

## 1. Introdução

A doutrina pátria tende a reconhecer, como assevera César Guimarães Pereira (2001, p. 13) em estudo acerca da elisão tributária, que as estratégias lançadas pelos contribuintes para lograr uma economia fiscal é perfeitamente lícita e legítima em nosso ordenamento. Concretiza-se referida prática por meio da construção ou preparação dos fatos praticados pelo particular de modo a não se enquadrar no modelo da norma jurídica tributária, embora os resultados econômicos obtidos sejam similares aos dos fatos econômicos eleitos pelo legislador como hipóteses normativas.

Assenta-se a prática de elisão tributária, como afirma Hugo de Brito Machado (2016, p. 19), nas garantias da livre-iniciativa econômica, no princípio da legalidade genérica, no princípio da legalidade tributária, princípio da tipicidade, e vedação da tributação por analogia. Desde que não realize a hipótese de incidência tributária e não transcenda o campo da licitude, os particulares são livres para escolherem como devem exercer suas atividades econômicas, ordenando-as de modo a implicar na redução do ônus fiscal suportado.

Não diferente é a opinião de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 636, 642,648), ao afirmar que o particular não está obrigado a percorrer o caminho mais gravoso no que diz respeito ao pagamento de tributos. No momento de planejar a execução de uma operação que tenha o potencial de se ajustar ao antecedente normativo, o particular possui a faculdade de escolher o caminho que minore ou suprima a obrigação tributária, desde que através de meios lícitos. Corroborado no princípio da livre iniciativa que rege nossa ordem econômica, o particular pode buscar a minimização dos custos e maximização dos resultados, em prol da eficiência da atividade econômica desempenhada, haja vista que a conduta tendente a uma economia fiscal é tão negocial quanto qualquer outra.

Nesse sentido, oportuna é a lição do sempre requisitado Alfredo Augusto Becker (1972, p. 122):

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico são parcelas que integrarão a despesa). Ora, todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento do tributo mais elevado.

No Estado de Direito as Constituições têm consagrado a regra de que “ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Por conseguinte, para que o contribuinte seja obrigado a adotar o caminho

tributariamente mais oneroso é absolutamente necessário que exista regra jurídica que o obrigue a tal escolha.

Em que pese o reconhecimento na doutrina pátria do direito a economia legítima de tributos, o fenômeno da elisão tributária ainda carece de uniformidade conceitual e terminológica. No que concerne a sua própria definição, a literatura jurídica não é assente. Há inúmeras propostas classificatórias, bem como uma dificuldade semântica em relação aos termos utilizados que prejudica a compreensão do tema. Para as pretensões do presente trabalho, ficaremos com as categorias sistematizadas pelo trabalho do jurista Antonio Roberto Sampaio Dória, uma das obras pioneiras nesse sentido.

Segundo o autor, a evasão fiscal *lato sensu* consiste em “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária” (DÓRIA, 1977, p. 15). O termo *evasão* carrega o sentido de uma fuga artilosa, dissimulada, ilícita. Por essa razão, entende que não deve o termo ser conjugado com as expressões *lícita* ou *ilícita*, por incorrer em clara contradição. Nesse caso, sugere para *evasão lícita*, a expressão *elisão* (DÓRIA, 1977, p. 45-46).

Assim, define a evasão ilícita (fraude em sentido genérico) em uma “ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido” (DÓRIA, 1977, p. 37). O resultado econômico pretendido concretiza-se, mas o contribuinte utiliza artifício doloso para produzir as consequências tributárias que deseja (DÓRIA, 1977, p. 39). Por seu turno, a evasão lícita ou elisão, ou ainda economia fiscal, concretiza-se “na conduta individual preventiva tendendo a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador” (DÓRIA, 1977, p. 38). Acerca da elisão, explica ainda o jurista que:

(...) o agente visa a certo resultado econômico, mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente corretada, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem (DÓRIA, 1977, p. 39).

Portanto, a doutrina nacional alicerçada, especialmente, nos princípios da legalidade tributária e da tipicidade fechada, defende a liberdade do contribuinte de fugir à tributação, desde que atuando no âmbito da licitude. Contudo, os particulares, muitas das vezes, se valem de estratégias e estruturas negociais nada convencionais que carecem de qualquer finalidade econômica, com o uso de formas insólitas e atípicas para evitar ou minorar o ônus fiscal,

motivo pelo qual, a jurisprudência e a legislação foram se alterando para o fim de trazer dificuldades à prática elisiva (HUCK, 1997, p. 4).

Com frequência, o vazio normativo deixado pelo legislador, por onde engenhosamente escapam os contribuintes, surge quando a norma tributária existe, mas não se aplica especificamente ao fato realizado (DÓRIA, 1977, p. 53). O Direito é menor do que a realidade a qual está ligado, e por mais que o legislador almeje dá conta de toda realidade que visualize, isso é humanamente impossível. Desse modo, a elisão tributária tem se colocado como uma possibilidade jurídica que logra desenvolver soluções para evitar a incidência da tributação, ou, ao menos, sua redução.

A questão que se coloca é que quando o particular realiza uma determinada operação que não se quadra perfeitamente à previsão legal, é possível que o intérprete busque suprir a omissão com base em outro critério, como o conteúdo econômico? É possível que a Administração Tributária alcance fatos que revelam conteúdo econômico, que embora não previstos, sejam equivalentes ao fato descrito na hipótese de incidência de um tributo, em prol de uma interpretação que dê primazia à capacidade contributiva e isonomia?

