

# O Planejamento Tributário na Obra de Misabel Abreu Machado Derzi<sup>1</sup>

## *Tax Planning in the Studies of Misabel Abreu Machado Derzi*

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).

Advogado e Parecerista. *E-mail*: sergio.andre@sarocha.com.br.

### *Resumo*

O foco deste artigo é a revisão da posição da Professora Misabel Abreu Machado Derzi sobre planejamento tributário, buscando identificar suas premissas teóricas, bem como seus critérios aplicativos concretos.

*Palavras-chave*: planejamento tributário, Misabel Derzi, elisão fiscal, simulação, economia tributária, evasão fiscal.

### *Abstract*

The focus of this article is the analysis the position of Professor Misabel Abreu Machado Derzi regarding tax planning. Our main objective is to establish her theoretical background as well as the criteria she uses to solve actual cases.

*Keywords*: tax planning, Misabel Derzi, tax avoidance, simulation, tax savings, tax evasion.

## 1. Introdução

A despeito de sua longa produção nos campos financeiro e tributário, a Professora Misabel Abreu Machado Derzi não escreveu muitos trabalhos sobre planejamento tributário. Em nossa pesquisa, identificamos apenas cinco artigos dedicados especificamente ao tema, publicados em 2001<sup>2</sup>, 2006<sup>3</sup>, 2007<sup>4</sup>, 2013<sup>5</sup> e 2020<sup>6</sup>,

<sup>1</sup> Agradeço aos Professores Misabel Derzi e Valter Lobato pela leitura deste artigo.

<sup>2</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 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, p. 207-232.

<sup>3</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 336-358.

<sup>4</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 289-326.

<sup>5</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a complementabilidade do Direito Civil e a vedação de completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz et al. (Org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, v. II, p. 399-414.

<sup>6</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO,

esse último em coautoria com o Professor Valter Lobato. Além desses textos, podemos referir também as notas de atualização da Professora à obra de Aliomar Baleeiro, notadamente os seus comentários sobre o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>7</sup>.

Mesmo não tendo por foco o planejamento tributário, são muito relevantes para a compreensão do pensamento da Professora mineira suas obras monográficas mais destacadas: sua tese de doutorado, *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*<sup>8</sup>, e sua tese de titularidade na Universidade Federal de Minas Gerais, *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*<sup>9</sup>.

O estudo do planejamento tributário tem dois planos distintos que muitas vezes são misturados e confundidos, o que gera ruídos e equívocos difíceis de superar. O primeiro é o *plano ético, axiológico e principiológico*, em que se debatem os fundamentos do controle do planejamento tributário. Aqui entram em cena a existência, ou não, de uma “obrigação” moral de pagar o tributo devido e de um dever fundamental de pagar tributos e seus reflexos sobre o planejamento fiscal; a interconexão entre os valores liberdade, justiça e solidariedade no campo da tributação<sup>10</sup>; a definição dos princípios constitucionais que pautam os limites do planejamento tributário etc.

A seu turno, o *segundo plano é aplicativo-concreto*. Nesse âmbito, discutem-se os critérios de que o intérprete-aplicador do Direito se vale diante de atos e negócios jurídicos concretos, para caracterizá-los como atos ou como negócios jurídicos cujos efeitos devam ser acolhidos, sem contestação, pelas autoridades fiscais, ou como atos ou negócios jurídicos que possam ser desconsiderados e requalificados pela fiscalização.

Segundo vemos, talvez o maior problema encontrado nos debates sobre o planejamento tributário nos últimos anos decorra das seguintes *abordagens*: i) a excessiva relevância atribuída ao primeiro plano (ético, axiológico e principiológico); e ii) a confusão entre os dois planos do debate, estabelecendo-se como premissa que certa posição quanto aos aspectos éticos, axiológicos e principiológicos leva, necessariamente, a uma visão determinada das questões aplicativas e concretas.

As duas abordagens referidas no parágrafo anterior, segundo vemos, estão *equivocadas*.

---

Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 449-474.

<sup>7</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1093-1104.

<sup>8</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

<sup>9</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>10</sup> Ver: ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 71-92.

A *primeira abordagem* é uma leitura parcial. Ela foca os aspectos éticos, axiológicos e principiológicos como se fossem os únicos relevantes. Como consequência, equiparam-se autores considerando apenas suas posições nesses campos, sem uma maior preocupação com o plano aplicativo concreto.

