e Teoria Geral do Direito, orientação do Profº Dr. Fábio Konder Comparato, São Paulo, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2003.

DWORKIN, Ronald. *Law’s empire*. Cambridge: Belknap, 1986.

_____. *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Massachussets: Harvard University Press, 1978.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013.

FANTOZZI, Augusto. “L’Esperienza Italiana”. In: DI PIETRO, Adriano. *L’Elusione Fiscale nell’Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3ª Edição, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Economia de opcion, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*. *Revista Técnica Tributaria* 52/47. Madrid: RT, 2001.

FERRARA, Luigi Cariota. *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*. Napoli: Morano, sem data.

FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão e Dominação*, 4ª Edição, São Paulo, Atlas, 2003.

_____. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4ª Ed. Coimbra: Editora Armênio Amado, 1987.

FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

FURLAN, Anderson. *Elisão Fiscal: reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual*. Coimbra: Almedina, 2007.

GADAMER, Hans Georg. *Verdade e Método II: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução Flávio Paulo Meurer. Nova revisão da tradução por Enio Paulo Giachini. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

GAINO, Itamar. *A simulação nos negócios jurídicos*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

GARCIA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva em la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

_____. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GIANNINI, Achille Donato. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano, Giuffrè, 1937.

GODOI, Marciano Seabra de. “A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n ° 68. Maio de 2001.

_____. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de la legislación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

_____. “Tributo e Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro - estudo de casos”. In: YAMASHITA, Douglas. (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007.

GODOI, Marciano de Seabra de. “Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, Volume 11. São Paulo: Dialética, 2007.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

GOLDSMITH, J.C. Rapport National – France, IFA. *Évasion Fiscale – Fraude Fiscale*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.LXVIIIa. Haia: Kluwer, 1983.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Ensaio de teoria constitucional*. Fortaleza, 1989.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro, *Planejamento Tributário: os Limites de Licitude e de Illicitude*, in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume II, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 145-158.

GUIMARÃES, Vasco Branco. “Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Interno. A Experiência Portuguesa”. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: ESAF, 2001.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor José Maurício Conti. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

GRAU, Eros. Conceitos indeterminados. *Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias do contribuinte nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. IBET. São Paulo: Max Limond, 1988.

_____. *O direito posto e o direito pressuposto*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do Parágrafo Único do art. 116 do CTN”. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo, Dialética, 2001.

_____. *Multa Agravada e em Duplicidade*. Revista Dialética do Direito Tributário nº 76, 2002.

_____. Parecer publicado em Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, 2002.

_____. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. “Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro”, *Revista da PGFN* nº 1, Ano I, 2009, disponível em www.pgfn.fazenda.gov.br.

_____. A prova no planejamento tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

GREGÓRIO, Argos Magno de Paula. “*A Capacidade Contributiva*”. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho. Pontifícia Universidade Católica, 2007.

GUSTAFSON, Charles H. “The Politics and Practicalities of Checking Tax Avoidance in the United States”, In: Cooper, Graeme S.(Dir.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdã: IBFD, 1997.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARET, Florence. “Planejamento Tributário e desconsideração do negócio jurídico: Análise do parágrafo único do art. 116 do CTN à luz do direito positivo”. *Revista de Direito Tributário* nº 99.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Parte I. Tradução Márcia Sá Cavalcante Schuback. 12. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Tradução de Andrés Baéz Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª edição da obra original, *Steuerrecht*, Madrid: Marcial Pons, 2005.

HERRERA MOLINA, Pedro M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “El fraude a la ley tributaria en el derecho español”. In: ROCH, María Teresa Soler; ANTÓN, Fernando Serrano (coordenadores). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convênios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad com el derecho comunitário*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

HOBBS DE MALMESBURY, Thomas, *Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*, tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva, 3ª Edição, São Paulo, Abril Cultural, 1983.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da Prova no Direito Tributário*. Campinas: Copola, 1999.

HÖHN, Ernst, “Evasão do Imposto e Tributação segundo os Princípios do Estado de Direito”. In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo, Saraiva, 1984.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. Tese para provimento de Cargo de Professor Titular de Legislação Tributária do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

_____. “Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume II, São Paulo, Dialética, 1998.

IHERING, Rudolf von, *Abreviatura de El Espíritu del Derecho Romano de R. von Ihering*, abreviado por Fernando Vela, Buenos Aires, Revista de Occidente Argentina, 1947.

