

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LINHA TÊNUE ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL: INVESTIGAÇÃO SOBRE LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

João Victor Belota Daros<sup>1</sup>  
Ananias Ribeiro de Oliveira Junior<sup>2</sup>

**RESUMO:** Este trabalho analisa o planejamento tributário no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, destacando sua importância como instrumento legítimo de redução da carga fiscal. A pesquisa busca esclarecer as diferenças fundamentais entre elisão fiscal e evasão fiscal, com ênfase nos limites legais que regem tais práticas. A elisão é apresentada como uma conduta lícita, praticada previamente à ocorrência do fato gerador e amparada pela legislação, ao passo que a evasão é caracterizada por meios ilícitos e fraudulentos, utilizados após o surgimento da obrigação tributária. O estudo examina, ainda, os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam da desconsideração de atos simulados e da vedação ao abuso de direito, reforçando a necessidade de conformidade com os princípios legais. Conclui-se que o planejamento tributário, quando realizado de forma ética e dentro dos parâmetros normativos, representa uma estratégia válida e eficiente para a gestão fiscal, contribuindo para a segurança jurídica e a estabilidade das relações entre o Fisco e o contribuinte.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Código Tributário Nacional. Legalidade.

5289

**ABSTRACT:** This paper analyzes tax planning within the framework of Brazilian law, highlighting its relevance as a legitimate tool for reducing tax burdens. The study aims to clarify the key differences between tax avoidance (elisão fiscal) and tax evasion, emphasizing the legal boundaries that govern such practices. Tax avoidance is addressed as a lawful conduct, undertaken before the taxable event occurs and permitted by legislation, while tax evasion involves illegal or fraudulent means applied after the tax obligation arises. The research also explores provisions of the Brazilian National Tax Code concerning the disregard of simulated acts and the prohibition of abuse of rights, underlining the importance of compliance with legal principles. The conclusion affirms that tax planning, when conducted ethically and within legal limits, constitutes a valid and effective strategy for fiscal management, contributing to legal certainty and the stability of taxpayer-government relations.

**Keywords:** Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Brazilian Tax Code. Legality.

<sup>1</sup> Acadêmico de direito, Universidade Federal do Amazonas.

<sup>2</sup> Professor Orientador: Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal do Amazonas. Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Amazonas.

**RESUMEN:** Este trabajo analiza la planificación tributaria en el contexto del ordenamiento jurídico brasileño, destacando su relevancia como herramienta legítima para reducir la carga fiscal. El estudio busca esclarecer las diferencias clave entre la elusión fiscal y la evasión fiscal, con énfasis en los límites legales que regulan dichas prácticas. La elusión fiscal se presenta como una conducta lícita, realizada antes de que ocurra el hecho generador y permitida por la legislación, mientras que la evasión se caracteriza por el uso de medios ilícitos o fraudulentos una vez surgida la obligación tributaria. Asimismo, se examinan las disposiciones del Código Tributario Nacional brasileño que abordan la desestimación de actos simulados y la prohibición del abuso del derecho, reforzando la importancia de respetar los principios legales. Se concluye que la planificación tributaria, cuando se realiza de manera ética y dentro de los límites normativos, constituye una estrategia válida y eficaz para la gestión fiscal, contribuyendo a la seguridad jurídica y a la estabilidad de las relaciones entre el Fisco y el contribuyente.

**Palabras clave:** Planificación tributaria. Elusión fiscal. Evasión fiscal. Código Tributario. Legalidad.

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 Aspectos Gerais do Planejamento Tributário

#### 1.1.1 A Essência e a Legitimidade do Planejamento Tributário

O sistema tributário brasileiro, é conhecido por ser um dos mais difíceis de se compreender, tanto pela complexidade das normas quanto pela sua tributação excessiva, e exige que o contribuinte cumpra as obrigações tributárias e, ao mesmo tempo, busque a maximização dos resultados econômicos para a sua empresa.

Nesse contexto, surge o planejamento tributário como uma forma legítima para organizar as atividades empresariais e patrimoniais, de forma que, seja possível a redução, eliminação ou postergação de tributos/encargos fiscais por meio de condutas juridicamente corretas e aceitas. Essa prática é comumente utilizada nos tempos atuais e tem a sua licitude vinculada à própria liberdade que o contribuinte tem de escolher maneiras mais vantajosas de exercer suas atividades empresariais e econômicas, respeitando sempre os limites previstos na legislação e nos princípios que regem o ordenamento jurídico.

#### 1.1.2 A Complexa Delimitação entre Elisão, Evasão e a da Elusão Fiscal

A linha tênue que separa o planejamento tributário lícito, também conhecido no Brasil como elisão fiscal, do planejamento tributário ilícito, conhecido como evasão fiscal, e da elusão fiscal, tem sido alvo de vários debates tanto na doutrina, quanto na

jurisprudência e administração tributária.

Enquanto a elisão se configura como o uso de meios legais para reduzir ou evitar a incidência de tributos, um planejamento prévio que se aproveita de benefícios fiscais ou lacunas na legislação, e a evasão se caracteriza pelo uso de meios ilícitos (como omissão de receitas ou falsificação) para suprimir o pagamento, a elusão fiscal emerge como uma zona cinzenta, um desafio à interpretação tributária.

A elusão ocorre quando o contribuinte utiliza formas jurídicas atípicas ou artificiosas com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, buscando uma tributação mais favorável. Esse instituto, embora não seja explicitamente ilícito na forma, é considerado abusivo por contrariar a finalidade da norma tributária, carecendo de um verdadeiro propósito negocial. Vejamos:

“O contribuinte que age com observância das formalidades estabelecida na legislação civil, porém, com o objetivo tão somente de prejudicar a aplicação da norma tributária imperativa. A formalidade do ato praticado pelo contribuinte, bem como a legalidade, neste caso, é tão somente aparente, o formalismo é utilizado como meio astucioso para prejudicar a aplicação da norma imperativa.” (Freitas, 2012, p. 31-32)

5291

Nesse contexto, para além da distinção clássica entre elisão (lícita) e evasão (ilícita), a elusão se manifesta como uma conduta que, apesar de formalmente legal, é desprovida de substância econômica e motivada exclusivamente pela economia fiscal. Tal prática se insere na esfera do “abuso de forma”, onde a escolha de uma estrutura jurídica válida é utilizada de maneira indevida, com a finalidade única de afastar a incidência tributária, sem que haja uma justificativa negocial concreta para a operação

### **1.1.3 A Resposta Normativa: A Norma Geral Antielisiva (NGA) como Instrumento de Combate à Elusão**

A dificuldade de delimitar parâmetros claros e objetivos para fazer essa diferenciação, fez com que fossem criados mecanismos normativos com o objetivo de reprimir condutas que, apesar de estarem em conformidade com a lei, tenham uma finalidade exclusiva de supressão da carga tributária, desrespeitando o princípio da boa-fé e da função social dos tributos.

