O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS LIMITES QUE PRECEDEM A ELUSÃO FISCAL

Eduardo Silva Pinheiro Neves*

Resumo: todo planejamento tem por natureza arquitetar com perspicácia um ato ou situação futura de forma a gerar os maiores benefícios para aquele que o faz, e isso não é diferente no caso do planejamento tributário. No entanto, como há uma diversidade de dispositivos legais entrelaçados e correlacionados que normatizam a tributação no Brasil, essa tarefa tem se tornado cada vez mais complexa, visto que o ordenamento jurídico está gradativamente se "inchando" de normas que buscam cercar as hipóteses de evasão e elusão fiscal. Dessa forma, se faz necessário compreender que características ou circunstâncias tornam os atos e negócios jurídicos lídimos e inoponíveis perante o Fisco, para que consequências perniciosas não sejam arcadas futuramente pelo contribuinte. Nessa senda está a presente composição, que visa expor o que a doutrina entende a respeito do tema, fazendo um breve paralelo com a jurisprudência, permitindo o deslinde que aponta para a motivação e a finalidade negocial como os principais determinantes na (re)qualificação de atos ou negócios jurídicos para fins fiscais. Para isso, o presente estudo ocorreu por meio de pesquisa qualitativa; de natureza básica; exploratória; e bibliográfica.
Palavras-chave: planejamento tributário; elusão fiscal; finalidade.

Abstract: all planning has the nature to architect with perspicacity an act or future situation in order to generate the greatest benefits for the one who does it, and this is no different in the case of tax planning. However, as there is a diversity of interwoven and correlated legal provisions that regulate taxation in Brazil, this task has become increasingly complex, since the legal system is gradually "swelling" with rules that seek to surround the evasion hypotheses and tax avoidance. Thus, it is necessary to understand what characteristics or circumstances make legal acts and deals legitimate and unavoidable before the Tax Authorities, so that harmful consequences are not borne by the taxpayer in the future. In this path is the present composition, which aims to expose what the doctrine understands about the theme, making a brief parallel with the jurisprudence, allowing the outline that points to the motivation and the business purpose as the main determinants in the (re)qualification of legal acts or business for tax purposes. For this, the present study took place through qualitative research; basic in nature; exploratory; and bibliographic.
Keywords: tax planning; tax avoidance; finality.

Introdução

Como é de amplo conhecimento nacional, o sistema tributário brasileiro é regido por normas complexas, esparsas, e que muitas vezes pode se aparentar desarrazoado na medida em que não sustenta adequadamente métodos de tributação que evitem concorrer contra a capacidade contributiva de seus jurisdicionados. Consoante a isso, seria, por exemplo, a atual sistemática de tributação indireta, que na prática apresenta-se regressiva em

* Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). Acadêmico do curso de Direito da Faculdade Dom Bosco.

relação à capacidade econômica de cada indivíduo.

Muitas vezes, em função disso, os contribuintes podem acabar desprezando o lícito planejamento tributário, inoponível ao fisco, para buscarem meios de eludir, deturpar e dissimular o critério material da regra matriz de incidência tributária, com vistas a suprimir o pagamento de tributos, reduzi-lo ou postergá-lo. E para a consecução de tais objetivos, é comum que sejam utilizadas as omissões nas leis, as famigeradas "brechas", pois muitos tendem a fazer juízo de valor do princípio da legalidade garantido pela Constituição Federal (1988), que prevê, em seu artigo 5º, inciso II, que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", utilizando-o como premissa para a legitimidade de seus atos.

Destarte, seria procedente que a liberdade exprimida no texto da Carta Magna poderia ser justificativa para o sujeito moldar a hermenêutica do ordenamento jurídico à sua subjetividade, ou haveria limites claramente delineados que contrapõem o raciocínio indutivo obtido por esse juízo de valor? Em consequência, até que ponto o planejamento tributário é válido perante as leis e ao fisco?