ISENBERGH, Joseph, *Musings on Form and Substance in Taxation*. The international library of essays in law & legal theory, Tax Lax, V. 2, England: Patricia D. White, Published by Dartmouth Publishing Company Ltd., 1995.

JARACH, Dino. O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo. 2ª Edição revista da tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004.

JORDÃO, Eduardo, *Repensando a Teoria do Abuso de Direito*, Salvador, Podvium, 2006.

_____. *De l'Esprit des Droits et de leur Relativité – Théorie de l'Abus des Droits*. Paris: Daloz, 1927.

JOSSERAND, Louis. *Del Abuso de los Derechos y otros Ensayos*. Santa Fé de Bogotá: Editorial Temis, 1999.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KESSLER, Wolfgang; EICKE, Rolf. Germany's new GAAR – “Generally Accepted Antiabuse Rule?”. Tax notes internacional, Volume 49, nº2, Falls Church: Tax Analysts, 2008.

LANGER, Marshall J; KLEINFELD, Denis A.; SMITH, Edward J. *Practical Internacional Tax Plannig*. 4ª Edição. Volume 1. Practising Law Institute. 2000.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário*. Teoria Geral do Tributo. Barueri: Manole, 2007.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego, 2ª edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian.

LE PERA, Sergio; LESSA, Pedro. Relatório Nacional da Argentina. *Cahiers de Droit Fiscal Internacional* 74 a: 157-168, 1989.

LEHÉRISSEL Hervé. “Forme et substance em droit fiscal”. *Cahiers de Droit Fiscal Internacional* 87 a: 263-286, Rotterdam: IFA, 2002.

LENZ, Raoul. “Elusão fiscal e apreciação econômica dos fatos”. In: TAVOLARO, Agostinho. *Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

LEONFANTI, Maria Antonia. *Abuso del derecho*. Buenos Aires: Valerio Abeledo Ed., 1945.

LEVADA, Cláudio Antônio Soares, *O Abuso e o Novo Direito Civil Brasileiro*, Jundiaí, UniAnchieta, 2007.

LEVI, Alessandro, *Teoria Generale del Diritto*, 3ª Edição, Tradução de Alcides Tomasetti Jr., Padova, Cedam, 1967.

LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Validade e eficácia da norma antielisão à luz do novo Código Civil e do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

LIMA, Alvino. *A fraude no direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1965.

LIMA, Otto de Sousa. *Negócio fiduciário*. São Paulo: RT, 1962.

LOCKE, John, *Carta acerca da Tolerância; Segundo Tratado sobre o Governo; Ensaio sobre o Entendimento Humano*, tradução de Anoar Aiex e E. Jacy Monteiro, 2ª Edição, São Paulo, Abril Cultural, 1978.

LOPES, José Reinaldo de Lima. *As palavras e a lei: direito, ordem e justiça na história do pensamento jurídico moderno*. São Paulo: Editora 34, 2004.

LOPES, M.M. Serpa. *Curso de Direito Civil*, Vol. I, 4ª Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1962.

LUHMANN, Niklas, *Social Systems*, tradução de John Bednarz Jr e Dirk Baecker, Stanford, Stanford University Press, 1995.

LUNA, Everardo da Cunha, *Abuso de direito*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

LUPI, Raffaello. Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributário. In: PIETRO, Adriano di. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

MACHADO, Brandão. *Cisão de Sociedade de Capital Estrangeiro e Imposto de Renda*. Repertório de Jurisprudência IOB nº 17, Caderno 1. São Paulo: IOB, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 4, *Sanções Tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1990.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2001.

_____. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Planejamento Tributário e Crime Fiscal na Atividade do Contabilista*. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª Edição. Volume II. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. *Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MALHERBE, Jacques. "O abuso de direito. Um análise no direito comparado". *Direito tributário atual* nº 22, 2008.

MARINO, Francisco Paulo De Crescenzo. *Interpretação do Negócio Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARIS, James. *Elisão tributária e sua regulamentação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en Droit interne français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 4. *Sanções Tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1990.

_____. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 6. *Princípio da Legalidade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1991.

_____. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. *Elisão Fiscal*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Volume 36 São Paulo: RT, 2001.