Portanto, o presente trabalho tem por escopo investigar especificamente a denominada teoria da interpretação econômica do direito tributário, suas origens, premissas e consequências de sua utilização para o fim de coibir as estratégias elisivas desenvolvidas pelos particulares, que em alguma medida, como afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>1</sup> (2016, p. 650), ainda tem encontrado guarida no âmbito da Administração Tributária. Assim, importa examinar a compatibilidade da teoria em comento com princípios constitucionais fundamentais que orientam a imposição tributária, quais sejam, a legalidade tributária e tipicidade fechada.

## **2. A Interpretação Econômica do Direito Tributário**

A interpretação econômica do Direito Tributário é fundada na jurisprudência dos interesses, que surgiu em oposição aos postulados da jurisprudência dos conceitos, denotando

---

<sup>1</sup> Em estudo acerca de decisões em matéria de planejamento tributário o autor afirma que a jurisprudência do CARF é oscilante, criando, assim, um enorme clima de insegurança jurídica. Isso ocorre, segundo o jurista, por dois fatores: o arrefecimento da doutrina que defende a possibilidade de aplicação da interpretação econômica, encontrando adeptos no âmbito da Administração Tributária; por outro lado, o abuso de contribuintes, que na crença de tudo ser permitido, utilizam estruturas simuladas, e, portanto, ilícitas para reduzir a carga tributária (COELHO, 2016, p. 650).

uma despreocupação com os conceitos e categorias jurídicas. Ricardo Lobo Torres<sup>2</sup> (2001, p. 234) sintetiza algumas de suas principais teses: a autonomia do direito tributário frente ao direito privado; a possibilidade de utilização da analogia; a prevalência da capacidade contributiva extraída diretamente dos fatos sociais; função criativa do juiz; intervenção sobre a propriedade e a regulamentação da vontade. Seus principais expoentes foram: Enno Becker, na Alemanha; Griziotti, na Itália; Dino Jarach na Argentina; e Amílcar de Araújo Falcão no Brasil.

Foi positivada no Código Tributário Alemão de 1919 e passou a ser imposta pelos intérpretes e juízes. Enno Becker foi o elaborador do anteprojeto do código em comento, tendo participado como representante do governo nos trabalhos legislativos da Comissão Parlamentar, além de ter sido o maior responsável pela criação, divulgação e defesa dessa teoria hermenêutica em livros e estudos doutrinários no período de 1919 a 1937, aplicando-a largamente na posição de Presidente da 4ª Secção da Corte Suprema Financeira (BECKER, 1999, p. 131-132). O §4º do RAO de 1919 previa que: “Na interpretação das leis fiscais deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias”. O §5º do Código supra, por seu turno, determinava que: “A obrigação do imposto pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil” (BECKER, 1999, p. 131).

Os tribunais alemães, após a promulgação do Código Tributário de 1919, aproveitaram-se da liberdade que os dispositivos em comento lhe conferiam na aplicação das leis tributárias aos casos concretos. Em 1934, a teoria da interpretação econômica de Enno Becker, durante o governo nazista da Alemanha, recebeu sua máxima consagração com a edição da Lei de Adaptação Tributária, no qual as leis fiscais deviam ser interpretadas segundo as concepções gerais no nacional-socialismo, levando-se em conta, a finalidade, o significado econômico das leis tributárias e a evolução das circunstâncias (BECKER, 1999, p. 135). Em 1954, o Código alemão foi revisado, retornando ao modelo original proposto por Becker, ainda que o modelo de 1934 já tivesse inspirado alguns sistemas normativos, a exemplo do Código espanhol de 1963, bem como a doutrina italiana à época do fascismo (BRITO, 2001, p. 64).

---

<sup>2</sup> Segundo Ricardo Lobo Torres (2001, p. 234-237), a interpretação do direito tributário é realizada de acordo com as posições estabelecidas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos projetou para o campo tributário a interpretação formalista; a jurisprudência dos interesses, no campo fiscal, deu origem à denominada interpretação econômica do fato gerador; e a jurisprudência dos valores buscou conciliar uma interpretação jurídica atrelada aos princípios éticos e aos ideais de liberdade, segurança e justiça.

Em 1977, houve uma nova alteração legislativa que revogou a regra da interpretação segundo a realidade econômica, todavia, isso não impediu que a jurisprudência continuasse adotando essa orientação, sob o fundamento de que essa forma de interpretação consistiria na aplicação, no âmbito do Direito Tributário, de critérios comuns à toda ordem jurídica alemã. Com base nessa hermenêutica, a elisão tributária consistiria na obtenção do mesmo resultado econômico sem o emprego da forma jurídica referida na lei, sendo combatida por meio da extensão do regime jurídico do fato imponible a outros fatos não previstos na hipótese de incidência, e utilização de cláusulas gerais antielisivas (PEREIRA, 2001, p. 97,99).

César Guimarães Pereira (2001, p. 99), ancorado nas lições de Albert Hensel, elenca alguns pressupostos para aplicação dessa hermenêutica: (i) a adoção pelo particular de uma forma jurídica anormal que não corresponde ao resultado econômico pretendido; (ii) obtenção, através do emprego dessa forma anormal, de um resultado econômico substancialmente idêntico ao que se obteria em caso de utilização da forma jurídica normal prevista na lei tributária; (iii) as vantagens jurídicas da utilização da via anormal são irrelevantes quando em comparação com a forma jurídica prevista na lei tributária; (iv) a intenção de elidir o tributo pelo particular, a não ser que houvesse vantagens econômicas ou extratributárias que induziam a escolha dessa via anormal. A consequência da verificação desses requisitos seria a aplicação da norma tributária ao fato elisivo tal como se esse fosse o fato jurídico tributário.