Nesse contexto, destaca-se a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código

Tributário Nacional (BRASIL, 1966) (introduzido pela lei complementar 104 de 2001 (BRASIL, 2001)) que instituiu a mais conhecida como norma geral antielisiva, que autoriza as autoridades fiscais a desconsiderar atos e negócios jurídicos realizados com fins de dissimulação da ocorrência dos fatos geradores ou da natureza dos elementos que constituem a obrigação tributária.

No entanto, a aplicação dessa norma antielisiva tem se mostrado controversa. Questões como a necessidade de regulamentação infralegal, a definição de critérios claros para a desconsideração dos atos jurídicos e os limites da atuação das autoridades administrativas tem sido analisadas de diferentes maneiras pelos órgãos julgadores, principalmente no âmbito do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). A jurisprudência do âmbito administrativo, em determinados casos, avança, no que tange a eficácia da norma geral antielisiva, em outros, retrocede, em nome da legalidade estrita, evidenciando as diferenças entre as concepções distintas sobre o alcance do planejamento fiscal legal e o papel do Fisco na regulação das relações tributárias.

## 1.2 Objetivos do Trabalho

Diante desse panorama, o trabalho tem o objetivo de examinar os fundamentos e os limites do planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro, delimitando a diferença entre a elisão, e evasão fiscal; a eficácia da norma geral antielisiva (artigo 116, p. único do CTN (BRASIL, 1966)); e, a evolução dos entendimentos acerca dessa norma para o CARF. Partindo da análise da doutrina jurisprudencial recente, busca-se compreender os desafios atuais na aplicação dos instrumentos normativos voltados ao controle dos abusos no campo tributário, bem como tentar achar meios que conciliem a autonomia do contribuinte com a efetividade da tributação e a preservação da segurança jurídica.

## 2 Evolução Histórica do Planejamento Tributário

A compreensão crítica do planejamento tributário demanda uma incursão histórica que transcenda sua formulação contemporânea e resgate os fundamentos originários da tributação, desde as civilizações antigas até a consolidação dos modernos sistemas fiscais. Ao longo do tempo, a tributação se moldou aos contornos políticos, sociais e econômicos de cada época, refletindo não apenas as transformações estruturais do Estado, mas também a progressiva afirmação dos direitos e garantias dos contribuintes. Tal trajetória evidencia que a evolução dos tributos não é um fenômeno isolado, mas um reflexo direto da dinâmica institucional e do desenvolvimento das relações entre fisco e sociedade.

## 2.1 Origens e Consolidação Histórica da Tributação

A história da tributação acompanha, de forma paralela, o processo civilizatório. Nas sociedades antigas, como no Egito e na Mesopotâmia, a obrigação tributária se manifestava sob a forma de prestações em bens ou trabalho, destinadas ao financiamento das atividades estatais, sobretudo, obras públicas, empreendimentos militares e cultos religiosos. Com o advento das civilizações clássicas, notadamente na Grécia e em Roma, observa-se uma sofisticação crescente dos mecanismos de arrecadação, com o surgimento de tributos indiretos e práticas como o tax farming, que envolvia a delegação da arrecadação a particulares mediante concessão estatal. (FERREIRA, 2015, [n.p.]) (Taxes in the Ancient World, 2002)

Na Idade Média, embora prevalecessem formas personalistas e fragmentadas de tributação, destaca-se o marco inaugural da limitação do poder fiscal na tradição ocidental com a promulgação da Magna Carta (Archives, 1215), que instituiu o princípio da legalidade tributária. Nos séculos XVIII e XIX, com o fortalecimento dos Estados nacionais e o avanço do ideário liberal, consolida-se o imposto de renda como tributo moderno, a princípio no Reino Unido (1799), sendo posteriormente adotado por outras nações industrializadas, como os Estados Unidos. (PETER, 2009, p. 13) (ZILVETI, 2012, pp.340-363)

No Brasil, o percurso histórico culmina com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18/1965, que introduziu os pilares da estrutura tributária nacional, posteriormente consolidada pela Constituição Federal de 1988, que institucionalizou os princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da isonomia e da vedação ao confisco, entre outros

Ainda assim, muito antes da sistematização moderna, o país já experimentava mecanismos rudimentares de tributação que evidenciavam a engenhosidade do contribuinte em buscar meios de reduzir o ônus fiscal. Durante o período colonial, por exemplo; inspirado no “window tax” ou “imposto sobre janelas”, instituído no Reino Unido, durante o século XVII (OATES e SCHWAB, 2015, pp. 163-180); a cobrança do então imposto predial, equivalente ao atual IPTU, baseava-se no número de janelas existentes nos imóveis urbanos. Em

resposta, muitos proprietários optavam por construir casas com menor quantidade de janelas, com o intuito de diminuir o valor do tributo. Tal episódio revela uma das primeiras manifestações empíricas de planejamento tributário no Brasil, ainda que de forma intuitiva, traduzindo o instinto humano de minimizar encargos mediante adaptação às normas fiscais vigentes.

