

# DA LIBERDADE NEGOCIAL AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

*Fabiana Del Padre Tomé<sup>1</sup>*

*Adriano Luiz Batista Messias<sup>2</sup>*

**Sumário:** 1. Introdução – 2. Construção de signos jurídicos e a impropriedade do propósito negocial como qualificador do planejamento tributário – 3. Considerações sobre o planejamento tributário – 4. Características distintivas da elisão e evasão fiscal – 5. Fenomenologia da incidência e a importância das provas no processo de positivação do direito tributário: requisitos para aplicação de sanções – 6. A jurisprudência administrativa e judicial acerca do tema – 7. Conclusão – Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

O direito positivo é conjunto de normas que regem a vida do indivíduo e de determinada sociedade, dentro de um espaço temporal de vigência e em determinada territorialidade, fazendo-o mediante expressão de juízo axiológico dos comportamentos prescritos. Como objeto cultural criado pelo

---

1. Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora nos cursos de Mestrado e de Especialização da PUC/SP e do IBET. Advogada.

2. Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor nos cursos de Especialização da PUC/SP e do IBET. Advogado.

homem, é construído no universo da linguagem, no contexto de um sistema autopoietico<sup>3</sup> que regula, ele próprio, sua produção e transformação.

Tomado como fenômeno linguístico, o direito apresenta-se como vetor de transformação e criação de realidades, em redução de complexidades da tessitura do contexto social, elegendo, por meio de específicos códigos de acesso, quais fatos sociais lhe serão juridicamente relevantes. A incidência normativa, portanto, tem sua operatividade dependente de atos de fala, cujas enunciações pela autoridade competente são praticadas segundo critérios estabelecidos pelo próprio sistema jurídico, voltados à regulação da conduta humana com força coercitiva e sentido deontico completo. Nesse específico ponto, os eventos do mundo natural devem ser relatados em linguagem prescrita pelo direito, consubstanciando fatos jurídicos.

As articulações linguísticas do plano social (dados do mundo<sup>4</sup>) somente farão parte da realidade jurídica se, e somente se, rearticuladas na estrutura própria do direito, por meio da produção da linguagem da facticidade jurídica, em intersecção entre a linguagem do direito posto e a linguagem da realidade social. A dicotomia consiste no fato de que a conduta em si, ontologicamente considerada, reside no plano do ser, ao passo que a implicação deontica demanda construção linguística artificial.

Evidencia-se, portanto, o caráter constitutivo da linguagem jurídico-positiva. O direito admite e conhece como reais apenas os fatos constituídos na forma linguística prevista no

---

3. O direito possui específicos códigos de comunicação e peculiares reproduções de elementos, conferindo-lhes operações de fechamento e abertura cognitivas, ingressando no ordenamento jurídico os fatos que ali sejam postos pela linguagem eleitas pelas regras do direito, configurando-se, assim, um sistema autopoietico. Ressalte-se que dizer que o sistema é autopoietico não significa que seja hermeticamente fechado, em que nada entra ou sai. Seu fechamento é operacional: uma alteração econômica ou social não causa automaticamente alterações no direito, por si só.

4. O mundo da vida – *Lebenswelt* – aqui é utilizado como aquele atinente à experiência e ao conjunto coerente de vivências, ou seja, o mundo permanentemente dado como efetivo da nossa vida concreta, em alusão à HUSSERL, Edmund. *A crise das ciências europeias e a fenomenologia transcendental*. São Paulo: Forense Universitária, 2012.

ordenamento posto, operando-se pela incidência da linguagem prescritiva do direito positivo sobre a linguagem da realidade social, juridicizando fatos e condutas, desenhando o campo da facticidade jurídica.

No âmbito tributário, a conduta do indivíduo-contribuinte, do agente da Administração Fazendária, do julgador administrativo, do Estado-Juiz, estará condicionada à intersecção linguística entre as significações (construções) normativas e os próprios signos (também construídos) dos dados advindos das condutas humanas praticadas no plano fático, cujo elemento de conexão sistêmico também será uma linguagem competente. Tanto os dados do suporte físico, como os dados do mundo (metodologicamente recortados) são significantes necessários à completude e à percussão normativa.

E não há, em nosso ordenamento, nenhuma prescrição jurídica que determine a utilização de critérios financeiros ou econômicos para determinação do fato jurídico tributário (ou “fato gerador”). Admitido o paradoxo da interdisciplinaridade, é absurda a interpretação econômica do “fato gerador”, ante a autonomia estrutural do direito em relação a outras matérias que lhe são próximas, firmando premissa no caráter sintaticamente homogêneo que o direito positivo apresenta enquanto sistema, formado por unidades – as normas jurídicas – expressas verbalmente por meio de proposições prescritivas, como bem demonstrou Paulo de Barros Carvalho em texto à memória de Alfredo Augusto Becker<sup>5</sup>. Os critérios sempre deverão ser *exclusivamente jurídicos*, ou seja, prescritos pelo direito positivo.

Considerações desse jaez, expostas de forma sintética, formam um aparato fundamental para que se possa investigar a abrangência, limites e possibilidades do “planejamento tributário”, fazendo-o à luz do hodierno direito positivo brasileiro.

---

5. CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”: direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. *In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, jan./dez. 2007, pp. 441/456.