Destarte, a interpretação econômica desconsidera a forma jurídica utilizada pelos particulares no que diz respeito aos efeitos tributários, concentrando-se na realidade econômica a ela subjacente. É irrelevante a forma jurídica pelo qual o fato econômico se exterioriza ou a maneira de como ele é estruturado pelas partes. Os conceitos de direito privado, presentes na lei tributária, não devem ser compreendidos com rigidez e formalismo, havendo a necessidade de descortinar suas finalidades e natureza econômica. Quando incorporados pela lei tributária, os conceitos e institutos de direito privado se transformam, sendo dados de fato, sujeitos à imposição do tributo. A capacidade contributiva nesse processo de interpretação assume especial relevo, pois constitui a causa jurídica do tributo, sendo a ponte entre o fato e a vontade da lei. À luz da consideração econômica da norma tributária, a prática elisiva é taxada como ilícita. (HUCK, 1997, p. 72-75)

O maior defensor e expositor no direito pátrio da teoria da interpretação econômica foi Amílcar de Araújo Facão, motivo pelo qual, vale trazer suas contribuições para a compreensão dessa teoria. O autor defende que na análise do fato imponible, ou gerador, deve-se verificar a relação econômica que por ela é traduzida, ainda que por formas jurídicas

nada usuais, sem que com isso haja, qualquer modificação, correção ou transformação do preceito legislativo. O aspecto mais complicado nesse processo de interpretação e aplicação da lei tributária diz respeito à remissão feita aos institutos e conceitos de direito privado, ou de outros ramos jurídicos que constituem fato gerador dos tributos (FALCÃO, 1994, p. 68,71).

O autor se opõe a corrente tradicional de civilistas e autores do Direito Tributário que defendem que, em caso do legislador tributário não alterar ou modificar conceitos e institutos enquadrados como hipótese normativa de tributos, de forma inevitável, tais conceitos deverão ser acolhidos pelo intérprete. Defende, assim, a interpretação econômica da lei tributária, levando em conta a consistência econômica do fato gerador, e a normalidade dos meios que são adotados para o atingimento de certos fins, bem como a finalidade ou função que o tributo venha desempenhar (FALCÃO, 1994, p. 73-74). Desse modo, a interpretação econômica é uma técnica especial quanto ao modo de se considerar os fenômenos, os fatos ou situações que importam para a tributação, pesquisando, assim, seu conteúdo e essência:

Quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua consistência econômica e o toma como índice de capacidade contributiva. A referência feita, sempre, à relação econômica. Motivos de conveniência, de utilidade, o interesse de dar maior concisão e simplicidade ao texto levam o legislador, quando for o caso, reportar-se à fórmula léxica através da qual aquela relação econômica vem sempre traduzida em direito (FALCÃO, 1994, p. 74).

Nessa perspectiva, os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para sua constituição ou formação dizem respeito ao direito civil, interessando ao direito tributário, a relação econômica que dá lugar a esse ato, de modo que, “o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa” (FALCÃO, 1994, p. 76). Logo, serve de critério fundamental de interpretação, o princípio consagrado em quase todas as Constituições modernas, qual seja, o princípio da capacidade contributiva, verdadeiro corolário da igualdade em matéria tributária. A interpretação da lei tributária está situada em duas exigências, uma de caráter formal por exigência de lei para o surgimento da obrigação tributária, e outra material, no qual situações iguais devem corresponder a tributos iguais (FALCÃO, 1994, p. 77).

Os fatos que fazem nascer a obrigação tributária, considerados pelo seu conteúdo econômico e representantes de capacidade contributiva, conceituam-se de forma objetiva, conforme o critério estabelecido na lei. A vontade de quem realiza o fato, no caso o contribuinte, é pressuposto, mas não elemento criador ou integrante do fato. Desse modo, no direito privado, o ato jurídico, que decorre da vontade do indivíduo, na seara do direito

tributário é um mero fato jurídico. Daí a diferenciação que o autor faz entre *intentio juris* e *intentio facti*, interessando, ao direito civil aquela, enquanto ao direito tributário esta última (FALCÃO, 1994, p. 78).

Quando a *intentio juris* e a *intentio facti* coincidem, o instituto e o conceito é integralmente contemplado pelo direito tributário. Contudo, não havendo essa coincidência entre a forma jurídica e a realidade econômica, “cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente” (FALCÃO, 1994, p. 79). Para melhor concretizar o seu entendimento, o autor ilustra a seguinte situação:

Quando se alude, como fato gerador, à venda, a referência é meramente léxica, ou melhor, ela tem em vista uma fórmula elíptica, através da qual se está considerando a relação econômica que, normalmente, tem lugar sob a forma de venda. Verificada esta última, pouca importância tem a forma exterior com que o contribuinte a revista (FALCÃO, 1994, p. 79).

Segundo Amílcar de Araújo Falcão (1994, p. 81), essa interpretação não se trata de construir uma atividade construtiva pelo intérprete, ou uma aplicação analógica em matéria tributária, bem como de princípios econômicos ou financeiros para reger as hipóteses normativas previstas pelo legislador, mas de, a partir de uma interpretação simples, considerar, como fato econômico, o fato gerador, dando-lhe, integral significação ao que está contido na lei, bem como em seu espírito. Como se verá a seguir, essa técnica de interpretação antielisiva é incompatível com nossa ordem constitucional, especialmente, em razão dos princípios da legalidade tributária e da tipicidade.

### **3. Princípio da Legalidade Tributária**

A maioria da doutrina do direito tributário pátrio rechaça a utilização da interpretação da norma tributária segundo o critério econômico, que esbarra, fundamentalmente, em dois óbices constitucionais, quais sejam, o princípio da legalidade tributária, e o princípio da tipicidade fechada. Destarte, mister se faz tecer algumas considerações sobre esses princípios e sua importância em matéria tributária.