## 2.2 Complexidade Fiscal e o Surgimento do Planejamento Tributário

O incremento da carga tributária, especialmente após os conflitos mundiais e com a ampliação do Estado Social ao longo do século XX, intensificou a busca por mecanismos legítimos de redução do ônus fiscal. Nesse contexto, emerge o planejamento tributário, inicialmente fomentado nos países desenvolvidos, para

exemplificar uma prática histórica de elisão fiscal, .mediante a atuação coordenada de especialistas em direito tributário, contabilidade e finanças corporativas. Trata-se, em essência, da organização estratégica das operações empresariais com vistas à minimização dos encargos fiscais, sem violação da legislação vigente.(PEREIRA, 2001, p. 213)

Com a crescente complexidade e sofisticação das estratégias fiscais, o debate evoluiu para incluir não apenas a elisão e a evasão, mas também a elusão, que se apresenta como um desafio interpretativo mais sutil, pois utiliza formas jurídicas válidas para fins economicamente artificiais. Nesse sentido, destaca-se o caso *Gregory v. Helvering* (1935), julgado pela Suprema Corte dos Estados Unidos, que deu origem à chamada doutrina do *business purpose*. No caso, a contribuinte estruturou uma reorganização societária apenas para obter vantagem fiscal, sem finalidade comercial real. A Corte reconheceu a licitude formal da operação, mas negou-lhe validade tributária, afirmando que os atos desprovidos de propósito econômico legítimo, ainda que amparados pela forma legal, configuram abuso do direito. Esse precedente consagrou o entendimento de que a substância econômica deve prevalecer sobre a forma jurídica, inaugurando um paradigma interpretativo que influenciaria profundamente a teoria moderna do planejamento tributário em diversos países, inclusive no Brasil.

5294

No cenário nacional, o planejamento fiscal passou a ganhar densidade teórica e reconhecimento jurisprudencial nas últimas décadas do século XX, consolidando-se como instrumento relevante de eficiência econômica e de proteção jurídica do contribuinte. A crescente complexidade normativa, aliada à frequente instabilidade interpretativa por parte das autoridades fiscais, reforçou a importância do planejamento tributário como técnica de compliance fiscal e gestão racional dos riscos tributários.(BUENOS, SANTOS e GODINHO, 2023, pp. 1-17) (GNAS, 2023, [n.p.])

Embora a consolidação doutrinária do tema tenha se intensificado no século XX, a preocupação com estratégias para afastar a incidência de tributos remonta a períodos históricos mais antigos. Para ilustrar esse ponto, Marco Aurélio Greco (GRECO, 2004)

resgata uma narrativa atribuída ao jurista medieval Bártolo de Sassoferrato, no contexto de uma comuna italiana do século XIV. À época, incidia tributo sobre a comercialização de mercadorias na praça pública, o que motivou caçadores a adaptarem seu comportamento: passaram a ofertar as peles de animais segurando-as sob o braço, de modo a evitar que fossem depositadas no chão, o que caracterizaria o fato gerador. Argumentava-se, com isso, que a operação não ocorria formalmente no local sujeito à tributação, afastando-se, portanto, a hipótese de incidência do imposto. Esse episódio é frequentemente citado como uma das manifestações precoces de elisão fiscal, demonstrando a historicidade da tensão entre o poder tributante e a criatividade do contribuinte (Benato, 2019, p.78)

### 2.3 Planejamento Tributário no Brasil: Entre a Elisão e a Evasão

No cenário jurídico nacional, o debate em torno da legitimidade do planejamento tributário se intensificou a partir dos anos 1990, momento em que a doutrina passou a estabelecer distinções conceituais mais precisas entre a elisão fiscal e a evasão fiscal. A primeira compreende condutas lícitas que visam à economia de tributos mediante o aproveitamento de brechas legais ou alternativas permitidas pelo ordenamento. A segunda, por sua vez, configura violação à norma jurídica, a exemplo de fraudes, simulações, omissões ou qualquer outro expediente que comprometa a boa-fé objetiva e a veracidade dos fatos declarados. (Moreira, 2003, pp. 11-17) (Yamashita, 2005, [n.p.]

5295

Autoras como Misabel Derzi (Derzi, 2006, pp. 352-353), com notório rigor teórico, defendem a preservação de um espaço legítimo para o planejamento tributário, desde que este se paute nos princípios constitucionais da legalidade, da boa-fé e da coerência finalística dos atos empresariais. Essa perspectiva não apenas possibilita maior segurança jurídica às operações realizadas, como também orienta a atuação do contribuinte frente a um sistema tributário reconhecidamente complexo, oneroso e, por vezes, ambíguo em suas interpretações. Trata-se, portanto, de estabelecer um equilíbrio entre o direito de autodefesa fiscal e os limites impostos pelo ordenamento jurídico à atuação econômica (Rocha, 2021, pp. 455-478)

### 3 As Múltiplas Faces da Redução da Carga Tributária: Elisão, Evasão e Elusão Fiscal

#### 3.1 Fundamentos da Elisão Fiscal e o Direito de Planejar

No cenário jurídico nacional, o debate em torno da legitimidade do planejamento tributário se intensificou a partir dos anos 1990, momento em que a doutrina passou a estabelecer distinções conceituais mais precisas entre a elisão fiscal e a evasão fiscal. O planejamento tributário é uma prática legítima, consolidada e cada vez mais essencial dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Ele é reconhecido como um instrumento importante tanto na gestão fiscal quanto na organização estratégica das atividades empresariais e patrimoniais. Na prática, trata-se do uso consciente e estratégico dos mecanismos previstos em lei para estruturar atos e negócios jurídicos de modo a reduzir a carga tributária de forma lícita, sempre respeitando os limites da legalidade e da boa-fé. Essa atuação está diretamente conectada ao princípio da liberdade de organização, que faz parte de um sistema jurídico que permite diferentes caminhos legais para alcançar finalidades econômicas e negociais. (Moreira, 2003, pp. 11-17) (Yamashita, 2005, [n.p.]

Do ponto de vista conceitual, o planejamento tributário pode ser definido como o conjunto de condutas lícitas adotadas pelo contribuinte com a finalidade de reduzir, eliminar ou adiar o pagamento de tributos, desde que amparado por escolhas juridicamente válidas. Essas escolhas envolvem, por exemplo, a definição do regime tributário mais vantajoso, a forma societária mais eficiente ou até mesmo a localização da atividade em regiões com benefícios fiscais. Vale destacar, no entanto, que essa liberdade não dá margem para fraudes ou simulações.