## 2. CONSTRUÇÃO DE SIGNOS JURÍDICOS E A IMPROPRIEDADE DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO QUALIFICADOR DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conhecer consiste em “representar” um objeto, cujo processo cognitivo está fundado na representação, no objeto representado e no sujeito que representa referido objeto<sup>6</sup>. Isso não quer dizer, contudo, que os objetos serão ontologicamente considerados, mas é necessário compatibilizar a premissa de que as manifestações cognoscíveis são limitadas à consideração dos objetos como fenômenos, ou seja, tal como eles se apresentam ao observador. Ainda que se pretenda a suspensão de juízos, a contemplação desinteressada não nega a existência do objeto, como alude a *epokhé* fenomenológica de Husserl<sup>7</sup>. Entretanto, a atitude dogmática demanda emissão de juízos e, em relação aos objetos culturais, a implantação de valores.

Contudo, considerando o estruturalismo da linguagem, a dimensão do signo é dada na forma diádica, alinhada com a teoria retórica de constituição de *objetos-para-si*, negando a pressuposição de que o ser exista de forma organizada fora do sujeito, na posição ontológica do *objeto-em-si*. O objeto, portanto, é construído mediante categorias do conhecimento pelas quais se forma o fenômeno, cuja representação do signo se dá na relação entre significante e significado.

Noutros torneios, considerando a teoria do subjetivismo transcendental da fenomenologia, onde a dimensão do signo é dada na forma triádica, em uma relação entre um (i) suporte físico, (ii) um significado e (iii) uma significação, na terminologia de Edmund Husserl<sup>8</sup> diremos que a linguagem utiliza o signo como elemento intercalar no conjunto sistematizado da língua.

---

6. ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica – Pensamento formal e argumentação: elementos para o discurso jurídico*. São Paulo: Edipro, 2000, p. 27.

7. HUSSERL, Edmund. *Ideias para uma fenomenologia pura e para uma filosofia fenomenológica*. São Paulo: Ideias & Letras, 2006, *passim*.

8. HUSSERL, Edmund. *Investigações filosóficas – sexta investigação*. Elementos de uma elucidação fenomenológica do conhecimento. São Paulo: Nova Cultural, 2005.

Como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem status lógico de relação, representado pelo triângulo de C. K. Ogden e I. A. Richards<sup>9</sup>, em que um suporte físico se associa a um significado e a uma significação. O suporte físico é a palavra falada ou escrita, de natureza física, material que se refere a algo do mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é seu significado, e suscita em nossa mente uma noção, ideia ou conceito, que chamamos de significação. A classificação do gênero signo pode ser feita em três espécies: índice (signo que mantém conexão existencial com o objeto que indica), ícone (procura reproduzir, de algum modo, o objeto que se refere, oferecendo traços de semelhança ou refletindo atributos que estão no objeto significado), e símbolo (signo arbitrariamente construído, não guardando, em princípio, qualquer ligação com o objeto do mundo a que ele significa).

Nesse ponto, poder-se-ia cogitar que o emprego da relação triádica da dimensão do signo teria incompatibilidade metodológica com a proposta retórica, na medida em que aquela se baseia em realismo na teoria do conhecimento, considerando a dimensão ontológica pela qual a epistemologia é orientada, onde a significação do *objeto-para-si* é determinada pelo *objeto-em-si*. Assim, na relação triádica do signo a dimensão ontológica é determinante para o conhecer do *ser*.

Contudo, a incompatibilidade é apenas aparente. A despeito da consideração da existência do *objeto-em-si* na relação triádica, seu acesso somente se dá pelo conhecimento, de caráter linguístico. Noutras palavras, a adoção de autorreferência no discurso não nega a existência da dimensão ontológica do objeto, mas suas lucubrações se voltam, tão somente, ao seu significado erigido sob o prisma fenomenológico.

No campo jurídico, tal raciocínio é fundamental, pois o direito trabalha com categorias que relacionam signos estruturadores

---

9. OGDEN, Charles Kay; RICHARDS, Ivor Armstrong. *The meaning of meaning: A study of the influence of language upon thought and of the science of symbolism*. 8. ed. Harcourt Brace Jovanovich, 1989.

do sentido dos objetos, mas não deixa de considerar a essência ante a necessidade de regulação das condutas intersubjetivas. Ora, embora atue no campo do *dever-ser*, tem suas expectativas voltadas ao campo do *ser*, ainda que neste não venha a tocar, o que lhe aproxima da proposta do idealismo especulativo.

Oportuna, portanto, a assertiva de Vilém Flusser<sup>10</sup>, no sentido de que “a língua **é, forma, cria e propaga** realidade”. Como não há conteúdo sem que seja expresso por uma forma, tampouco forma dissociada do conteúdo (relação imbricada entre noção e termo), na tomada de contato com os objetos admite-se que a noção estará composta de uma pré-compreensão, ou visão parcial e, na relação intersubjetiva, o enunciado tem por função tornar o outro atento para mostrar um aspecto determinado (predicação) do ente, na exata medida em que sobre ele se pronuncia.

A necessidade atávica do ser humano por verdade, na teoria do conhecimento, contrapõe-se à análise retórica holotática, que visa a desconstruir sistemas linguísticos holísticos advindos das ontologias tradicionais, demonstrando que tanto os objetos, como os valores, são retóricos e dependentes de determinados contextos.

No âmbito jurídico, busca-se sempre a demarcação de premissas para análise do direito positivo como objeto, por meio de apreciação epistemológica voltada à resolução dos problemas teóricos, levando-se em conta que “o conhecimento está sempre em processo de modificação, repensando, reconstruindo, reinventando suas formas, seus métodos, redesenhando seu campo de possibilidades empíricas, seus mecanismos de autoavaliação<sup>11</sup>”. Sempre haverá comprometimento com o objeto, pois a perspectiva do mundo é retórica.

Assim, como um problema pode se dar num contexto dado previamente à compreensão, o substrato ideológico estabilizador que serve de supedâneo aos postulados jurídicos tidos como supostamente certos e indiscutíveis para

10. FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007, *passim*.

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 8.

funcionamento do direito – juízos apodícticos – não são suficientes para a definição de licitude do planejamento tributário, utilizando-se como critério o “propósito negocial”.