Essas questões deveriam nortear as atitudes de todos os sujeitos que possuem patrimônio, consomem, ou auferem renda, pois poderiam separar as condutas imputáveis e sancionáveis civil e criminalmente das que não são, em se tratando de atos omissivos ou comissivos que firam o crédito tributário do Estado.

Diante disso, faz-se importante a análise do tema em questão, de modo que as considerações aqui expostas objetivam instigar o leitor a questionar os fatos e atos de sua realidade, correlatos aos seus direitos de propriedade, liberdade econômica e da livre iniciativa, que resultem em incidência de tributos, preconizando a cautela e o devido planejamento ético e lícito de suas ações nesta seara. E para isso, a abordagem do presente tema dar-se-á por meio de pesquisa qualitativa; de natureza básica; exploratória; bibliográfica; e com método científico dialético.

Elusão: finalidade negocial é a chave

O planejamento tributário, segundo Andrade (2014), pode ser entendido como a identificação de opções lícitas para minimizar, postergar ou extirpar a carga tributária. Em outras palavras, o planejamento tributário seria um estudo ou reflexão com caráter preventivo para a realização de atos fiscalmente menos onerosos, não sendo considerados os efeitos ou consequências desses, mas apenas seus objetivos, avaliando-se possíveis atos futuros com

base no ordenamento jurídico vigente.

Assim, num primeiro momento, analisando-se as disposições de Andrade (2014), é possível refletir no sentido de que o ato de planejar não se reveste por si só de um caráter ilícito, afinal, situa-se no "campo das ideias", figurando como uma prática pré-jurídica, pois seria necessário que seus efeitos fossem verificados no caso concreto para ocorrer ou não a oponibilidade ao fisco. Nesse sentido, Germano (2010) aponta que a requalificação de atos ou negócios jurídicos pela Administração Pública, que, inclusive encontra respaldo legal no parágrafo único, do artigo 116, da Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), não pode dispensar a análise da existência da relação jurídica tributária, ou seja, para que um ato seja chancelado como oponível ao fisco, ferindo seu crédito tributário, deve gerar efeitos no plano existencial, algo que pode ser traduzido pela ocorrência do fato gerador do tributo, ainda que mascarado ou encoberto.

Inserida nesse âmago do ato de planejar está a figura da elusão fiscal, cujos meios para sua consecução, apesar de estarem amparados no exercício de atos lícitos, possuem finalidade única ou essencial de economia tributária, assim esclarecida por Germano (2010):

> Quando se discute a legalidade de atos e negócios praticados no âmbito de um planejamento tributário verificamos que entre a legítima economia de tributos (elisão) e a prática de atos em frontal descumprimento às normas (evasão) existe uma espécie de "zona cinzenta". Trata-se daqueles atos ou negócios que, embora não proibidos, são praticados pelo contribuinte mediante a utilização de "artefatos" dolosos visando principal ou exclusivamente a diminuição de carga tributária. Esses são os negócios qualificados como elusivos (GERMANO, 2010, p.5).

Diante disso, Germano (2010) propõe a seguinte indagação: "sendo os atos ou negócios praticados pelo contribuinte no exercício de sua autonomia privada e mediante o cumprimento de todos os requisitos formais, isso basta para a afirmação sobre sua licitude?".

A princípio, a resposta para a questão supramencionada parece ser simples e objetiva, afinal, a própria Constituição Federal (1988), em seu Título VII, Da Ordem Econômica e Financeira, artigo 174, remete que o planejamento é indicativo para o setor privado, ou seja, algo aconselhável, o que poderia constituir premissa para a conclusão de que o cumprimento de todos os requisitos formais e legais bastaria para a afirmação sobre a licitude e inoponibilidade dos negócios jurídicos objetos de planejamento tributário. Ainda, poder-se-ia encontrar resguardo no princípio fundamental da livre iniciativa, previsto no artigo 1º, inciso IV, no qual, inclusive, a ordem econômica está fundada, conforme o artigo 170, ambos da Magna Carta. E como se não fosse suficiente, recentemente a Lei n.º 13.874/2019 instituiu a

Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, a qual ratificou que é direito de toda pessoa, natural ou jurídica, ter a garantia de que os negócios jurídicos empresariais serão objeto de livre estipulação entre as partes pactuantes, conforme seu artigo 3º, inciso VIII.