O art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Trata-se do princípio da legalidade, que não é exclusivamente tributário, vez que se projeta por todos os domínios do Direito, estando contido no rol de direitos individuais. Somente a lei, este ato normativo

genérico e abstrato que inova na ordem jurídica, editado pelo Poder Legislativo, e, portanto, decorrente da vontade do povo por meio dos seus mandatários, pode trazer restrições à esfera de liberdade e propriedade dos indivíduos. Nesse passo, só é dado à Administração atuar em conformidade com a vontade do povo, contida na lei, a fim de se evitar arbitrariedades e surpresas para com os indivíduos (CARRAZZA, 2013, p. 272-273).

Logo, como confirma César Guimarães Pereira (2001, p. 143), ancorado nas lições de Renato Alessi, a Administração somente deve atuar quando houver permissão legal para tanto. Fora do permitido pela lei, não há competência para atuação da Administração, vez que a competência é pressuposto para o exercício da função administrativa, especialmente no que diz respeito à cobrança de tributos. Em mesmo sentido, é o que leciona o mestre Celso Antonio Bandeira de Mello (2014, p. 104) ao afirmar que “o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática”. O art. 37 da Constituição Federal de 1988 submete a atuação da Administração pública ao princípio da legalidade: “A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade (...)”.

Não à toa que Roque Antonio Carrazza (2013, p. 275) afirma que “o princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário”. Alberto Xavier (1978, p. 4), por seu turno, vai mais além e assevera que se trata na “mais importante de todas as limitações constitucionais ao poder de tributar (...)”. Bastaria a previsão genérica do princípio da legalidade no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, para que pudesse ser afirmado que ninguém será compelido a pagar tributo sem a existência de lei.

Em outras palavras, do princípio da legalidade já seria possível o princípio da legalidade tributária em nossa ordem constitucional (CARRAZZA, 2013, p. 275). Contudo, em nosso Sistema Constitucional Tributário, no qual o legislador teve o cuidado de disciplinar com rigor e com riqueza de detalhes os limites ao exercício da competência tributária para o fim de acautelar os direitos dos contribuintes, o princípio da legalidade tributária está previsto de modo expresso, precisamente no seu art. 150, I: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Verifica-se, portanto, que o princípio da legalidade em matéria tributária teve sua intensidade reforçada. No que toca à criação de deveres, de conteúdo positivo ou negativo, no qual há interferência do poder público na liberdade dos indivíduos, a legalidade assume a sua

concepção ampla, de reserva de lei. No campo da tributação, como constata Alberto Xavier (1978, p. 17), o princípio da legalidade revela-se mais exigente ainda, como uma *reserva absoluta de lei formal*. Nas palavras do autor:

Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de “tributos arbitrários”, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restritiva do princípio da legalidade, convertendo-o numa *reserva absoluta de lei*, no sentido de que a lei, mesmo sem sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto (XAVIER, 1978, p. 37, destaque do autor).

Diferente do princípio da reserva de lei formal que contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta exige uma *lex stricta* (XAVIER, 1978, p. 37). As pessoas políticas apenas deverão instituir ou majorar tributo por meio de lei, vedando-se qualquer possibilidade delegação ao Poder Executivo. A lei tributária deve conter todos os elementos de decisão no caso concreto, fornecendo o fim e o conteúdo, de modo que, cabe apenas ao órgão de aplicação do direito, realizar a subsunção do fato à norma, sem qualquer tipo de valoração pessoal. Ao legislador impõe-se a necessidade de formular atos legislativos em matéria tributária, predeterminando o critério da decisão concreta e o conteúdo. Ao administrador, afasta-se o subjetivismo na aplicação da lei tributária, proibindo o emprego da analogia e a discricionariedade na cobrança dos tributos (XAVIER, 1978, p. 38-39).

Portanto, a lei deve definir de forma absolutamente minuciosa os tipos tributários. Cabe ao legislador, ao editar a lei, indicar pormenorizadamente todos os elementos que compõe a norma jurídica tributária. Em outras palavras, como ensina Roque Antonio Carrazza (2013, p. 275-276), criar tributo é descrever, de forma detalhada, suas hipóteses de incidência, seus sujeito ativos e passivos, suas bases de cálculos e alíquotas. A cobrança de qualquer tributo, portanto, só poderá ser realizada validamente se houver uma lei que a autorize, sendo a legalidade um limite intransponível à atuação da Administração Tributária.

#### **4. Princípio da Tipicidade**

No Direito Tributário, assim como no Direito Penal, o princípio da tipicidade surgiu como uma técnica para proteger os particulares contra os arbítrios da Administração e os poderes decisórios do juiz. Como assevera Alberto Xavier (1978, p. 70), trata-se da expressão do princípio da legalidade quando se manifesta na forma de reserva absoluta de lei, impondo rigorosos limites as órgãos de aplicação do direito em matéria tributária. A regra *nullum*

*tributum sine lege* resulta do alcance dos tipos, do objeto de tipificação e das características da tipologia tributária.

A definição dos contornos dos tipos tributários é monopólio da lei, não podendo ser criados pelos costumes ou por regulamentos expedidos pela Administração, devendo ser editada pelo órgão legislativo competente, fruto da expressão do livre consentimento do povo através dos seus representantes. O conceito de tributo está na base do processo de tipificação no Direito Tributário, de modo que, “o tipo representa necessariamente algo de mais concreto que o conceito, embora também necessariamente mais abstrato do que o fato da vida” (Xavier, 1978, p. 72). Cada tipo, ao especificar o conceito de um determinado tributo, deve conter os elementos essenciais que o caracterizam.