_____. “A norma antielisão e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica”. Revista de Dialética de Direito Tributário nº 119. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ricardo Marcondes. *Abuso de Direito e a Constitucionalização do Direito Privado*. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso do direito e o ato ilícito*. 3.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1997.

MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-Fé no Direito Privado. Sistema e Tópica do Processo Obrigacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *O Exercício Jurídico Disfuncional e os Contratos Interempresariais – Notas sobre os Critérios do artigo 187 do Código Civil*, in Revista do Advogado – Temas Atuais sobre Direito Comercial, Ano XXVII, Março de 2008, nº. 97, AASP.

MEGALE, Maria Helena Damasceno e Silva. *Hermenêutica jurídica: interpretação das leis e dos contratos*. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. “O abuso do direito no Direito Tributário brasileiro”. *Revista de Direito Tributário* nº 73. Editora Malheiros.

MENEZES CORDEIRO, Antonio Manoel da Rocha. *Da Boa-fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2001.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência*, 13ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2007.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Traduzido por Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MILL, Stuart. *A Liberdade do Utilitarismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*, Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *A simulação no direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

MIRANDA, Francisco Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Editora Coimbra, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Volume I. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MORAES, Maria Celina Bodin de. “A causa dos contratos”. *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, Volume 21. Janeiro/março de 2005.

ALVES, José Carlos Moreira. “Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação”. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

_____. *O Direito. Introdução e Teoria Geral*. 13ª ed. ref. Coimbra: Almedina, 2005.

MÖSSNER, Jörg Manfred. “Why and how compare tax law”. In: *Introduction to comparative tax law*. Rubbetino Editore, 2008.

MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. 3ª Edição. Artigo denominado “Direito, Linguagem, Violência”, traduzido por Peter Naumann e revisto por Sinéia dos Santos Rosa. São Paulo: Editora RT, 2013.

NABAIS, José Casalta. *Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NETO, Inácio de Carvalho. *Abuso de Direito*. 5ª Edição. Curitiba: Juruá, 2009.

NETO, José Gomes Jardim. *Planejamento Tributário: limites da elisão fiscal no Brasil*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

NEVES, Antônio Castanheira. *Digesta*. Escritos acerca do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros. Volume II. Coimbra: Coimbra, 1995.

NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

NEVES, José Carlos de Souza Costa Neves; CAMPOS, Dejalma de. Caderno de Pesquisas Tributárias, Volume 4. *Sanções Tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

NISHIOKA Alexandre Naoki. *Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração*. Tese de doutorado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôrres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. “Abuso de direito em fiscalidade directa. A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Porto, 2009.

_____. *Direito fiscal europeu. O paradigma da proporcionalidade*. Coimbra: Coimbra Ed., 2010.

NOGUEIRA, Liz Cabral. “A Consideração Econômica no Direito Tributário”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos Tributários (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Editor José Bushatsky, 1971.

_____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

_____. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª Edição, Revista e Aumentada. São Paulo: Bushatsky, 1974.

NUNES, Gonçalo Nuno Avelãs. *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal (art. 38, nº 2 da Lei Geral Tributária) à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*. Fiscalidade 3, 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. “A Legalidade Tributária, o Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta”. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. (coord.) *Estudos de Direito Tributário Em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento Tributário: Elisão e Evasão fiscal”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Curso de Direito Tributário*, Volume I, Belém, CEJUSP; CEU, 1993.

_____. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar 104. *In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104.* São Paulo, Dialética, 2001.

_____. “Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário”. *In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). Impacto Tributário do Novo Código Civil.* São Paulo, Quartier Latin, 2004.

_____. “Elisão e Evasão Fiscal”. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, (coord.), Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13, São Paulo, Co-edição Resenha Tributária e Centros de Estudos de Extensão Universitária, 1988.*

_____. “Norma Geral Antielusão”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro.* São Paulo: Saraiva, 1980.

ORGAZ, Alfredo. *La ilicitud.* Córdoba: Marcos Lerner Editora, 1974.

PALAO TABOADA, Carlos. “El fraude a la Ley en Derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63, 1966.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, coord. *Planejamento tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PENTEADO, Luciano de Camargo. “Tutela coletiva de direitos individuais pelo Ministério Público: breve estudo de sua legitimidade à luz de conceitos de teoria geral do direito”. *Revista de Direito Privado*, v. 5, n. 19.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil.* Volume I Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa: texto atualizado com a lei complementar 104, de 10 de janeiro de 2001.*

PEREIRA, César A. Guimarães. “A elisão tributária e a Lei Complementar nº 104/2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PEREIRA, Regis Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PESCATORE, Pierre, *Introduction à la Science du Droit*, Luxemburgo, Centre Universitaire de l'État, 1960.