Portanto, parece válido concluir que a resposta para a questão formulada por Germano (2010) é "sim", afinal, sendo o negócio jurídico válido, estando no plano da legalidade e sabendo-se que a autonomia privada e a livre iniciativa estão sob a égide legal, não há que se falar em ilicitude do ato ou negócio jurídico perante a Administração Tributária, certo?

Contudo, não é bem assim. Germano (2010) assevera que nem os critérios básicos tidos pela doutrina brasileira para conferir legitimidade à economia de tributos, sejam eles o critério da licitude dos atos ou o critério cronológico em relação ao fato gerador, são suficientes para avaliar ou caracterizar um negócio jurídico como inoponível ao fisco. Razão parece lhe assistir, visto que o parágrafo único, do artigo 116, da Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), aqui já mencionado, continua em vigor, evidenciando sutilmente que há outro critério levado em consideração, que seria o da finalidade negocial, dispondo o que se segue:

> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (BRASIL, 1966, On-line) [grifo nosso].

Então, a partir dessas considerações, tem-se que o planejamento tributário que resulta em efeitos lícitos e válidos perante o fisco deve-se pautar, além da licitude de seus atos e do fato gerador não ter ocorrido ainda (critério cronológico), na finalidade negocial, ou seja, o ato ou negócio não deve existir somente com a finalidade de eximir-se do tributo. Assim, deve ser possível verificar e sustentar outros objetivos além deste, pois o termo "dissimular" remete a encobrir, disfarçar, ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A interpretação da finalidade negocial

Em alguns casos, há que se refletir que não é difícil vislumbrar uma linha tênue que aparta um negócio jurídico dissimulado do que não é, sob a ótica de quem está de fora do mesmo e desconhece a real vontade ou intenção das partes envolvidas, tornando mais

complexa a tarefa de comprovar que essas estão em conluio para obliterar o crédito tributário do Estado.

Exemplificando o supramencionado, tomando-se um caso hipotético em que duas pessoas desejam efetuar uma transação de compra e venda de uma fazenda, porém, sem o recolhimento do imposto incidente sobre a transmissão de bens imóveis, decidem então constituir uma sociedade empresarial e posteriormente, após um curto período de tempo e pouquíssimas transações comerciais, dissolvem essa sociedade e cada uma delas sai com uma parte, cada qual, desejada inicialmente: uma com o dinheiro e a outra com a fazenda, ambos integralizados anteriormente no capital social da sociedade dissolvida.

Diante disso, seria possível caracterizar e afirmar a ocorrência da elusão fiscal? Ou será que esse negócio jurídico pode encontrar abrigo no Código Civil (2002), de forma a se esquivar de uma chancela de dissimulação, conforme as disposições do artigo 113 a seguir?

> Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.
> § 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que:
> I - *for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio*;
> II - corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio;
> III - corresponder à boa-fé;
> IV - for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e
> V - corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração (BRASIL, 2002, On-line) [grifo nosso].

É notável que, para o caso hipotético supramencionado, baseando-se a análise na letra da lei acima, pode surgir um debate ou controvérsia principalmente acerca do sentido que será atribuído ao negócio jurídico em relação ao comportamento das partes após a sua celebração, haja vista as poucas transações comerciais e o curto período de tempo de duração da sociedade após a sua constituição.

No entanto, à primeira vista, talvez não pareça muito lídimo que a autoridade pública possa desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade dissolvida e autuar seus ex-sócios somente com base nas informações contidas no exemplo aqui trazido, sob o argumento de estarem usando pessoa interposta para dissimular o fato gerador do tributo que foi suprimido convenientemente pela operação de constituição e dissolução da sociedade empresarial,

afinal, salvo melhor juízo, não há um tempo de existência considerado mínimo ou uma quantidade mínima de transações comerciais previstos legalmente, para que uma sociedade empresarial possa ser caracterizada como tal, legítima, e assim, ser interpretada conforme a boa-fé.