Autores com notório rigor teórico, defendem a preservação de um espaço legítimo para o planejamento tributário, desde que este se pautar nos princípios constitucionais da legalidade, da boa-fé e da coerência finalística dos atos empresariais. Essa perspectiva não apenas possibilita maior segurança jurídica às operações realizadas, como também orienta a atuação do contribuinte frente a um sistema tributário reconhecidamente complexo, oneroso e, por vezes, ambíguo em suas interpretações. Trata-se, portanto, de estabelecer um equilíbrio entre o direito de autodefesa fiscal e os limites impostos pelo ordenamento jurídico à atuação econômica (Rocha, 2021, pp. 455-478) Desse mesmo modo pensam:

Sérgio Pinto Martins - “planejamento tributário é o estudo das alternativas

lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pelo que apresentar o menor ônus tributário. (Freitas, ALMEIDA e AMARO, 2012, p.19) (Martins, 2006)

Cesar Guimarães Pereira - “A Elisão é Lícita e pode Legitimamente conduzir ao resultado de economia de tributos. . . A elisão tributária é realizada por meios lícitos e sempre antes da ocorrência do pressuposto normativo. Através dela, pretende-se evitar a ocorrência desse pressuposto de fato.” (Freitas, ALMEIDA e AMARO, 2012, p.19)

Heleno Taveira Torres - “Na elisão fiscal o contribuinte atua de forma lícita, buscando postergar, minimizar ou eliminar a ocorrência do fato gerador do tributo que daria origem à obrigação tributária. Notem que sua utilização deve acontecer antes da ocorrência do fato gerador. Essa prática busca, através de meios legais, a eliminação, redução ou diferimento do impacto fiscal, sendo que pode atingir a obrigação tributária principal ou a acessória, observados aí os métodos de escrita contábil e a apresentação de documentos hábeis e idôneos.” (TORRES, 2015).

### 3.2 Evasão Fiscal: A Ilícita Supressão Tributária

Em contraponto, a evasão fiscal configura prática ilícita. Essa conduta trata-se da supressão ou redução de um tributo devido por meio de fraudes e condutas enganosas ou simuladas, com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador ou a real base de cálculo.

Em regra, a evasão ocorre após o fato gerador e viola a legislação tributária através de omissões de receitas, falsificação de documentos, uso de dados falsos ou qualquer forma ardilosa para evitar a tributação. Por se tratar de violação à lei, a evasão é punível com multas, juros e, em determinados casos, com sanções penais. Nesse mesmo sentido expõe:

Heleno Taveira Torres - “Evasão fiscal, por seu turno, é a prática que se deve evitar. Através dela, o contribuinte lança mão de meios ilícitos e fraudulentos para diminuir, retardar ou minimizar a incidência de um tributo, cujo fato gerador já ocorreu, se transformando em verdadeira fuga ao cumprimento da obrigação fiscal já nascida.” (Torres, 2015)

Aliomar Baleeiro - “Nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Ilícita quando desafia as penas da lei” (Freitas, ALMEIDA e AMARO, 2012, p.18) (Baleeiro, 1990)

Além da diferença quanto à licitude, outra forma de diferenciar esses dois institutos é analisando o tempo em que ocorreu a conduta, sendo o momento antes do fato gerador característico da elisão, pois nesse instituto o contribuinte busca impedir a ocorrência deste ou minimizar os seus efeitos e, já na evasão, o tempo em que a conduta ocorre é depois do fato gerador, quando o contribuinte tenta ocultar ou manipular dados afim de evitar o cumprimento dessa obrigação tributaria já existente.

Essa diferenciação é majoritariamente aceita na doutrina e na jurisprudência, mesmo que em alguns casos específicos, seja necessário que o julgador analise de maneira minuciosa e criteriosa as circunstâncias do ato ou negócio jurídico.

### 3.3 A Elusão Fiscal e o Desafio da Artificialidade: Business Purpose e Substância Econômica

É justamente nesse ponto que entra a distinção fundamental entre a liberdade de planejamento e o abuso de direito. A própria Constituição Federal garante ao contribuinte a liberdade de organizar suas atividades econômicas da maneira que considerar mais eficiente, com base nos princípios da legalidade, da livre iniciativa e da capacidade contributiva. Porém, essa liberdade tem limites.

O grande problema da questão reside no fato de que, embora os contribuintes realizem operações que, muitas vezes, estejam dentro da legalidade, no ponto de vista formal, quando essas operações vão ser analisadas de um ponto de vista da substância econômica e da função e finalidade dos atos, se mostram simuladas e abusivas. É a partir desse ponto que o ordenamento jurídico passa a permitir que as cláusulas antielisivas sejam utilizadas para coibir a utilização de formas jurídicas que, apesar de estarem dentro da legalidade e serem legítimas, de um ponto de vista formal, são utilizadas com o objetivo de disfarçar a ocorrência de determinado fato gerador ou para esvaziar o conteúdo normativo da legislação tributária.

A elusão fiscal, nesse sentido, caracteriza-se pela artificialidade da operação. Trata-se de uma conduta que, formalmente, respeita a lei, mas substancialmente desvia-se de sua intenção, buscando uma economia tributária sem que haja um fundamento negocial ou econômico válido que justifique a escolha daquela forma jurídica. Aqui, o foco se desloca para os conceitos de *Business Purpose* (Propósito Negocial) e Substância Econômica.

O *Business Purpose* ou propósito negocial, é um conceito oriundo do direito tributário

norte-americano e se refere à exigência de que as operações e negócios jurídicos, para serem válidos para fins fiscais, possuam uma razão econômica ou comercial legítima e substancial, que vá além da mera redução da carga tributária. Em outras palavras, para que um planejamento tributário seja considerado lícito e não elusivo, a estrutura adotada deve ter um objetivo empresarial real, uma finalidade que não seja unicamente a de evitar o pagamento de tributos. A ausência de um propósito negocial genuíno pode levar o Fisco a desconsiderar a operação para fins de tributação, requalificando-a para a sua verdadeira natureza econômica.