Misabel Derzi (2001, p. 222-223) afirma ser imprópria a utilização da terminologia *tipologia ou tipicidade*, para o que a autora denomina de princípio da especificação conceitual<sup>3</sup>, que diz respeito materialmente ao princípio da legalidade, impondo um conteúdo mínimo e indelegável ao legislador. Cabe a este, ao regular o tributo de forma válida, precisar todas as *notas* e as *qualificações* mínimas, indelegáveis, determinantes das abstrações conceituais das descrições e prescrições inerentes à norma jurídica tributária. Para a autora, os tributos não devem ser pensados como tipos, mas por meio de conceitos determinados.

Roque Antonio Carrazza (2013, p. 291-292) leciona que a legalidade tributária possui um alcance mais rigoroso e preciso, no qual todos os elementos essenciais que compõe a norma jurídica tributária devem estar definidos em lei, que disciplina com riqueza de detalhes o tipo tributário, afastando qualquer margem de discricionariedade pela Administração Tributária. Não à toa que a tipicidade, no âmbito do Direito Tributário, é mais rigorosa do que no Direito Penal. Assim afirma que o “tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica” (CARRAZZA, 2013, p. 283).

Portanto, o princípio da tipicidade fechada apura o alcance do princípio da legalidade tributária. O fato somente é típico, quando se ajusta integralmente ao fato descrito pelo legislador, em que é vedada a possibilidade de emprego da analogia para fins de cobrança de tributos e criação de infrações com suas sanções respectivas. Ademais, o princípio da tipicidade impede a cobrança de tributos com base em presunções, indícios e ficções. Toda a atividade administrativa de imposição de cobrança da exação fiscal submete-se à lei,

---

<sup>3</sup> Em que pese as contribuições da ilustre jurista, utilizaremos a terminologia “tipicidade”, já consagrada no âmbito da doutrina e jurisprudência, para referir-se ao princípio em análise.

limitando-se a subsumir o fato à hipótese normativa (CARRAZZA, 2013, p. 292-293). Nas palavras do autor:

A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar *conceitos indeterminados, fórmulas abertas* ou *cláusulas gerais*, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributárias (CARRAZZA, 2013, p. 293, destaques do autor).

Quanto aos fatos passíveis de tipificação para fins de tributação, por decorrência do princípio da igualdade, e do seu corolário, o princípio da capacidade contributiva, o legislador possui um limite material na eleição das situações de vida que abstratamente possam ser designadas como fato jurídico tributário. Logo, o objeto de tipificação é sempre a capacidade contributiva, isto é, as situações de vida efetivamente reveladoras de uma capacidade econômica, no qual a lei delimita o tipo. Cabe à lei, e apenas à ela, a escolha, dentre as várias manifestações de capacidade econômicas possíveis, da que reputa-se mais adequada para fins de tributação. Em outras palavras, compete exclusivamente ao legislador, e não ao administrador ou juiz, a eleição dos fatos econômicos que farão surgir a obrigação tributária (XAVIER, 1978, p. 11).

Portanto, existem dois requisitos para o conceito do fato tributário: o formal, que é a tipicidade; e o material, que consiste na capacidade contributiva (XAVIER, 1978, p. 75-77). Importante consignar que, não pode o tipo ser um índice uma qualidade do fato, como o substrato econômico, permitindo sua consideração apenas com esse critério como ocorre na interpretação econômica, mas uma valoração definitiva da realidade, com todos os seus elementos necessários e suficientes, imprimindo um caráter unitário ao fato descrito. (XAVIER, 1978, p. 89-82).

Diante dessas peculiaridades, é que Alberto Xavier (1978, p. 92), ao analisar os corolários da tipicidade (princípio da seleção, princípio do *numerus clausus*, princípio do exclusivismo e princípio da determinação) cogita de uma tipicidade fechada, que contém “todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”.

Em linha de encerramento do presente tópico, ficamos com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2016a, p. 173) acerca dos rigores do princípio da legalidade tributária, que estabelece a necessidade de que a lei traga todos os elementos descritores da

hipótese e prescritores da consequência, bem como desse *plus* que caracteriza a tipicidade tributária, decorrência imediata do princípio acima aludido:

(...) sem lei anterior que descreva o fato imponible não nasce obrigação tributária (princípio da legalidade); sem subsunção do evento descrito à hipótese normativa também não surge obrigação tributária (princípio da tipicidade); e, havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei (princípio da tipicidade) (CARVALHO, 2016b, p. 587).

## **5. Críticas à Interpretação Econômica do Direito Tributário**

A interpretação econômica se esgotou por sua posição radical, pois transformou-se em instrumento para o incremento das pretensões arrecadatórias do Fisco. O pluralismo metodológico que a substituiu, fundado na interpretação jurídica integrada a valores e princípios vinculados à liberdade, segurança e justiça, veio superar o impasse provocado por essa teoria da interpretação, ponderando os princípios da capacidade contributiva, ligada à ideia de igualdade, com o princípio da legalidade, vinculado à ideia de segurança jurídica (TORRES, 2001, p. 238).

Alfredo Augusto Becker (1972, p. 110-111), sem dúvidas, foi um dos principais críticos à essa interpretação. Fundando suas ideias sob o cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico, e criticando o falso postulado da autonomia do direito tributário, afirma que os vários ramos de direito não são compartimentos isolados, mas partes de um único sistema jurídico, ao passo que uma regra jurídica consistirá em um único conceito ou instituto jurídico válido para a totalidade de todo sistema. Assim, quando o legislador tributário refere-se à venda, mútuo, empreitada, locação, e entre outras definições do direito privado, devem-se estas expressões serem aceitas também na seara do direito tributário. A propósito, cabe ressaltar que o art. 110 do Código Tributário Nacional estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal, Constituições Estaduais, ou pelas Leis Orgânicas dos Municípios ou Distrito Federal, para delimitar as competências tributárias.