Nesse sentido estão as palavras de Vendramin (2018) que sumariou o pensamento de Alberto Xavier, contido em sua obra "Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva":

> Xavier adota como fundamento a denominação de "negócio jurídico menos oneroso" para qualificar os atos jurídicos praticados pelos particulares como [sic] propósito de pagar menos impostos. Para o autor, somente normas expressamente proibitivas podem ensejar situações de fraude à lei, não havendo espaço para a "interpretação econômica" ou da expressão da capacidade contributiva na norma de incidência tributária (VENDRAMIN, 2018, On-line).

Por outro lado, ainda que Greco (2019) não defenda a aplicação da interpretação econômica no ordenamento tributário brasileiro - ou seja, a busca pela substância econômica ou identidade de efeitos econômicos dos atos praticados pelo contribuinte, e ainda que ele mencione que a capacidade contributiva assume um critério de rateio da exigência tributária, graduando-a conforme a capacidade econômica de cada contribuinte, dentro dos casos alcançados pela lei, não sendo justificativa para a instituição de um tributo, mas somente para mensurá-lo adequadamente, consoante com a solidariedade social, que é um fundamento da tributação previsto na Constituição Federal (1988) - Greco apresenta a seguinte consideração quanto às liberdades previstas constitucionalmente e sua relação com o planejamento tributário:

> Enfim, o ordenamento constitucional consagra uma liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da ideia de exercício dessa liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo "validamente" possível […] Ou seja, o menor tributo "legalmente" possível, o menor tributo "efetivamente" (faticamente) possível e o menor tributo "legitimamente" possível. Não há dúvida de que existe essa liberdade individual. A questão não é esta. O ponto é saber se a simples existência da liberdade é suficiente para justificar qualquer substituição ou montagem jurídicas ou se o ordenamento impõe limites ao seu exercício (GRECO, 2019, p.133).

Assim, Greco (2019) apresenta uma visão mais conservadora diante da proposta de Alberto Xavier (citado anteriormente por Vendramin), de que somente normas expressamente

proibitivas poderiam ensejar situações que resultariam em oponibilidade do ato ou negócio jurídico ao Fisco.

Dessa forma, Greco (2019) nos traz alguns indicadores que podem apontar a existência de um plano (nesse momento, livre de juízo de valor), que, a depender do caso, pode contribuir para a interpretação (qualificação) e justificação (motivo) de um negócio jurídico, sendo eles: o encadeamento de etapas, no qual uma etapa posterior depende da anterior e só faz sentido e só será praticada se houver a anterior; inexorabilidade da sequência, no sentido de que o conjunto não pode deixar de se concluir, indo ao encontro do item anterior; a não celebração de negócios intermediários com terceiros, mas somente ou exclusivamente com os envolvidos no conluio; o uso de institutos em hibernação, ou seja, institutos não mais usuais e por vezes inadequados ao caso concreto; a neutralização de efeitos indesejáveis, através de cláusulas negociais de bloqueio parcial ou total dos efeitos próprios do instituto (negócio jurídico) escolhido; e a ocorrência de condutas aparentemente conflitantes que só se justificam se o conjunto for visto sob outra perspectiva que não aquela apresentada pelo contribuinte.

Deste modo, esses indicadores poderiam ajudar a compreender se o plano do contribuinte é ou não lícito e inoponível ao Fisco. Contudo, Greco (2019) faz a ressalva de que no plano abstrato não é possível afirmar categoricamente isso, sendo necessária a análise das circunstâncias do caso concreto.