Costuma denominar-se “propósito negocial” aos motivos de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifiquem a adoção dos negócios jurídicos pelo contribuinte. Nessa linha de raciocínio, a prática de negócios jurídicos sem outra finalidade que não a de reduzir a carga tributária seria carente de propósito negocial e, portanto, ilegítima.

Ora, a natureza do denominado “propósito negocial” se concebe, muitas das vezes, com atalhos heurísticos para elucidar a axiologia empregada na validade do planejamento promovido pelo contribuinte com vistas à diminuição da carga tributária. Mas a solução tópica demanda uma relação dialética de verdade, ou seja, importa, para fins de aplicação do direito, a perfeita consonância entre a hipótese de incidência posta na norma tributária e o fato concretizado pelo particular. Caso inocorra esse enquadramento, não se admite o desprezo da forma negocial adotada para, simplesmente, considerar seus efeitos econômicos, por serem semelhantes aos dos negócios previstos na hipótese normativa.

Nesse cenário, dependendo de como o negócio jurídico é efetuado, ou seja, conforme a linguagem jurídica empregada, estaremos diante de um fato jurídico tributário ou não. Sendo diversos os procedimentos, diferentes serão as operações de direito, ainda que os respectivos efeitos sejam iguais. Apresenta-se, aqui, o “paradoxo do condicional”, em que, sendo verdadeiro o antecedente, o conseqüente também o será, mas a recíproca não é necessariamente verdadeira, isto é, se o conseqüente for verdadeiro, nada obsta que o antecedente não o seja<sup>12</sup>. Isso significa que não há como admitir a configuração de um negócio jurídico ou outro tomando como suporte, unicamente, os efeitos que dele se irradiam.

---

12. ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1991.

Essas anotações, aliadas ao princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da CRFB/88), bem como à vedação da exigência de tributo com suporte em analogia (art. 108, §1º, do CTN), demonstram ser inconcebível a desconsideração de um ato ou negócio jurídico pela singela circunstância de seus efeitos econômicos serem idênticos aos de outro ato ou negócio, sujeito a carga tributária mais elevada.

Tais anotações permitem entrever a injuridicidade do chamado “propósito negocial”, entendido como os motivos de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifiquem a adoção dos negócios pelo contribuinte. Este não serve como critério para determinar a licitude ou ilicitude de qualquer ato ou negócio jurídico. Como já lecionava Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>13</sup>, é imprescindível identificar se os meios utilizados para diminuir o ônus tributário são ou não lícitos, sendo irrelevantes os fatores considerados pelo contribuinte para adotar tal medida: “*A motivação subjetiva (certa ou errada) que incitou o contribuinte a minimizar seus custos tributários é indiferente ao direito, importando objetivamente apenas se o que ele concretizou deflagra efetivamente as antecipadas consequências vantajosas na esfera fiscal*”.

Observaremos, assim, que não tem sentido falar-se em exigência de propósito negocial de caráter econômico, consistente na presença de motivos de natureza comercial ou administrativa que superem os benefícios de eventual redução da carga tributária, para atribuir validade ao planejamento tributário praticado pelo contribuinte.

### **3. CONSIDERAÇÕES SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O planejamento tributário consiste em opção negocial feita pelo contribuinte, no campo da licitude, com fins de redução

---

13. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

de tributo, observando-se o princípio da autonomia da vontade, que impera no âmbito do direito privado. A possibilidade de desconsideração do negócio jurídico se dá apenas quando praticado ato ilícito para reduzir tributo ou garantir benefício a que o contribuinte não tem direito (simulação tributária excludente ou redutiva; ou simulação tributária includente). Brandão Machado<sup>14</sup> entende que o planejamento tributário “*se caracteriza pelo arranjo jurídico dos negócios do contribuinte de tal maneira que logra reduzir ou eliminar a carga de impostos, sem infringir, obviamente, nenhum preceito de lei*”.

Entende-se por planejamento tributário, nessa linha de raciocínio, como um expediente a serviço da autonomia privada e da livre iniciativa, insculpidos nos artigos 1º, IV; 5º, XXII e XXIII; e 170, II, III, IV e parágrafo único, da Constituição da República Federativa do Brasil, na medida em que o ordenamento jurídico garante a propriedade privada, nos limites de sua função social, facultando ao contribuinte organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível.

Sabe-se que o propósito negocial é a finalidade última perseguida pelas partes na realização de um negócio jurídico. Contudo, nos casos de simulação, com prática de atos fraudulentos e dolosos (elementos imprescindíveis), ter-se-á a possibilidade do Fisco desconsiderar os negócios praticados, fazendo recair a tributação sobre a forma negocial oculta.

Há, atualmente, situação de insegurança jurídica quanto às hipóteses e limites na desconsideração de negócios realizados pelo contribuinte, pois se tratam de conceitos demasiadamente vagos, como dolo, fraude, simulação, dissimulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso de forma.

Dada a característica de autopoiese do direito, em que nada ingressa no sistema que não seja pelo modo por ele próprio prescrito, ou seja, a forma normativa, os assuntos hão de

---

14. MACHADO, Brandão. Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda – PN 46/87, *Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. n. 17, caderno 1, São Paulo: IOB, 1988, p. 250.

ser tratados exclusivamente de acordo com o código do direito, onde, sem norma, um fato não adquire qualificação de fato jurídico. Daí a impropriedade de considerar-se elemento econômico, como o propósito negocial, para análise dos planejamentos tributários e de suas consequências jurídicas.