Correlato ao *business purpose* é o princípio da Substância Econômica, que preconiza que a tributação deve se basear na realidade econômica dos fatos, e não apenas na forma jurídica adotada. Isso significa que operações desprovidas de conteúdo econômico real podem ser desconsideradas para fins fiscais, mesmo que formalmente válidas. O Direito Tributário contemporâneo, em sintonia com o que vem sendo adotado em vários países, tem incorporado cláusulas mais abertas e princípios gerais justamente para coibir práticas artificiais, que não apresentam qualquer propósito negocial verdadeiro. E isso não significa, de forma alguma, abrir mão da segurança jurídica. O grande desafio é justamente encontrar o ponto de equilíbrio entre garantir a liberdade econômica e proteger a integridade do sistema tributário como um todo.

5299

Assim, quando o objetivo passa a ser unicamente afastar a tributação, sem qualquer justificativa negocial concreta, o contribuinte rompe com a finalidade legítima do sistema e acaba esvaziando a função arrecadatória e redistributiva do tributo. A professora Misabel Abreu Machado Derzi é uma das vozes mais relevantes nesse debate e defende, com muita clareza, que o planejamento tributário é um reflexo da autonomia privada do contribuinte (DERZI, 1999). Ela afirma que o Estado não pode penalizar quem, com inteligência e estratégia, utiliza as alternativas que a própria legislação oferece. Para Derzi, a economia fiscal legítima não deve ser confundida com má-fé ou fraude, especialmente num sistema que, por si só, já é complexo e cheio de aberturas interpretativas. Por outro lado, a doutrina também reconhece que existe um limite (DERZI, 2001). A partir do momento em que a estrutura deixa de ter fundamento econômico e passa a ser mera fachada para esconder a obrigação tributária, o Estado tem, sim, legitimidade para intervir.

Diferentemente da simulação clássica, que se traduz pela falta de

correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam, visando enganar terceiros ou a própria administração tributária, na elusão, a forma jurídica pode até ser válida, mas o “abuso de forma” reside na ausência de propósito negocial genuíno. A simulação, nesse contexto, pode ser um instrumento da elusão, onde a aparência de um negócio jurídico esconde a verdadeira intenção de meramente evitar o tributo, sem um lastro econômico real.

Por isso, o planejamento tributário não pode ser analisado apenas sob um olhar formal. É preciso observar o contexto, os efeitos práticos da operação e a real intenção do contribuinte. Autores como Misabel Abreu Machado Derzi ressaltam a importância de preservar o espaço legítimo do planejamento tributário, advertindo sobre o risco de rotular condutas como evasivas sendo que, na verdade, estas podem estar baseadas em escolhas legais e válidas. Já as doutrinas que se baseiam no Direito comparado, principalmente pelo direito alemão e português, defendem que a aplicação das cláusulas gerais antiabuso é de extrema necessidade para evitar que o formalismo em excesso seja um escudo para os contribuintes que estão tomando decisões artificiais, no sentido de que realizam operações somente para evitar a tributação (Rocha, 2021, pp. 455-478) (DERZI e LOBATO, 2020, pp. 449-474).

5300

A dificuldade, portanto, é estabelecer parâmetros objetivos para diferenciar um instituto do outro, ou seja, a elisão da evasão, assegurando ao contribuinte o direito de se planejar sem medo de interpretações retroativas, e garantindo ao Estado os meios de combater e evitar práticas que comprometam a justiça fiscal. Para isso, a atuação do julgador e do aplicador da norma deve ser técnica, fundamentada e sensível ao equilíbrio entre liberdade econômica e integridade do sistema tributário.

#### **4 Norma Geral Antielisiva no Direito Brasileiro**

##### **4.1 O Artigo 116, Parágrafo Único do CTN: Fundamentos e Intencionalidade**

O artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, representa um marco na tentativa do legislador brasileiro de oferecer um instrumento normativo capaz de reprimir certas práticas abusivas no âmbito do planejamento tributário. A chamada norma geral antielisiva tem como finalidade permitir que a autoridade fiscal desconsidere atos ou negócios jurídicos que, embora formalmente válidos, tenham sido realizados com o intuito

exclusivo de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou de alterar a natureza dos elementos essenciais da relação tributário.

Esta norma, portanto, funciona como a principal ferramenta legal para coibir as práticas elusivas, especialmente aquelas desprovidas de *business purpose* e que buscam esvaziar a essência da norma tributária pela artificialidade da forma. Sua intencionalidade é resgatar a primazia da substância econômica sobre a forma jurídica meramente adotada com fins fiscais.

Nesse mesmo sentido doutrina Wellyngton Barella e Mirella Costa (Barella e Costa, 2024, [n.p.]) : “podemos, em apertada síntese, definir a norma geral antielisiva como aquela que tem por finalidade coibir que o contribuinte evite a tributação (ou busquem uma menor) se utilizando de estruturas lícitas, porém consideradas abusivas para o direito. Tem por finalidade, portanto, reprimir a conduta praticada pelo contribuinte.”

O texto legal (artigo 116, § único, do CTN) dispõe que: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

#### 4.2 O Debate sobre a Eficácia: Da Condicionalidade à Autoaplicabilidade da NGA

Desde o momento que a norma foi publicada, gerou intensos debates no âmbito jurisprudencial e doutrinário, principalmente no que se diz respeito a sua aplicabilidade, na prática. O principal ponto de discussão é a parte que do texto que diz “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, que, para uma parte da doutrina e da jurisprudência, faria com que fosse necessária a edição de regulamentação específica para que a norma tivesse eficácia, ou seja, seria de natureza condicionada.

Durante um grande período, essa concepção foi acolhida por diversas câmaras julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, em detrimento do princípio da legalidade estrita, sustentavam a inaplicabilidade da norma geral antielisiva na ausência de regulamentação infralegal específica.

Porém, esse entendimento foi, gradualmente, ficando ultrapassado, sobretudo com uma nova orientação jurisprudencial que reconhece a autoaplicabilidade da norma, com fundamento na natureza principiológica das cláusulas gerais. Nesse ponto de vista, a exigência de lei ordinária mencionada no texto do CTN não deve ser compreendida como uma condição

para a eficácia, mas sim, como um norte para o desenvolver do processo, não tendo ligação diretamente ao conteúdo ou à validade do ato em si.