Ao intérprete da lei tributária cabe a lembrança de que no momento em que realiza a integração da norma jurídica contida na lei, o direito tributário já consagrou e aceitou um princípio ou conceito de outro ramo do direito. As regras jurídicas tributárias que regem as relações jurídicas tributárias compõem um único sistema jurídico, com o mesmo modo de incidir, mesma estrutura lógica e atuação dinâmica. Essa homogeneidade sistemática é

essencial para o funcionamento e certeza do direito, de tal modo que, os conceitos ou institutos de outros ramos jurídicos, devem possuir o mesmo significado quando contemplados pelas regras jurídicas tributárias (BECKER, p. 1972, 112).

Quando o intérprete abstrai a estrutura jurídica contemplada da previsão legal para apenas se fixar na realidade econômica, age de forma ilegal, pois aplica analogia para fins de incidência do tributo, o que é vedado expressamente. Admitir a interpretação ora em exame, é permitir ao intérprete criar regra jurídica nova, alargando ou estendendo a hipótese de incidência de modo a abranger o fato por ele pretendido. Essa postura encontra óbice no princípio da legalidade tributária, que proíbe a instituição e majoração do tributo sem prévia lei que o estabeleça (BECKER, 1972, p. 119-120). Diante dessas considerações, Alfredo Augusto Becker (1972, p. 117), em severa crítica, chama atenção para a confusão metodológica entre o Direito Tributário e outras ciências provocada por essa teoria:

A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.

Nesse sentido, valiosos também são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho. Como leciona o jurista, é a linguagem do Direito que cria o domínio jurídico, ou seja, “o campo material das condutas intersubjetivas, dentro do qual nascem, vivem e morrem as relações disciplinadas pelo Direito” (CARVALHO, 2016b, p. 576). Faltando a linguagem jurídica competente para narrar um dado acontecimento, não se poderá falar em fato jurídico. Desse modo, o fato que dá causa a uma relação jurídica jamais poderá ser objeto de qualificação não jurídica.

A realidade está aberta para receber inúmeros recortes cognoscitivos, de modo que, de um mesmo evento poderia um jurista construir o fato jurídico, assim como o contabilista, o fato contábil, e o economista, o fato econômico, sendo todos os fatos, construções da linguagem relativa a cada ciência. Portanto, equivocada a confusão metodológica do Direito Tributário com outras ciências. É certo que existe interpretação econômica do fato, mas para as ciências econômicas. Todavia, assumindo o critério jurídico como recorte metodológico da realidade, o fato será jurídico, vez que o Direito não toma de empréstimo conceitos e fatos de outras disciplinas, pois ele mesmo constrói sua realidade, objeto, categorias e unidades de significação (CARVALHO, 2016b, p. 581-582).

Desse modo, em virtude do princípio da autonomia da vontade, o particular pode adotar as mais variadas estruturas negociais para atingir o resultado econômico almejado, de

forma que os custos sejam reduzidos e a eficiência da atividade realizada seja aumentada. Ademais, o princípio da tipicidade cerrada, óbice intransponível à consideração econômica do Direito Tributário, veda a juridicização de outros fatos que não os estipulados no antecedente da norma jurídica de incidência tributária. Em caso desta prevê em sua hipótese normativa um tipo estrutural, somente poderá ser aplicada com a ocorrência do negócio jurídico nela previsto (CARVALHO, 2016b, p. 589). Vale a transcrição de suas lições:

Em face da taxatividade da tipologia tributária, à autoridade administrativa não resta espaço para valoração econômica acerca dos negócios praticados. O tipo estrutural exige, para que se efetue a subsunção, que a parcela da realidade que se pretende tributar corresponda à exata qualificação jurídica prevista na hipótese normativa. Se, em virtude dos princípios da autonomia da vontade e da livre-iniciativa, o fato for reputado pelo direito privado como diverso daquele descrito no antecedente da regra-matriz, não há que se falar em surgimento da obrigação tributária. Inadmissível a desconsideração das formas adotadas pelo particular para, usando critérios meramente econômicos, sujeitá-los à tributação, como se diversa fosse a forma negocial por ele praticada (CARVALHO, 2016b, p. 590).

Na mesma linha, Antonio Roberto Sampaio Dória (1977, p. 95) leciona que a consideração econômica da norma tributária representa inovar no direito escrito, pois consiste no “abandono do texto legal em seu comando vocabular e aplicação de supostas diretrizes econômicas ou funcionais a ele necessariamente subjacentes”. O Direito pressupõe um mínimo de formas para sua realização, pois assim como o conteúdo do ato e seus efeitos, a forma integra a realidade. Apenas quando reduzido as estruturas reais à categorias formais é que o direito consegue de modo adequado e eficiente regê-los (DÓRIA, 1977, p. 105). Logo, pertinente é a indagação do jurista: “se o legislador prefere para instituir a tributação, a terminologia jurídica formal à indicação do conteúdo econômico, como pode o aplicador da lei, salvo se se transmudar em seu autor, inverter tal prioridade?” (DÓRIA, 1977, p. 96).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 637), por seu turno, assevera que a noção de que a “mera manifestação de capacidade contributiva, por si só, dá ensejo à incidência tributária não se coaduna com a ordem constitucional vigente e representa flagrante afronta aos pilares fundamentais do Estado Democrático de Direito”. A aplicação pela Administração Tributária do princípio da capacidade contributiva com pretensões de maximização da arrecadação, ao arrepio da separação dos poderes, é intolerável. A legalidade e a tipicidade, como princípios concretizadores da segurança jurídica dos contribuintes, confere legitimidade à cobrança da exação, vez que disciplina de forma pormenorizada os aspectos substanciais da norma jurídica tributária em lei editada pelo Legislativo (COÊLHO, 2016, p. 638).