#### **4. CARACTERÍSTICAS DISTINTIVAS DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

A lógica da ordem jurídica passa pela existência de uma multiplicidade de normas, conexas entre si, orientadas por princípios e seus valores fundantes, cuja coexistência deve ser em equilíbrio, mesmo em situações conflituosas. Nesse sentido, por exemplo, observe-se que a supremacia do interesse público deve conviver com os direitos fundamentais dos cidadãos. Impende ressaltar que o fato desse princípio ser implícito não lhe retira o valor expresso por outro princípio explícito, pelo que sua aplicação deverá se dar em conformidade com outros preceitos consagrados no ordenamento jurídico e, em especial, ao primado da legalidade.

Neste compasso, a restrição imposta a um interesse deve ser a mínima possível para que seja indispensável à sua convivência com o outro, de forma que nenhum deles desapareça por completo e, por isso, filia-se à ideia de que a preponderância de determinado interesse não é possível, mas tão somente sua ponderação, cujo pressuposto é a convivência harmônica das finalidades constitucionalmente almejadas e dos correspondentes direitos assegurados.

Já dissemos que a constituição da realidade jurídica se dá por meio da linguagem, ou seja, a linguagem jurídica cria o domínio do direito, assim considerado o campo material das condutas intersubjetivas e o disciplinamento das correlatas relações. Como a camada linguística do direito se encontra imersa na complexidade do tecido social, o contato com a realidade circundante se dá por meio de recortes cognoscitivos voltados à sua aproximação como objeto: afirma-se, portanto,

que a partir de um mesmo evento, poderão ser construídos fatos jurídicos, contábeis ou econômicos. O fato jurídico, portanto, é constituição linguística que se aloca no antecedente normativo de uma norma individual e concreta, que demanda a análise relacional entre a linguagem social e a linguagem jurídica, redutora da primeira e, assim, tem como resultado um novo signo individualizado no tempo e no espaço. Nesse aspecto, mesmo o fato jurídico não se trata de “fato puro”, isto é, permanece na contingência do necessário corte para montagem da realidade jurídica, o que não impede considerações de natureza econômica, contábil, histórica, sociológica que tomam a mesma base objetiva.

No campo de investigação acerca do planejamento tributário, tomado como conjunto de ações que levam à economia tributária, vislumbra-se a interseção de três linguagens que cumprem funções diversas e, como estão sujeitas a racionalidades distintas, não se confundem, apesar de estarem intimamente conectadas.

A elisão tributária não se confunde com a opção fiscal, pois nesta tem-se comportamento induzido pelo legislador ou por ele admitido, que propicia a escolha de uma alternativa para reconhecimento da percussão tributária, *verbi gratia*, o imposto sobre a renda com tributação em bases presumidas ou calculado sobre o lucro real. A opção fiscal é qualificada como direito constitucionalmente assegurado pelo artigo 146, parágrafo único, I, da Constituição Federal.

A elisão fiscal, ou tributária, consiste no direito subjetivo do contribuinte de, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, reduzir o montante devido a título de tributo ou postergar sua incidência. Em outras palavras, diz respeito à escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e, conseqüentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica.

Como ato que se relaciona de determinada maneira com as normas jurídico-tributárias, precedido de planejamento

prévio, que tem por finalidade obter economia fiscal, Charles William McNaughton<sup>15</sup> assim esclarece:

*[...] podemos definir a elisão tributária da seguinte maneira: dada (i) a potencialidade de uma situação S, que importa o exercício de atividades ou ações reveladoras de capacidade contributiva, submeter-se em um instante T, ao alcance da norma tributária N, cuja aplicação implique um quantum projetado Q, como valor a ser recolhido a título de um tributo e (ii) dado um valor Q' maior ou igual a zero e menor que Q, a elisão configura-se pela prática de um ato A, em razão de sua vocação de possibilitar uma economia fiscal, decorrente da (a) incidência de um fiscal, aplicável na situação S em razão de A, que determine, em T, o recolhimento de um quantum efetivo Q', ou (b) da não subsunção de S a qualquer situação de fato prevista no antecedente de N que implique a obrigação de pagar uma quantia superior a Q', depois de subtraí-lo qualquer valor proveniente de um fiscal existente.*

Em atenção ao princípio da legalidade, adverte José Souto Maior Borges<sup>16</sup>, “[...] a elisão no sentido genérico é matéria de direito positivo, portanto elisão é aquilo que a ordem jurídica positiva diz que ela é”.

A evasão fiscal, ao seu turno, decorre de operações simuladas em que, ocorrido o fato tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio praticado. Contrapondo-se à elisão fiscal, caracteriza-se pela conduta do contribuinte de, por meios ilícitos, assim qualificados na legislação tributária, evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; reduzir o montante devido a título de tributo; ou postergar sua incidência.

O critério distintivo entre “elisão” e “evasão fiscal” deve consistir em *elemento jurídico*, atinente à licitude ou ilicitude nos atos praticados com escopo de redução da carga tributária. Se lícitas as práticas, estaremos diante de verdadeiro

15. MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 238.

16. BORGES, José Souto Maior. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributários nacional, *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília, 2002, pág. 213.

planejamento tributário; se ilícitas, teremos configurada a evasão fiscal, com possibilidade de desconsiderarem-se os negócios praticados e conseqüente exigência do tributo que deixou de ser recolhido e seus consectários. Nessa segunda hipótese (evasão), tem-se afronta a normas jurídicas tributárias, mediante a prática de atos simulatórios.