PESSÔA, Leonel Cesarino. *A teoria da interpretação jurídica de Emilio Betti: uma contribuição à história dos pensamentos jurídicos moderno*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

PINHEIRO, Armando Castelar, ; SADDI, Jairo. *Direito, Economia e Mercados*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos, *Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias*, São Paulo, Quartier Latin, 2007.

PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Milano: Cedam, 1995.

PIZOLIO, Reinaldo. “Norma geral antielisão e possibilidades de aplicação”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PONTES, Helenilson Cunha, *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, *Tratado de Direito Privado*, Tomos I, III, V e LIII. Rio de Janeiro; Editor Borsoi, 1954.

PRATES, Homero. *Atos simulados e atos em fraude da lei*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*, 5ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 2003.

REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RENNER, K. *The institutions of private law and their social functions*. Translated by Agnes Schwarzschild. London: Routledge & Kegan Paul Limited, 1949.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Direito Penal Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

RIBEIRO, Maria de Fátima. “Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, Ivan Tauil. *O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 93. São Paulo: Dialética, 2004.

ROGERS, John E.; LEMANOWICZ, Edward P. Relatório nacional dos Estados Unidos. *Cahiers de Droit Fiscal International* 86 b: 903-926, 2001.

ROLIM, João Dácio, “Do Planejamento Tributário como Direito ou Dever do Contribuinte – seus Contornos Jurídico Gerais e Específicos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume II. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSEMBUJ, Tulio. *La simulación y el fraude de ley em la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1996.

_____. *Fiscalidad internacional*. Madrid, Marcial Pons, 1998.

_____. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, 2ª Edição. Madrid, Marcial Pons, 1999.

ROSENBERG, Joshua. *Tax Avoidance and Income Measurement*. Michigan Law Review 87, Novembro de 1988.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais do Direito Tributário atual*. Belém: Cejup, 1983.

_____. *Elisão e Evasão Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, (coord.), Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13, São Paulo, Co-edição Resenha Tributária e Centros de Estudos de Extensão Universitária, 1988.

ROTONDI, Mario, *L'Abuso di Diritto – L'AEmulatio*, Padova, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1979.

ROUSSEAU, Jean-Jacques, *O Contrato Social*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

RUBINO, Domenico. *El negocio jurídico indirecto*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1953.

RUSSO, Pasquale. “Brevi Note in Tema di Disposizioni Antielusive”. *Rassegna Tributaria* n° 1, 1999.

SÁ, Fernando Augusto Cunha. *Abuso do Direito*. Coimbra: Almedina, 1997.

SACCHETTO, Claudio. “O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Marciano Seabra de Godoi. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010.

SALVADOR CODERCH, Pablo; AZAGRA MALO, Albert; FERNÁNDEZ CRENDE, Antonio. *Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos*. Working paper nº229. Universidade Pompeu Fabra. Barcelona, 2004.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito constitucional tributário, e 'due process of law'*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SALDANHA SANCHES, J.L., *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Editora Coimbra, 2002.

_____. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *O novo direito societário*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

SANTOS, José Beleza dos. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999.

SAVATIER, René. *Traité de la Responsabilité Civile en Droit Français*. Tomo I, 2ª Edição. Paris: Générale de Droit et de Jurisprudence, 1951.

SCHÖN, Wolfgang. "Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In: FREEDMAN, Judith (ed), *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. *Distribuição Disfarçada de Lucros*, São Paulo: Dialética, 1996.

_____; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética 1998.

_____. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação, Treaty Shopping*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. “Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva”. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual* n° 24, 2010.

_____ (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SERLOOTEN, Patrick. *Droit fiscal des affaires*. Paris: Dalloz, 2001.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”. *Revista dos Tribunais* n° 798, 2002.

_____. *Interpretação Conforme A Constituição: Entre A Trivialidade e a Centralização Judicial*. Revista Direito GV. Volume. 2, 2006.