Não cabe o Executivo a partir de uma interpretação que tome em consideração o conteúdo econômico, determinar, sem a existência de lei expressamente prevendo, as situações que devam ser tributadas ou não. As situações que revelam capacidade contributiva não alcançadas pela lei representam opção do Poder Legislativo, que é a esfera competente para instituir, definir ou majorar os tributos. Descabida é a postura do Fisco, que se adianta ao legislador, e passa a tributar lançando mão da analogia, a partir da equivalência de situações que demonstram capacidade contributiva, mas que não há previsão legal (COÊLHO, 2016, p. 639).

Adverte, assim, para o perigo que representa a tentativa de importação de teorias, cujo o legislador constitucional não teve o mesmo cuidado de regular com detalhes, as garantias, os princípios e competências no âmbito do Direito Tributário. Embora os princípios da solidariedade e capacidade contributiva sejam essenciais à ordem constitucional, não podem, por si só, serem fundamentos para incidência, em desrespeito aos princípios da legalidade, tipicidade cerrada, segurança jurídica, bem como às regras de competência, previstas de forma analítica em nossa Constituição Federal (COÊLHO, 2016, p. 654).

Portanto, resta evidenciado, como ensina Misabel Derzi (2001, p. 232), que à luz da nossa Constituição, em matéria de tributação, é fundamental a observância do princípio da segurança jurídica, pilar essencial do Estado de Direito, que não se opõe ao princípio da igualdade, pelo contrário, a complementa. O direito do contribuinte de buscar minorar os custos incidentes sob o exercício da atividade econômica, não pode ser reduzido a interpretações analógicas que violam a legalidade e a tipicidade. Como afirma a autora, a “arbitrariedade, que nessas circunstâncias se instala, é que desigual injustamente os contribuintes e projeta insegurança, em um campo que a Constituição teve o cuidado de cercar certeza e previsibilidade” (DERZI, 2001, p. 232).

## **6. A “norma geral antielisão” instituída pela LC 104/2001 e a Interpretação Econômica do Direito Tributário**

A Lei Complementar 104/2001, que acrescentou o parágrafo único<sup>4</sup> ao art. 116 do Código Tributário Nacional, pretendeu instituir uma “norma geral antielisão” em nosso ordenamento, como consta em suas exposições de motivos. O referido dispositivo reacendeu

---

<sup>4</sup> Código Tributário Nacional, art. 116, 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”.

o debate sobre a elisão e seus limites, e dividiu a doutrina em vários aspectos, a saber: acerca da sua constitucionalidade; da possibilidade de sua aplicação; se trata-se de uma norma antielisão, ou cogita-se de norma geral antievasão, ou melhor ainda, de uma norma geral antissimulação; acerca do sentido e alcance conferido ao termo *dissimulação* empregado pelo legislador; se restaria autorizada a utilização de teorias como a do abuso de direito, abuso das formas, do propósito negocial ou a teoria da interpretação econômica para desconsideração das estratégias elisivas empreendidas pelos particulares.

Interessa-nos especialmente nesse trabalho tratar a respeito da possibilidade de o dispositivo ter instituído entretós a teoria da interpretação econômica para fins de requalificação de atos e negócios jurídicos dos particulares. Estamos com Marco Aurélio Greco (2001, p. 187-188, 193) ao afirmar que a cláusula geral antielisão não altera o perfil da legalidade e tipicidade, bem como não permite a aplicação de analogia para fins de tributação, e, muito menos, implementa a interpretação econômica no sistema tributário. O dispositivo apenas autoriza o desvelamento da realidade pelo afastamento de uma cobertura que encobre outra realidade, em caso de o fato previsto na hipótese normativa ter ocorrido efetivamente no mundo fático. Assim, não está autorizada a Administração Tributária a realizar suposições e conjecturas de algo que poderia ter ocorrido para o fim de incidir a norma de tributação, mas apenas de alcançar o que efetivamente ocorreu.

Segundo Misabel Derzi (2001, p. 217) o parágrafo acrescentado ao art. 116 do CTN não institui uma cláusula geral antielisão, e não traz novos critérios de interpretação que permitem o abandono da forma, conceitos e institutos de direito privado em prol de uma consideração econômica da norma jurídica tributária, mas apenas autoriza a desconsideração dos atos e negócios jurídicos simulatórios, que visam dissimular os que efetivamente ocorreram, prejudicando, assim, a Administração Tributária. Refere-se, portanto, o dispositivo à evasão ilícita, pois visa combater a prática de simulação pelo contribuinte.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2016b, p. 593) aponta que o parágrafo único do art. 116 do CTN é inócuo, vez que não trouxe qualquer alteração no ordenamento jurídico brasileiro, mas apenas ratificou o contido no art. 149, VII, do CTN<sup>5</sup>, que já autorizava a desconsideração dos atos e negócios jurídicos dos particulares pela Administração Fazendária em caso de dolo, fraude e simulação, hipóteses de evasão tributária.

---

<sup>5</sup> Código Tributário Nacional, 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.”

É certo que, a depender da interpretação que se confira à pretensa norma geral antielisão, como a possibilidade de se conferir maior relevância à realidade econômica do que a forma jurídica empregada pelo particular, deverá esta ser considerada inconstitucional por amesquinhar os princípios da legalidade e da tipicidade, à medida que possibilita a tributação por analogia, vedada por nosso ordenamento. O argumento de que a cláusula geral antielisão visa concretizar os princípios da capacidade contributiva e isonomia não a justifica, pois referidos princípios devem conviver de forma harmônica com os ditames da legalidade e da tipicidade, cânones da segurança jurídica (MACHADO, 2001, p. 109-113).

Por fim, é importante consignar que o parágrafo único do art. 116 do CTN é norma de eficácia limitada, e enquanto persistir a ausência da lei ordinária que vem regulamentar o procedimento específico destinado a viabilizar a desconsideração dos atos e negócios dos contribuintes pela Administração Tributária, a cláusula é inaplicável (COÊLHO, 2001, p. 304).