Essa mudança no entendimento foi acompanhada de uma crescente valorização do princípio da boa-fé objetiva e da função econômica dos negócios jurídicos como elementos centrais da análise tributária.

#### 4.3 A NGA como Cláusula Geral Antiabuso: Influências do Direito Comparado e os Desafios Interpretativos

No plano teórico, a norma geral antielisiva funciona como uma verdadeira cláusula geral antiabuso, moldada nos mesmos contornos das que a gente vê em ordenamentos jurídicos europeus, como o alemão e o português. O traço marcante dessas cláusulas é justamente a abertura semântica, o que acaba conferindo ao julgador uma margem interpretativa mais ampla, permitindo que ele avalie a real finalidade dos atos praticados e os efeitos concretos das operações tributárias. Só que, para isso, não basta ter domínio técnico da legislação: exige-se também sensibilidade institucional, coerência argumentativa e, claro, respeito aos limites constitucionais do poder de tributar.

A influência do direito comparado é notória na concepção da NGA brasileira, especialmente em relação à forma como o *business purpose* e a substância econômica são abordados. Em países como a Alemanha e Portugal, as cláusulas gerais antiabuso buscam coibir a utilização de esquemas fiscais que, embora formalmente corretos, carecem de justificativa econômica ou comercial. Nesses sistemas, a primazia da substância sobre a forma é um pilar, permitindo que as autoridades desconsiderem operações puramente fiscais.

Autores como Karl Larenz e Claus Canaris (Larenz e Canaris, 2011, pp.11-38) que são amplamente utilizados como base teórica quando o assunto é cláusula geral, deixam claro que sua aplicação tem que vir acompanhada de fundamentação sólida, sempre em consonância com os princípios e garantias do sistema jurídico. No caso brasileiro, a doutrina reforça que o uso da norma antielisiva deve se dar com base em pilares como segurança jurídica, tipicidade fechada dos tributos e proteção da confiança legítima do contribuinte. Fugir disso significa correr o risco de decisões arbitrárias, pontuais e até mesmo contraditórias.

Quando a gente se volta para jurisprudência do CARF, percebe uma certa oscilação: de um lado, decisões com viés mais legalista; de outro, julgados que adotam uma abordagem pragmática, onde o foco passa a ser o resultado econômico da operação, mesmo que a forma jurídica escolhida pelo contribuinte esteja tecnicamente correta.

E é aí que entra o pragmatismo jurídico, ganhando força como método argumentativo. Ele permite uma postura mais flexível por parte do julgador, sem, no entanto, abandonar a necessidade de fundamentação técnica e alinhamento com os precedentes já firmados.

Apesar do avanço no reconhecimento da autoaplicabilidade da NGA, persiste a necessidade de regulamentação infralegal que estabeleça critérios mais objetivos e uniformes para a sua aplicação. A ausência de uma portaria ou instrução normativa clara por parte da Receita Federal que detalhe o que se entende por *business purpose*, ausência de substância econômica ou abuso de forma, ainda gera insegurança jurídica. Tal regulamentação seria essencial para garantir a previsibilidade e mitigar a discricionariedade nas análises fiscais, mesmo em um contexto de cláusula geral.

Portanto, aplicar a norma geral antielisiva exige um certo grau de equilíbrio. Por um lado, ela é essencial pra coibir práticas abusivas que usam a aparência de licitude como escudo pra esvaziar a norma tributária. Mas, por outro, não pode virar um mecanismo de afronta à liberdade de organização e planejamento garantida ao contribuinte. O verdadeiro desafio está em usar essa norma como instrumento de proteção à integridade do sistema, sem atropelar valores fundamentais como segurança jurídica, legalidade e previsibilidade.

## 5 A Jurisprudência do CARF e o Pragmatismo Jurídico

A forma como a norma geral antielisiva tem sido interpretada e aplicada dentro do CARF escancara, de forma bem nítida, o embate constante entre legalismo, segurança jurídica e justiça fiscal. Desde que foi inserido o parágrafo único no artigo 116 do CTN, a discussão em torno da sua eficácia tomou corpo, tanto na doutrina quanto, principalmente, nas decisões administrativas, que passaram a oscilar bastante quanto à aplicação prática e aos critérios a serem considerados

## 5.1 O CARF e a NGA: A Evolução da Aplicação e os Critérios Decisórios

Durante muito tempo, o entendimento dominante no CARF foi de que a norma antielisiva não tinha eficácia plena, justamente porque dependeria de regulamentação específica por meio de lei ordinária. Essa leitura, fortemente calcada na legalidade estrita e na tipicidade tributária, acabou produzindo decisões que, mesmo diante de planejamentos claramente artificiais e abusivos, afastavam a aplicação do dispositivo por ausência de regramento formal. Era um raciocínio que priorizava a previsibilidade, mas deixava o Fisco de mãos atadas diante de condutas cujo único propósito era driblar a carga tributária.

A partir da década de 2010, e com mais força nos últimos anos, esse cenário começou a mudar. O CARF passou a adotar uma postura mais aberta, reconhecendo que a norma geral antielisiva tem natureza principiológica e, por isso, não depende de regulamentação para produzir efeitos. Com isso, o foco se deslocou para o conteúdo econômico e a motivação negocial das operações, elementos que começaram a ter peso real na análise da validade dos atos.

A nova orientação do CARF tem dado cada vez mais relevância à verificação da existência de *business purpose* (propósito negocial) e de substância econômica nas operações empresariais. Decisões recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm desconsiderado planejamentos tributários quando constatado que a operação foi concebida unicamente com o intuito de reduzir a carga fiscal, sem que houvesse uma justificativa empresarial legítima para a sua realização. Por outro lado, o CARF tem validado estruturas complexas quando o contribuinte consegue demonstrar que a operação possui um fundamento econômico real, que vai além da mera economia tributária. Essa postura reflete a busca por uma análise mais aprofundada da realidade dos fatos, para além da mera formalidade dos atos jurídicos.