_____. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009.

SIOTA, Monica Álvarez. Analogía y fraude a la ley tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*. Sevilla: Thomson Civitas, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Curso de Direito Tributário*. 3ª Aula. *Revista de Estudos Fiscais* n° 11, novembro de 1948.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1982.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. “A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 146, novembro de 2007.

SPISSO, Rodolfo R. “Fraude de ley, abuso de las formas y simulación”. In: CASÁS, José Oswaldo (Coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editora Ábaco, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SZTERLING, Fernando. *A função social da empresa no Direito Societário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação da Professora Raquel Sztajn. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

STUMM, Raquel Denize. *Princípio da proporcionalidade da Direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

THON, August. *Norma Giuridica e Diritto Soggettivo*, Padova, CEDAM, 1951.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.) *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984

_____. *Moral tributaria del Estado y de los contribuintes*. Tradução de Pedro Herera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio de capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____.; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução da 18ª edição alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. “A chamada ‘interpretação econômica do direito tributário’, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001

_____. “O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, pp. 41-60.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. Revista Dialética de Direito Tributário nº 59. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar: 2005.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. “O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no código tributário da Alemanha”. In: PEREIRA, Antônio Celso; BARBOSA-FORHRMANN, Ana Paula (Orgs.) *Estudos de direito público e filosofia do direito. Um diálogo entre Brasil e Alemanha*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. “O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário na Alemanha”. Revista de Direito Tributário Atual nº 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011

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

TÔRRES, Heleno Taveira. “Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01)”. In: ROCHA Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 5, São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Interpretação e Integração das Normas Tributárias – Reflexões Críticas*, in TÔRRES, Heleno Taveira (coord.), *Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como limitação ao poder da administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. “A fraude à lei tributária”. *Revista de Direito Tributário* nº 84, 2002.

TUDISCO, Flavio. “A Causa do Negócio Jurídico, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro”. *Direito Tributário Atual*, v. 22, 2008.

UCKMAR, Victor. “Tax avoidance/tax evasion-general report”. *Cahiers de Droit Fiscal* 68 a: 15-53, 1983.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Elisão e Evasão Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, (coord.), *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Volume 13, São Paulo, Co-edição Resenha Tributária e Centros de Estudos de Extensão Universitária, 1988.

_____.; COUTINHO, Fábio de Souza. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Volume 6. *Princípio da Legalidade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1991.

_____. “Causa das obrigações fiscais” (verbete), in SANTOS JM. de Carvalho; DIAS, José de Aguiar(dir.) *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, v.8, Rio de Janeiro, Borsoi, 1964, pp.2-25.

VANONI, Ezio, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, tradução de Rubens Gomes de Sousa do original de 1932. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

VAZ, Carlos. *Evasão Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

VAZ, Paulo Cezar Rubisca; MIGUITA, Diego Aubin. “Os limites e o futuro do planejamento tributário no Brasil em face da atuação das autoridades fiscais e da jurisprudência dos tribunais administrativos”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (coordenadores). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de Direito Comercial*. Volume 1. São Paulo: Malheiros, 2004.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria Geral do Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILANOVA, Lorival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Volume II. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. Traduzido por Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VILLELAS, Luiz Arruda, *Elisão Tributária e seu Contexto*, in *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, Ministério da Fazenda, Brasília, 2002, pp. 29-41.

VILLEGAS, Héctor. *Infracciones y sanciones en el derecho penal tributario brasileño*. Revista de Direito Público nº 31, 1985.

XAVIER, Alberto. “A evasão fiscal legítima: o negócio indireto em direito fiscal”. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, ano VI, nº 23, janeiro/março de 1973.

_____. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Editora RT, 1978.

_____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Direito tributário internacional no Brasil*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense Jurídica, 2010.

WEISBACH, David A. *Ten truths about tax shelters*. John M. Olin Program in Law & Economics Working Paper nº 122 (2d Series). The University of Chicago. Law School 2001

WINDSCHEID, Bernard, *Diritto delle Pandette*, tradução de Paolo Emilio Bensa e Carlo Fadda. Torino, Ute, 1902.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 2005.

ZILVETII, Fernando Aurélio. “Capacidade contributiva e mínimo existencial”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETII, Fernando Aurélio (coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1988.

ZIMMER, Frederik. “General Report”, IFA, Form and substance in tax law, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.LXXXVIIa, Haia: Kluwer, 2002.