Conforme consolidado na doutrina civilista, “simular” significa disfarçar uma realidade jurídica, encobrendo outra que seja efetivamente praticada. Consiste na declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso daquele que a declaração real da vontade acarretaria. No negócio simulado, as partes fingem um negócio que na realidade não desejam (art. 167, § 1º, do Código Civil). Tais conceitos coadunam-se com a ideia de disfarce comunicativo aos enunciados jurídicos de caráter performativo, a que elude José Luiz Fiorin<sup>17</sup>.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, ou seja, praticam ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente, não ocorre, como, *exempli gratia*, a venda simulada para executar fraude contra credores. A fraude (civil) relativa, por sua vez, decorre da dissimulação, consoante previsão no *caput* do mesmo arquétipo legal, ou seja, quando há dois negócios jurídicos sobrepostos, onde o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aquele que as partes realmente desejam.

Para definição de tais conceitos, utilizam-se os critérios em contraposição da legalidade e tipicidade em face do conteúdo econômico do ato. Considera-se, ainda, a liberdade negocial em relação ao abuso de direito ou fraude à lei, bem como a licitude da operação em razão do abuso de forma e o propósito negocial em contraposição à intenção de economia de tributo. Aplicando esses conceitos ao campo do direito tributário, conclui-se que os atos tendentes a ocultar ocorrência

---

17. FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. 3. ed. São Paulo: Contexto, 2016.

de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois, não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é. Esses são pressupostos indeclináveis da desconsideração das operações jurídicas praticadas pelos contribuintes, devendo estar demonstrados por meio de provas constituídas pela Administração.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional qualifica como ilícitas a ação fraudulenta, a conduta dolosa, a simulação e a dissimulação, definindo os limites entre evasão e elisão fiscal pelos artigos 116, parágrafo único e 149, VII<sup>18</sup>.

Observe-se o entendimento sobre a amplitude conceitual e abrangência da disposição contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, questionando-se se esta poderia configurar norma antielisiva ou se sua aplicabilidade estaria restrita às hipóteses de dissimulação, assim entendida a situação em que se oculta determinado negócio jurídico, mediante simulação de outro<sup>19</sup> e, ainda, se uma norma com eficácia limitada não tem aptidão para produzir seus efeitos na integralidade, necessitando de uma lei integrativa que a complemente<sup>20</sup>, na medida em que condiciona sua concretização à observação de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

---

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

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

19. CAMPOS, Paula Consalter; TOMÉ, Fabiana Del Padre. A ineficácia técnica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional *In: Revista Jurídica Cesumar*. v. 20, n. 1, janeiro/abril 2020, p. 137-150.

20. FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação*. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2012, p. 169.

Não obstante, o STF iniciou o julgamento da ADIn 2446, em que se questiona a constitucionalidade da LC 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, já tendo sido prolatado o voto da relatora, ministra Cármen Lúcia, que empreendeu uma interpretação sistemática do CTN, à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, para concluir que:

*“a norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada”.*

É nesse sentido que afirma-se que não há que se falar em exigência de propósito negocial de *caráter econômico* para adjudicar licitude ao planejamento tributário: o único “propósito negocial” suscetível de ser considerado em nosso ordenamento é aquele de *caráter jurídico*, significando a *correspondência entre a operação realizada e as provas que sustentam essa operação*.

## **5. FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA E A IMPORTÂNCIA DAS PROVAS NO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DE SANÇÕES**

Quando pensamos no fenômeno da percussão jurídico-tributária, vem-nos à mente a figura de um fato que, subsumindo-se à hipótese normativa tributária, implica o surgimento de vínculo obrigacional. É a fenomenologia da incidência. Referida operação, todavia, não se realiza sozinha: é preciso que um ser humano promova a subsunção e a implicação que o preceito da norma geral e abstrata determina. Na qualidade de operações lógicas, subsunção e implicação exigem a presença humana. Daí a visão antropocêntrica, requerendo o homem como elemento intercalar, construindo, a partir de

normas gerais e abstratas, outras normas, gerais ou individuais, abstratas ou concretas.

É pelo ato de aplicação do direito que se tem o processo de positivação, e este não dista da própria produção normativa. A aplicação do direito é, simultaneamente, produção do direito. Trata-se de ato mediante o qual se extrai de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras, cada vez mais individualizadas. E é somente por meio dessa ação humana que se opera o fenômeno da incidência normativa em geral, assim como da incidência tributária, em particular. Sem que um sujeito realize a subsunção e promova a implicação, expedindo novos comandos normativos, não há que falar em incidência jurídica.

Essa movimentação das estruturas do direito em direção à maior proximidade das condutas intersubjetivas exige a certificação da ocorrência do fato conotativamente previsto na hipótese da norma que se pretende aplicar. Mas, para que o relato ingresse no universo do direito, constituindo fato jurídico, é preciso que seja enunciado em linguagem competente, quer dizer, que seja descrito consoante as provas em direito admitidas. Observa-se, aí, importante função da linguagem das provas no sistema do direito tributário. É por meio delas que se compõe o fato jurídico, em todos os seus aspectos (conduta nuclear, tempo e espaço), bem como o sujeito que o praticou e sua medida.

Obviamente, para que essa positivação seja realizada de modo apropriado, é imprescindível o perfeito quadramento do fato à previsão normativa. Esse fato, por sua vez, deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com vistas a certificar a veracidade dos fatos subsumidos. Observa-se a importância capital que apresenta a *prova* no ordenamento jurídico, inclusive no âmbito da tributação: ao constituir a obrigação tributária e aplicar sanções nessa esfera do direito, não basta a observância às regras formais que disciplinam a emissão de tais atos; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o

qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas tributárias.