Para ilustrar essa tendência, diversos acórdãos do CARF (como, por exemplo, o Acórdão nº 9101-004.283, julgado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e o Acórdão nº 1401-002.392 da 4ª Câmara da 1ª Seção, que abordam a questão do *business purpose* e da substância econômica em operações de reorganização societária) demonstram a aplicação prática desses critérios. Nesses julgados, a autoridade administrativa tem o desafio de investigar a intencionalidade

por trás da forma jurídica, distinguindo entre uma legítima otimização fiscal e um abuso de forma que configura a elusão.

Essa mudança de rumo dialoga diretamente com o avanço do pragmatismo jurídico como linha argumentativa dentro do processo administrativo tributário. Essa abordagem rompe com o formalismo clássico e propõe que as decisões sejam construídas a partir das consequências práticas, da coerência institucional e da legitimidade social do resultado. No Direito Tributário, isso abre espaço para uma leitura mais ajustada à realidade dos fatos, sem ignorar os fins a que a norma se destina ou o impacto sistêmico de sua aplicação.

## 5.2 O Pragmatismo Jurídico como Metodologia Interpretativa: Potencialidades e Limites na Esfera Tributária

Mas aqui cabe um alerta importante: o pragmatismo não é um passe livre para arbitrariedade. O julgador continua vinculado aos princípios constitucionais que estruturam o sistema tributário como: legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva, isonomia, entre outros. O que muda é o ponto de partida da interpretação: em vez de se prender exclusivamente à letra da lei, considera-se também o seu propósito, o contexto e as implicações práticas. É uma racionalidade jurídica mais madura, que exige técnica, coerência e responsabilidade.

5305

Na prática, já dá pra notar que o CARF tem se mostrado mais criterioso. Existem decisões recentes que reconhecem a inexistência de propósito negocial como fator determinante para desconsiderar planejamentos abusivos. Por outro lado, há julgados que validam estruturas complexas quando se prova a existência de substância econômica e alinhamento com objetivos comerciais legítimos. Ou seja, caminha-se para um modelo mais equilibrado: respeita-se a liberdade de organização do contribuinte, mas se combate o uso de formas jurídicas vazias apenas para fins de economia fiscal artificial.

Apesar dos avanços, os desafios ainda são grandes. A falta de regulamentação uniforme e de critérios consolidados gera incertezas, e essas incertezas, como sempre, se traduzem em insegurança jurídica. Não é incomum que casos parecidos tenham desfechos completamente diferentes, o que compromete a previsibilidade e mina a confiança no sistema. Por isso, é essencial construir uma jurisprudência administrativa mais estável, técnica e alinhada com os princípios

constitucionais, sob pena de a norma antielisiva se transformar mais em problema do que em solução.

Em resumo, a jurisprudência do CARF mostra que há uma tentativa real de encontrar equilíbrio entre o combate aos abusos e o respeito à liberdade do contribuinte. A incorporação do pragmatismo jurídico ajuda a refinar a análise e torná-la mais aderente à realidade. Mas isso só funciona se o julgador tiver clareza técnica, responsabilidade argumentativa e compromisso com a integridade do sistema. O futuro da norma antielisiva vai depender, em boa parte, de como esses fundamentos continuarão sendo tratados daqui pra frente.

## 6 CONCLUSÃO

De todo o exposto, pode-se concluir que o planejamento tributário, quando realizado dentro dos parâmetros legais, representa uma prática legítima e plenamente amparada pelos princípios constitucionais da legalidade, da livre iniciativa e da capacidade contributiva. Mais do que uma simples estratégia fiscal, trata-se do exercício da autonomia do contribuinte em organizar suas atividades da forma mais eficiente possível, desde que observados os limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico. A diferenciação entre elisão, evasão e elusão é ponto chave para delimitar o espaço jurídico do planejamento. A elisão corresponde a condutas lícitas, realizadas antes da ocorrência do fato gerador e dentro dos parâmetros legais. Já a evasão está associada a práticas fraudulentas ou simuladas, que ocorrem depois do nascimento da obrigação tributária e, por isso, são passíveis de sanção. A elusão, por sua vez, embora formalmente lícita, carece de *business purpose* e substância econômica, configurando um abuso de forma que o Fisco busca reprimir. O desafio, na prática, está em identificar os casos em que a conduta do contribuinte, embora aparentemente regular, esconde uma finalidade abusiva. Isso exige do julgador uma análise aprofundada da substância econômica da operação e dos efeitos concretos dos atos praticados.

É justamente nesse cenário que entra a importância da norma geral antielisiva, prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN. Apesar de, por muito tempo, sua aplicação ter sido limitada por entendimentos que condicionavam sua eficácia à regulamentação infralegal, a jurisprudência administrativa mais recente,

especialmente no âmbito do CARF, passou a reconhecer a possibilidade de sua aplicação direta. Isso, claro, desde que respeitados os princípios constitucionais que delimitam a atuação do Fisco. Essa virada interpretativa veio acompanhada de uma postura mais pragmática por parte dos julgadores, que passaram a dar peso à substância econômica das operações e à real motivação comercial dos atos como critérios centrais para análise da validade das estruturas utilizadas pelos contribuintes.

A adoção do pragmatismo jurídico como método argumentativo representa um avanço relevante na fundamentação das decisões tributárias, pois permite maior aderência ao caso concreto e ao propósito das normas. Mas essa abordagem exige cautela. Sem critérios técnicos bem definidos, corre-se o risco de cair em subjetivismos que afetam diretamente a previsibilidade e a segurança jurídica. Por isso, é essencial que a aplicação da norma antielisiva seja guiada por parâmetros objetivos, consistentes e alinhados aos princípios que sustentam o sistema tributário brasileiro.

Diante disso, conclui-se que o planejamento tributário, quando feito dentro dos limites legais e com propósitos econômicos legítimos, deve ser protegido como manifestação da liberdade do contribuinte. Por outro lado, o sistema deve contar com instrumentos eficazes para reprimir práticas abusivas ou simuladas que fragilizam a arrecadação e comprometem a justiça fiscal. A norma geral antielisiva, se aplicada com equilíbrio, fundamentação sólida e observância ao devido processo legal, pode cumprir bem esse papel, fortalecendo integridade e a estabilidade do sistema tributário nacional.