Portanto, a utilização dos indicadores supramencionados no caso concreto pode conduzir ao seguinte e desejável esclarecimento que Greco (2019) nos apresenta em relação aos limites ao poder de o Fisco desqualificar e requalificar atos ou negócios jurídicos:

> Conforme diversas vezes afirmado acima, o contribuinte tem a liberdade de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa. Porém, o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja *predominantemente* fiscal. Sublinhei o termo "predominantemente", pois este é o conceito chave. Se uma determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o "*direito*" (liberdade) de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar! (GRECO, 2019, p.221) [grifos do autor]

Depreende-se então que mantida alguma finalidade negocial e sustentado algum motivo extra tributário, o Fisco não pode se opor à qualificação tributária naturalmente menos onerosa resultante do negócio jurídico escolhido pelo contribuinte, nem se utilizar de

interpretação econômica, de forma extensiva, a moldar subjetivamente a um ou a outro enquadramento tributário o negócio analisado.

Logo, diante de todo o exposto, no exemplo citado anteriormente, da constituição de uma sociedade empresarial com posterior dissolução, não caberia ao Fisco analisar com profundo grau de subjetividade (a subjetividade sempre existirá, ainda que irrisória, na interpretação humana) se os envolvidos se utilizaram de uma montagem jurídica para dissimular uma operação de compra e venda com supressão do imposto incidente sobre a transmissão de bens imóveis, mas sim ater-se objetivamente à existência de um motivo extra tributário relevante, pertinente e suficiente para a constituição da sociedade empresarial, bem como para sua dissolução em um curto período de tempo, e para isso, poderia utilizar-se, além de outros subsídios, dos indicadores elencados pela doutrina, citados anteriormente. Somente a partir de uma injustificada motivação, e injustificada finalidade inclusive, cujo ônus da prova recairia sobre o Fisco, é que este poderia desqualificar o negócio jurídico para fins tributários, procedendo-se com a adequada requalificação.

Por outro lado, há ainda uma vertente doutrinária, e nela se faz presente Greco (2019), que afirma que o parágrafo único, do artigo 116, da Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), que representa a base legal para a autoridade administrativa desqualificar e requalificar atos e negócios que dissimulam o fato gerador dos tributos ou seus elementos constitutivos, não possui por si só eficácia plena, em virtude de sua redação condicionar essa faculdade da autoridade administrativa à necessidade de edição de uma lei ordinária para regulamentar e instaurar adequadamente um procedimento específico de desconsideração.

Nesse sentido, conforme se segue, Greco (2019) evidencia e explica o porquê dessa necessidade de edição de uma lei ordinária ser imprescindível:

> Com efeito, os procedimentos administrativos regulados pelas leis em geral – que poderiam ser denominados de procedimentos normais – visam aferir a adequação do comportamento do sujeito passivo tributário às normas legais pertinentes, o que se dá mediante o cotejo entre as disposições legais e o exame objetivo das circunstâncias e características das condutas realizadas. Ou seja, o juízo de adequação da conduta à norma é formulado diretamente, com base em dados objetivos e sem a mediação de outros elementos. Por outro lado, a hipótese prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN não envolve apenas um exame objetivo sobre as condutas, mas, principalmente, uma avaliação subjetiva quanto a intenções, finalidades, motivos etc., o que dá à situação um perfil diferente das questões normalmente enfrentadas pela Administração Tributária (GRECO, 2019, p. 576).

Contudo, indo de encontro à doutrina, como exemplo, o julgado da 2ª Turma

Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, resultante no Acórdão n.º 2202-004.821, posiciona-se no sentido de ser dispensável a regulamentação do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, para fins de desqualificação de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular o fato gerador do tributo:

> DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR O FATO GERADOR. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE
> DA LEI ORDINÁRIA.
> Não há que se falar em regulamentação do art. 116 do CTN para que a autoridade lançadora efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. A permissão legal que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com os artigos 142 e 149, inciso VII, todos do CTN.
> (CARF, Acórdão n.º 2202-004.821, Relatora Rosy Adriane da Silva Dias, 06/11/2018)

Logo, nota-se um conflito aparente entre a doutrina e o atual entendimento da jurisprudência quanto à eficiência do dispositivo legal supramencionado no que tange ao poder concedido à autoridade administrativa para, de certa forma, interpretar e desqualificar atos ou negócios jurídicos eivados de dissimulação, ainda que não sejam manifestamente ilícitos, remetendo à nominada elusão fiscal.