A fundamentação das normas individuais e concretas na linguagem das provas decorre da necessária observância aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, limites objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente descrito na hipótese normativa tributária. Além disso, há de considerar-se que o princípio da tipicidade tributária se define em duas dimensões, quais sejam, o plano legislativo e o da facticidade<sup>21</sup>. No primeiro está a necessidade de que a norma geral e abstrata traga todos os elementos descritores do fato jurídico tributário e os dados prescritores da relação obrigacional, ao passo que no segundo tem-se a exigência da estrita subsunção do fato à previsão genérica da norma geral e abstrata, vinculando-se à correspondente obrigação. Por esse motivo, a norma individual e concreta que constitui o fato jurídico tributário e a correspondente obrigação deve trazer, no antecedente, o fato tipificado pela norma geral e abstrata, com as respectivas coordenadas temporais e espaciais, indicando, no conseqüente, o fato da base de cálculo, juntamente da alíquota, especificando o *quantum* devido, bem como os sujeitos integrantes do vínculo obrigacional. E, para que a identificação desses fatos seja efetuada em conformidade com as prescrições do sistema jurídico, deve pautar-se na linguagem das provas. É por meio das provas que se certifica a ocorrência do fato e seu perfeito quadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e conseqüente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa.

As normas jurídicas se caracterizam como tal por sua coercibilidade, pela circunstância de impor-se uma sanção na

---

21. CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n° 34, 1998, p. 105.

hipótese de seu descumprimento, e pela coatividade, por admitir-se execução forçada da sanção<sup>22</sup>. É necessário estipular-se a possibilidade do cumprimento obrigatório das normas jurídicas, inclusive coagindo mediante emprego da força. É característica essencial do Direito.

Sanção é instituto jurídico, criada pelo direito positivo com atributos e finalidades próprias, irradiando conjunto de normas jurídicas voltadas a reger determinada esfera da experiência jurídica. Numa acepção, sanção é a reação do direito ante a não realização dos comportamentos devidos, podendo denotar tanto a norma primária sancionatória quanto as penalidades materiais aplicadas em decorrência do descumprimento das condutas prescritas nas normas jurídicas, como também a providência coercitiva pelo exercício do poder jurisdicional do Estado, prescrita no consequente da norma secundária.

É perfeitamente possível, portanto, a adoção de medidas que impliquem menor carga tributária, desde que estas sejam efetivamente implementadas. Trata-se de pressuposto ontológico do direito, onde *aquilo que não for proibido, é permitido*. Por exemplo, se pretender-se cindir uma empresa para que se tenha economia de tributos, o negócio jurídico surtirá seus efeitos de direito se houver, de fato, a segregação de atividades empresariais, restando comprovado tratar-se de unidade autônomas, devidamente estruturadas para o desempenho de seus objetos sociais. Em outras palavras, como pontuado em decisão administrativa (CARF, Ac. nº 104-21.726), o contribuinte deve *assumir as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas*.

No exercício da atividade de fiscalização, compete à autoridade administrativa investigar os fatos ocorridos, colhendo, com observância às regras pertinentes ao direito das provas, elementos que possibilitem a formulação de juízo quanto à incidência das normas tributárias. Ao desempenhar tal função, deve ater-se a apurar os fatos praticados, averiguando se

---

22. TOMÉ, Fabiana. Del Padre. *A estrutura lógica das normas jurídicas*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 308.

estes preenchem as linhas definitórias circunscritas na hipótese normativa, de modo que, havendo o perfeito quadramento, nasce a obrigação tributária, mediante seu relato na linguagem prevista pelo direito positivo; existindo algum ponto dissonante, a percussão jurídica fica obstada<sup>23</sup>.

## 6. A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL ACERCA DO TEMA

Diversas decisões do CARF dizem respeito à análise dos negócios jurídicos com base na forma adotada, sem considerar os aspectos econômicos ou objetivos das partes, ou dando-lhes um papel secundário. Veja-se, por exemplo, que no Acórdão 101-93.616 discutiu-se se as operações e negócios realizados respeitaram, ou não, os requisitos prescritos em lei, em operações de *swap*<sup>24</sup>, assim ementada:

*IRPJ- CSLL- SIMULAÇÃO – OPERAÇÕES DE SWAP- Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa da vontade, essencial na simulação. Recurso provido.*

As operações foram consideradas simuladas pelo Fisco, por se tratar de operações entre partes relacionadas e porque não eram utilizadas para fins de proteção – *hedge*<sup>25</sup>. À época, o

23. CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 105, jan/dez. 2010, p. 423.

24. Em finanças, *swap* (em português, ‘permuta’) é uma operação em que há troca de posições quanto ao risco e à rentabilidade, entre investidores. O contrato de troca pode ter como objeto moedas, *commodities* ou ativos financeiros.

25. Em finanças, chama-se cobertura (*hedge*, em inglês) ao instrumento que visa a proteger operações financeiras contra o risco de grandes variações de preço de um determinado ativo.

requisito para dedutibilidade das operações de *swap* é que elas fossem devidamente registradas na BM&F Bovespa ou na CETIP, requisitos cumpridos pelas partes do processo. A alegação do Fisco era no sentido de que, sob a forma de *swap*, teria ocorrido uma doação (transferência de resultado tributável) com o objetivo de reduzir tributos. Contudo, a hipótese se enquadra na caracterização de negócio jurídico, pois as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de *swap* para atingir indiretamente economia de tributos. O fim típico do *swap* (troca de posições financeiras) foi realmente querido, só que se limitou a funcionar como condição ulterior de economia de tributos, essencial na determinação volitiva das partes.