## **7. Conclusão**

As estratégias desenvolvidas pelos particulares por meio lícitos com o fim de afastar, postergar a ocorrência do fato jurídico tributário, ou reduzir o ônus fiscal, tem assento em nossa ordem jurídica, especialmente, nas garantias da livre-iniciativa, autonomia da vontade, legalidade tributária e tipicidade tributária. O contribuinte tem o direito de ordenar seus negócios no sentido de implicar uma diminuição da carga tributária a qual está acometido, tendo em vista que tributo é um custo, e buscar sua redução, é prezar pela eficiência da atividade econômica desempenhada. Assim, no momento de realizar um negócio que tenha o potencial de realizar a hipótese de incidência de um tributo, pode o contribuinte optar por um caminho menos oneroso do ponto de vista fiscal.

A interpretação econômica do direito tributário, desenvolvida na experiência jurídica alemã no início do século XX, busca desconsiderar as formas jurídicas adotadas pelos particulares no que toca aos efeitos tributários, e concentra-se na realidade econômica a ela subjacente. Os conceitos de direito privado, contidos nas normas tributárias, nessa hermenêutica, não podem ser compreendidos com rigidez e formalismo, devendo o intérprete buscar a consistência e natureza econômica da operação realizada, bem como a normalidade das formas jurídicas que são empregadas para o atingimento de certos fins.

Nessa linha, o que interessa ao direito tributário não é a *intentio juris*, ou seja, o componente que reveste a relação econômica com uma figura predeterminada pelo direito

privado, mas, a *intentio facti*, isto é, a própria relação econômica e seus efeitos empíricos. Em outras palavras, cabe ao intérprete, ao considerar o fato econômico relevante para tributação, buscar seu conteúdo e essência. Segundo seus defensores, é a interpretação que melhor realiza os princípios da capacidade contributiva e isonomia, tributando fatos que, embora não previstos em lei, indique manifestação de capacidade contributiva análoga e equivalente ao fato descrito na hipótese normativa.

A tentativa de importação e aplicação da teoria hermenêutica em tela é perigosa, visto que não atenta para as peculiaridades que cercam nosso sistema constitucional tributário, no qual o legislador teve todo o cuidado de assegurar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, bem como disciplinar o exercício da competência tributária. A teoria da interpretação econômica encontra duas barreiras constitucionais intransponíveis, quais sejam, a legalidade tributária e a tipicidade fechada.

Cabe apenas à lei, genérica e abstrata, fruto da deliberação popular mediante seus mandatários, intervir na esfera de liberdade e propriedade dos particulares, quando institui tributos. Da legalidade genérica já seria possível extrair a legalidade tributária, todavia, o legislador constitucional, buscando acautelar os contribuintes, estabeleceu expressamente a legalidade tributária. É a lei, ou melhor, o Poder Legislativo, e não Administração Tributária, quem define, dentre os fatos que tenham o potencial de revelar riqueza, os que serão relevantes juridicamente para fins de tributação.

A legalidade tributária manifesta-se como reserva absoluta de lei formal, e por essa razão, na lei tributária deve conter o fundamento de conduta da Administração e o critério de decisão no caso concreto, de modo que, o órgão aplicador limita-se apenas a subsumir o fato à norma, afastando-se, assim, qualquer tipo de valoração, subjetivismo, analogia ou discricionariedade. Tendo em vista que a legalidade em matéria tributária tem sua intensidade reforçada, em razão da tipicidade, a lei, deve definir, de forma pormenorizada, todos os elementos que irão compor a norma jurídica de incidência tributária. Assim, os tipos tributários devem ser definidos com riqueza de detalhes, afastando qualquer tipo de valoração pelo aplicador do direito. Por ser o fato jurídico tributário, um fato típico, só com a ocorrência integral no mundo fenomênico do fato descrito na hipótese normativa, é que nascerá a relação jurídica tributária.

O direito é uno, de modo que, os conceitos e institutos recepcionados pela norma jurídica tributária para fins de incidência, não podem ser abstraídos, desconsiderando-se a roupagem jurídica atribuída pelo direito privado. Cabe ao intérprete no momento da aplicação da norma tributária, ter em mente que os conceitos e institutos de direito privado devem ter

seu sentido e alcance pesquisado conforme esse ramo jurídico. Somente quando ocorrido na realidade integralmente o negócio jurídico previsto na hipótese normativa do tributo, é que nascerá a obrigação tributária.

Por essas razões, é que a interpretação econômica, por flexibilizar os princípios de segurança jurídica aludidos, torna-se incompatível com nossa ordem constitucional. Em que pese a igualdade tributária e a capacidade contributiva serem princípios caros ao sistema constitucional tributário, não há fundamento para se admitir a desconsideração das formas jurídicas empregadas pelos particulares, levando-se em conta o conteúdo econômico da operação, admitindo, assim, a incidência da norma jurídica tributária apenas com base na manifestação de riqueza equivalente. Essa interpretação, a partir da utilização de critérios extrajurídicos e subjetivos, importa na tributação por analogia pela Administração Tributária, alcançando fatos que demonstrem capacidade contributiva, mas que não há previsão legal. Por fim, a pretensa cláusula geral antielisão instituída pela LC 104/2001, não implementou a interpretação econômica em nosso sistema tributário, tampouco autorizou o emprego da analogia para cobrança de tributos.

### Referências

- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed São Paulo: Lejus, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BRITO, Edvaldo. Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016a.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016b.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do Planejamento Tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

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

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

GRECO, Marcos Aurélio. Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**. 31 ed. Malheiros: São Paulo, 2014.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.