Então, qual deve ser o comportamento do contribuinte diante de todo o exposto: conservador ou revolucionário? Ele seria capaz de compreender até que ponto pode fazer seu planejamento tributário sem colocar seus atos ou negócios sob a chancela de elusivos fiscalmente?

Considerações Finais

Espera-se que com essas reflexões e exposições contidas na presente composição, a resposta para a última questão proposta anteriormente seja “sim”, de forma que o contribuinte possa visualizar com a necessária clareza até onde pode ir com seu planejamento tributário sem correr o risco de ter seus atos ou negócios jurídicos desqualificados para fins fiscais, por presença de dissimulação e/ou ausência de motivo e finalidade extra tributária.

Nesta senda, o adequado planejamento tributário não deveria transpor as fronteiras da motivação e finalidade negocial, pois estas são determinantes para caucionar com legitimidade o referido planejamento perante o Fisco. Assim, o planejamento não poderia

resultar em substituições jurídicas, interposição de pessoas ou montagens jurídicas para esquivar-se da tributação. Não se deveria partir de uma construção jurídica simulada ou dissimulada para moldar o enquadramento de um ato ou negócio numa lacuna ou previsão legal menos onerosa tributariamente, mas sim o inverso, pois assim haverá substância econômica, um propósito negocial, comercial, claro e juridicamente válido, inclusive para fins fiscais.

Resta evidente que o planejamento tributário é um tema complexo sob diversas óticas, seja pela própria complexidade dos negócios, pela complexidade jurídica, contábil, econômica, e até mesmo ideológico-normativa, já que a interpretação da norma poderá estar sob uma ideologia liberal clássica de proteção às liberdades individuais e ao patrimônio, ou sob uma ideologia social, que preza a capacidade contributiva dos indivíduos, tendente a proteger o crédito tributário que é algo basilar para a viabilização financeira de um Estado Social de Direito.

Assim, não se pode esperar uma posição uníssona no Direito Tributário, e nem em outros ramos do Direito, visto que não se trata de uma ciência exata. Não se encontra uma interpretação absoluta da norma, afinal, o ser humano é munido de subjetividade, e além disso, a sociedade está em constante evolução.

Por fim, ainda que esse contexto de pluralidade de concepções exista, o planejamento tributário inoponível ao Fisco deve encontrar a razoabilidade e a proporcionalidade, de modo a nascer livre de concepções maliciosas, cuja finalidade única seja obliterar o crédito tributário do Estado.

Referências

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro*: Limites ao planejamento tributário. 2014. 364 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-134547/publico/Dissertacao_Mestrado_Leonardo_Aguirra_de_Andrade.pdf. Acesso em: 11 abr. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Seção de Julgamento. Segunda Câmara. Segunda Turma Ordinária. Recurso Voluntário. Processo n.º 11030.720089/2013-16. *Acórdão n.º 2202-004.821*. Imposto sobre a renda de pessoa física IRPF. Recorrente: Maurício Dal Agnol. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora: Rosy Adriane da Silva Dias, 6 de novembro de 2018. Disponível em: https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7535390. Acesso em: 21 maio 2021.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 11 abr. 2021.

BRASIL. *Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 11 abr. 2021.

BRASIL. *Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 13 abr. 2021.

BRASIL. *Lei n.º 13.874, de 20 de setembro de 2019*. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13874.htm#art1. Acesso em: 11 abr. 2021.

GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. 2010. 208 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/publico/Livia_De_Carli_Germano_Dissertacao_DEF_2010_Elusao_tributa.pdf. Acesso em: 11 abr. 2021.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4. ed. 2019. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

VENDRAMIN, Marcio. *A teoria do planejamento tributário e a mudança da jurisprudência na Receita Federal*. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/67741/a-teoria-do-planejamento-tributario-e-a-mudanca-da-jurisprudencia-na-receita-federal/3. Acesso em: 25 abr. 2021.