Noutro exemplo, o Acórdão 102-48.620 tratou de caso em que pessoa jurídica brasileira autuada remeteu recursos ao exterior a título de pagamento de títulos. Entretanto, a autoridade fiscalizadora apontou inexistência de tais títulos e destacou que a autuada não apresentara os contratos que teriam sido firmados com empresa sediada no exterior, relativo a essas operações. O acórdão entendeu pela existência de um “*motivo simulatório no caso concreto: permitir que o pagamento de títulos justifique a remessa ‘sem causa’ de valores ao exterior*”. O julgado asseverou que se trata de hipótese de “falsidade ideológica” com o intuito de modificar as características essenciais da remessa realizada, afastando, por simulação, a ocorrência do fato jurídico tributário do imposto sobre a renda. Nos termos do acórdão proferido, a simulação teve como base:

*“i) o caráter fictício da operação, por meio da qual, em circunstância atípicas, é assegurada a remessa de significantes valores ao exterior, sem prestação de garantias por parte de quem recebeu os recursos ou de comprovação da existência do título que vendeu; ii) não é negocialmente justificável a ausência de de outros cuidados para se assegurar se os títulos existiam ou não, se era regular ou não sua existência. Errôneo é supor que este tipo de apuração (sobre a existência ou não dos títulos) não necessitaria de ser realizada, baseando-se tão somente na credibilidade do corretor. A Recorrente não tomou, em favor da referida simulação, as diligências que seriam usuais em operações desta natureza e montante; iii) o fato de as pessoas adquirentes dos títulos e, por conseguinte, supridora dos*

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

*recursos à Recorrente, serem empresas de fachada, como revelado pela fiscalização, e de nenhum dos “compradores” finais dos “títulos” terem se insurgido contra a Bombril, que não estornou uma venda sequer; iv) o fato de a Recorrente ter agido em conluio com sua controlada e com os adquirentes dos títulos no Brasil”.*

Considerou que a simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, embora sejam documentados formalmente determinados atos, o que se verifica, materialmente, são práticas distintas. Na simulação são exteriorizados atos incompatíveis com aqueles anunciados pelas partes. Assim, os fatos indicados demonstraram a simulação realizada que revelam a construção artificial da compra e venda dos títulos, de modo que não fossem tributados os valores remetidos ao exterior.

No âmbito judicial, em processo que tramitou na 2ª Turma do TRF da 4ª Região (Processo nº 5009900-93.2017.4.04.7107/RS), tratou-se de uma cisão de empresa que exerce atividade de madeira, tendo constituído pessoa jurídica voltada a empreendimentos imobiliários para a qual transferiu prédios e terrenos não usados nas tarefas fabris da madeira. Observe-se que as transações imobiliárias teriam sido realizadas anos depois da cisão e, se tais imóveis fossem vendidos diretamente pela empresa madeira, cada operação seria tributada apurando-se o ganho de capital, com alíquotas de até 34% de Imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), já que a empresa apurava tributos pelo lucro real. Com a nova empresa da área imobiliária em atividade, os tributos a recolher pela sistemática do lucro presumido foram de, aproximadamente, 6,4 % sobre o valor da venda dos imóveis.

A decisão do TRF-4 considerou que a empresa imobiliária foi criada dois anos e meio antes das operações de venda dos próprios imóveis, ou seja, “o objetivo era realmente diversificar a atividade. Não era uma antessala do negócio, mas gerou, quando a operação foi feita, uma otimização e diminuição da carga tributária”. O relator, Desembargador Federal Rômulo

Pizzolatti, afirmou que não existe uma autorização legal para o Fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos, sem que se tenha a comprovação de qualquer prática ilícita (atos dolosos, fraudulentos ou simulados). Segundo sua decisão:

*“havendo perfeita correspondência da substância das operações com as formas adotadas para a sua realização, não é possível afirmar-se que os atos praticados tenham sido simulados, sendo indevida a ingerência da administração tributária na liberdade de iniciativa de que dispõe o contribuinte, garantida no artigo 170 da Constituição Federal, de reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal.” (...) “ou bem o legislador edita norma casuística proibindo o emprego desse expediente específico (ou ainda impedindo a economia pretendida), ou bem o Estado se conforma com o montante pago, não sendo aceitável que o Fisco, a pretexto de reparar o que parece uma injustiça fiscal aos seus olhos, desconsidere tal ‘planejamento’, porque é do Poder Legislativo, e não da administração pública (por mais elevados que sejam os seus propósitos), a competência para regular e interferir no exercício das liberdades econômicas e no patrimônio dos indivíduos.”*

Vamos a outro exemplo. No âmbito da ADC nº. 66, no Supremo Tribunal Federal, foi ajuizada visando à declaração da constitucionalidade do artigo 129 da Lei 11.196/2005, que prescreve a aplicação à prestação de serviços intelectuais, para fins fiscais e previdenciários, da legislação que disciplina as pessoas jurídicas. No processo, a Advocacia-Geral da União (AGU) alega que só haveria que se afastar a incidência do dispositivo *“diante da constatação de que a pessoa jurídica foi constituída como forma de dissimular verdadeira relação de emprego e tentar omitir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária”*.

Na prática, o artigo 129 autoriza a abertura de empresas por pessoa física para a prestação de serviços intelectuais, culturais, artísticos ou científicos. O dispositivo só ressalva que, se constatado desvio de finalidade da atividade empresarial ou confusão patrimonial entre os bens do profissional e da empresa, é permitida a desconsideração da pessoa jurídica. Nesse caso, os bens pessoais dos sócios podem ser penhorados para a quitação de débitos. Oportuno o posicionamento da Ministra Relatora Cármen Lúcia:

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

*“A regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais”*

Percebe-se, de todo o exposto, ser preciso que se faça uma distinção bem nítida entre atos simulados ou dissimulados e aqueles praticados dentro da esfera de liberdade negocial do contribuinte. Uma coisa é eleger forma menos onerosa para o desempenho, pelo particular, de suas atividades, caracterizando a figura denominada *elisão* ou *planejamento tributário*. Outra, bem diferente, é agir com malícia, no intuito de prejudicar o Erário, mediante a prática de ações não autorizadas juridicamente: *evasão fiscal*. Enquanto na primeira hipótese tem-se ato lícito, cuja desconsideração é inconcebível, a segunda encontra-se no campo da ilicitude, sendo repudiada pelo ordenamento.