## REFERÊNCIAS

ARCHIVES, The National. The National Archives (Reino Unido): Carta Magna, 1215. Publicação institucional online. Disponível em: [https://www-nationalarchives-gov-uk.translate.google.com/education/resources/magna-carta/british-library-magna-carta-1215-runny-mede/?\\_x\\_tr\\_sl=en&\\_x\\_tr\\_tl=pt&\\_x\\_tr\\_hl=pt&\\_x\\_tr\\_pto=tc](https://www-nationalarchives-gov-uk.translate.google.com/education/resources/magna-carta/british-library-magna-carta-1215-runny-mede/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt&_x_tr_pto=tc). Acesso em: 19/07/2025.

BALEIRO, Aliomar. Uma Introdução ao Direito das Finanças. 14. ed. Rio de Janeiro: EDITORA FORENSE, 1990.

BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARELLA, Wellyngton.; COSTA, Mirella. Estudos Contemporâneos em Direito Tributário: 2. Norma Geral Antielisiva e Sua Incompatibilidade com o Ordenamento Jurídico Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/estudos-contemporaneos-em-direito-tributario-ed-2024/2485213204>. Acesso em: 15 de Julho de 2025.

BENATO, Bruno. de Zorzi. O propósito negocial no planejamento tributário. 2019. 78 p. Monografia (Curso de direito) — Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/197761> Acesso em: 19/07/2025.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.

BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm).

BRASIL. Emenda Constitucional nº8. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1 de dezembro de 1965.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR 104. de 10 de janeiro 2001. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp104.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm).

5308

BUENOS, Kethlen.; SANTOS, Jacyara Aline Moreira.; GODINHO, Luiz Antonio De Carvalho; Complexidade do Sistema Tributário e a Necessidade de Simplificação. Famig, 2023. Disponível em: <https://www.periodicos.famig.edu.br/index.php/intrepido/article/download/409/319>. Acesso em: 19 de julho de 2025.

CANARIS, Claus Wilhelm. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 103-120.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001”. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 352-353.

DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). Temas de

Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 449-474.

FERREIRA, Rodrigo. Tributos: origem e evolução - Breve abordagem histórica sobre a evolução dos tributos. 21/08/2015. Artigo. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/tributos-origem-e-evolucao/222353175>. Acesso em: 18 de Julho de 2025.

FREITAS, Carlos Ivar Carrasco de; ALMEIDA Cristina Beatriz de Souza; AMARO, João Carlos. ICMS, IPI E ISS: COLEÇÃO IOB DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. São Paulo: IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda, 2012. VOLUME IV. P. 18. ISBN 9788537912775.

FREITAS, Carlos Ivar Carrasco de; ALMEIDA Cristina Beatriz de Souza; AMARO, João Carlos. ICMS, IPI E ISS: COLEÇÃO IOB DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. São Paulo: IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda, 2012. VOLUME IV. P. 19. ISBN 9788537912775.

FREITAS, Carlos Ivar Carrasco de; ALMEIDA Cristina Beatriz de Souza; AMARO, João Carlos. ICMS, IPI E ISS: COLEÇÃO IOB DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. São Paulo: IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda, 2012. VOLUME IV. P. 31-32. ISBN 9788537912775.

5309

GRECO, Marco Aurélio; Planejamento Tributário: doutrina e prática. 1º. ed. São Paulo: Dialética, 2004. ISBN 8575001191.

GNAS, Isabella Reimann. A complexidade do sistema tributário brasileiro: necessidade de acompanhamento especializado para continuar competitivo no mercado. 05/05/2023. Artigo. Disponível em: [www.jusbrasil.com.br/artigos/a-complexidade-do-sistema-tributario-brasileiro/1829223841](http://www.jusbrasil.com.br/artigos/a-complexidade-do-sistema-tributario-brasileiro/1829223841). Acesso em: 19/07/2025.

LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito (Methodenlehre der Rechtswissenschaft). Tradução de José Lamago. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MARTINS, Sergio Pinto. MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão fiscal - Limites ao Planejamento Tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vol. 2, mar - abr. 2003, pp. 11- 17 “Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise”. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 11-38, 2011.

OATES, Wallace; SCHWAB, Robert. 2015. “O imposto sobre janelas: um estudo de caso sobre excesso de carga.” *Journal of Economic Perspectives* 29 (1): 163–80 .

PEREIRA, Belisa Nayara Soares de Melo. *O Direito do Contribuinte ao Planejamento Tributário: Limites e Possibilidades*. ENPEJUD (Tribunal de Justiça de Alagoas). Disponível em: <https://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmptesteoi/article/view/186/28>. Acesso em: 19 de julho de 2025.

PEREIRA, Cesar Augusto Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 213.

PETER, Harris. *Income tax in common law: from the origins to 1820*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009. v. 1. p.13 p. ISBN 9780511495489. Disponível em: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511495489>. Acesso em: 19/072025.

ROCHA, Sergio André. *O Planejamento Tributário na Obra de Misabel Abreu Machado Derzi*. *Revista Direito Tributário Atual* nº 49. ano 39. p. 455-478. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2021 INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO, 2021. p. 455 – 478. Disponível em:<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1867>. Acesso em: 15 de Julho de 2025.

5310

TAXES in the Ancient World: volume 48, number 28. *University of Pennsylvania Almanac, Pennsylvania*, v. 48, n. 28, april 2002. Disponível em: <https://almanac.upenn.edu/archive/v48/n28/AncientTaxes.html>. Acesso em: 18 de Julho de 2025.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Processual Tributário: processo tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda. (Torres, 2015), 2015. v. 2. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/direito-processual-tributario-processo-tributario/1341533338>. Acesso em: 15 de Julho de 2025.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão: limites ao planejamento tributário*. APET, 2005. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/elisao-e-evasao-fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>. Acesso em: 19/07/2025.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Apontamentos sobre a História do Imposto de Renda*. *Revista Direito Tributário Atual*, [S.l.], n. 27, p. 340–363, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1676>. Acesso em: 10 dez. 2025.

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL. 27. ed. Dialética, 2012. p. 340

– 363.

Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1676>.  
Acesso em: 19/07/2025.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Processual Tributário: processo tributário*. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2015. Disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/direito-processual-tributario-processo-tributario/1341533338>. Acesso em: 15 de Julho de 2025.