## 7. CONCLUSÃO

Em virtude do princípio da autonomia da vontade, que impera no âmbito do direito privado, é permitido ao particular a adoção das mais variadas estruturas negociais. Para atingir o resultado econômico pretendido, está habilitado a escolher livremente o arcabouço negocial que melhor lhe aprouver, de forma que os custos sejam reduzidos e os lucros otimizados. São, inegavelmente, lícitas as atitudes dos contribuintes que objetivem à reestruturação e reorganização de seus negócios, estando asseguradas pelo Texto Constitucional, que, no art. 5º, XXII, prestigia o direito de propriedade, depreendendo-se também, do art. 5º, IV, IX, XIII, XV e XVII, e art. 170 e seus incisos, o pleno direito ao exercício da autonomia da vontade.

Consignadas tais anotações, impõe-se o registro de que, prevendo a norma tributária, em sua hipótese, uma determinada atividade jurídica, esta somente poderá ser aplicada se verificada a efetiva ocorrência do negócio previsto. Tendo

em vista o princípio da estrita legalidade, a prática de forma negocial diversa, ainda que permita atingir o mesmo resultado econômico, não autoriza a fiscalização a lavrar o ato lançamento, constituindo crédito tributário. Àquilo que não for juridicizado mediante regras apropriadas à construção dos fatos jurídicos, é inadequado o emprego da interpretação econômica do direito.

Por outro lado, caso o particular, no desenvolvimento de suas atividades negociais, pratique atos simulados, com vistas a evitar ou mitigar a aplicação de normas tributárias, subtraindo-se ao tributo que seria devido ou reduzindo seu impacto, tem-se por preenchido requisito indispensável à desconsideração dos negócios jurídicos pelo Fisco, competindo à autoridade administrativa lavrar o lançamento tributário, nos termos dos arts. 149, VII e 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (quando este vier a ser regulamentado pela lei ordinária, sanando sua atual ineficácia técnica), e impor as penalidades cabíveis.

Exclui-se do campo da elisão fiscal as situações contaminadas por patologias, como a falsidade e a simulação. Afasta desse campo, enfim, toda ilicitude, sejam as de natureza penal, sejam aquelas cometidas à luz do Código Civil e de outras disposições legais, de natureza extratributária ou tributária, com o propósito de fugir da tributação ou minimizar seu impacto, desde que previstas pelo direito positivo. Só há de falar em elisão fiscal naquelas situações nas quais o ato ou negócio jurídico seja efetivamente praticado, apresentando-se plenamente eficazes quanto aos seus efeitos jurídicos e, o que é fundamental, dentro do âmbito dos atos lícitos.

O planejamento tributário encontra limitação nas hipóteses de simulação e contaminação por fraude, comprovadas mediante elementos contundentes apuráveis. Neste sentido, qualquer pretensão de eficácia positiva da igualdade e da capacidade contributiva em matéria tributária, por se tratar de preceitos constitucionais, deve ser analisada sem detrimento da legalidade.

A interpretação dos negócios jurídicos e dos seus efeitos há de ser realizada conforme as prescrições do direito posto, que não admite sobreposição do conteúdo econômico em relação à forma jurídica. O negócio jurídico, na qualidade de signo jurídico, tem seu recorte do contínuo da realidade social de acordo com os traços apontados pelo direito positivo como aptos à produção de efeitos na realidade jurídica. Se o ato é revestido de licitude, não poderá ser desconsiderado pela autoridade administrativa pelo mero argumento de que implicaria menor carga tributária, pois apenas uma forma jurídica pode se sobrepor à outra, se, e somente se, o direito assim determinar.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica – Pensamento formal e argumentação: elementos para o discurso jurídico*. São Paulo: Edipro, 2000.

BORGES, José Souto Maior. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributários nacional, *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília, 2002.

CAMPOS, Paula Consalter; TOMÉ, Fabiana Del Padre. A ineficácia técnica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional In: *Revista Jurídica Cesumar*. v. 20, n. 1, janeiro/abril 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n° 34, 1998.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*. São Paulo: Noeses, 2019.

\_\_\_\_\_. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 105, jan/dez. 2010.

\_\_\_\_\_. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”: direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, jan./dez. 2007.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1991.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação*. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2012.

FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. 3. ed. São Paulo: Contexto, 2016

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

HUSSERL, Edmund. *A crise das ciências europeias e a fenomenologia transcendental*. São Paulo: Forense Universitária, 2012.

\_\_\_\_\_. *Ideias para uma fenomenologia pura e para uma filosofia fenomenológica*. São Paulo: Ideias & Letras, 2006.

\_\_\_\_\_. *Investigações filosóficas – sexta investigação*. Elementos de uma elucidação fenomenológica do conhecimento. São Paulo: Nova Cultural, 2005.

MACHADO, Brandão. Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda – PN 46/87, *Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. n. 17, caderno 1, São Paulo: IOB, 1988.

MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisi: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.

OGDEN, Charles Kay; RICHARDS, Ivor Armstrong. *The meaning of meaning: A study of the influence of language upon thought and of the science of symbolism*. 8. ed. Harcourt Brace Jovanovich, 1989.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A estrutura lógica das normas jurídicas*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016.