Por outro lado, a *segunda abordagem*, mesmo que de forma inconsciente, tem como premissa que posições equivalentes no plano ético, axiológico e principiológico resultariam em manifestações unidirecionais na aplicação concreta. Em outras palavras, que o fato de dois ou mais autores concordarem sobre a prevalência da segurança jurídica sobre os demais princípios – em relação ao conteúdo e alcance dos princípios da legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva –, sobre a necessidade de contenção do papel dos Poderes Executivo e Judiciário no campo do controle do planejamento tributário, resultaria na defesa do mesmo tipo de critério para a determinação da legalidade – ou legitimidade – da conduta do contribuinte em casos concretos.

O debate tributário, como de resto a vida em sociedade, parece ter-se polarizado em posições binárias extremadas, entre os que seriam supostamente defensores da liberdade de planejamento tributário e os que lhe oporiam restrições.

Essa abordagem binária, pretensamente redutora da complexidade da vida real, é tão comum quanto falsa e gera ruídos comunicacionais que impedem o avanço de debates construtivos para a definição dos limites do planejamento tributário.

Parece-nos, portanto, que a polarização binária da doutrina brasileira sobre planejamento tributário é falsa, havendo pelo menos quatro posições teóricas não uniformes que têm pontos de contato suficientes para serem reunidas em quatro grupos, a saber: i) posições libertárias extremas; ii) posições libertárias moderadas; iii) posições solidaristas moderadas; e iv) posições solidaristas extremas.

Podemos estabelecer os critérios básicos de enquadramento em cada uma dessas categorias nos seguintes termos:

- Posições libertárias extremas: prevalência do valor liberdade e do princípio da segurança jurídica; legalidade e anterioridade em relação ao fato gerador como critérios não exclusivos de legitimação do planejamento tributário; conceito de simulação como vício de vontade; rejeição de outras patologias como limites da economia tributária legítima.
- Posições libertárias moderadas: prevalência do valor liberdade e do princípio da segurança jurídica; legalidade e anterioridade em relação ao fato gerador como critérios não exclusivos de legitimação do planejamento tributário; conceito amplo de simulação – como incongruência entre a forma empregada pelo contribuinte e o conteúdo do ato realmente praticado – e/ou utilização de outras patologias como limites da economia tributária legítima.
- Posições solidaristas moderadas: ponderação dos valores liberdade e solidariedade; legalidade e anterioridade em relação ao fato gerador como

critérios não exclusivos de legitimação do planejamento tributário; conceito amplo de simulação – como incongruência entre a forma empregada pelo contribuinte e o conteúdo do ato realmente praticado – e/ou utilização de outras patologias como limites da economia tributária legítima.

- Posições solidaristas extremas: prevalência do valor solidariedade sobre o valor liberdade; possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos, mesmo que ausente qualquer patologia, com base na aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Este artigo tem dois objetivos: *primeiro*, apresentar uma análise da teoria de Misabel Derzi sobre o planejamento tributário e seus limites; *segundo*, classificar sua abordagem teórica em uma dessas quatro categorias.

Para os propósitos deste estudo, vamos analisar a obra de Misabel Derzi sob três critérios: i) suas premissas axiológicas e principiológicas; ii) a simulação como limite à economia tributária legítima; e iii) a aplicação concreta da teoria da autora.

## 2. Premissas axiológicas e principiológicas de Misabel Derzi

### 2.1. Aspectos éticos da elisão

A obra da Professora Misabel Derzi se distancia da obra da maioria dos estudiosos que podem ser apontados como libertários nos limites do planejamento tributário, e isso por uma razão específica. A Professora mineira é certamente a autora de algumas das páginas mais relevantes da doutrina tributária e financeira nacional sobre a importância social da atividade financeira do Estado no que se refere à superação das graves desigualdades que marcam a sociedade brasileira<sup>11</sup>. Ainda assim, como veremos, sobre o controle do planejamento tributário, Misabel Derzi aproxima-se de autores que não compartilham, ao menos expressamente, sua visão igualitária de mundo.

À primeira vista, essa característica pode parecer paradoxal. Contudo, um exame mais detido da produção de autora explica coerentemente sua posição: a sua teoria tem como pedra angular a proteção do cidadão (em sentido amplo, incluindo pessoas físicas e jurídicas<sup>12</sup>) contra potenciais abusos e excessos de poder pelo Estado e seus agentes. Veja-se a seguinte passagem da última página de sua obra seminal *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*:

<sup>11</sup> Ver, por exemplo: DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16, n. 108, fev.-maio 2014, p. 39-64; DERZI, Misabel Abreu Machado; BOTELHO, Cristiane Miranda; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. A distorção do Sistema Tributário Nacional referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física assalariada e do prestador de serviços. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coord.). *Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 391-444.

<sup>12</sup> Sobre o tema, ver: ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 67-69.

“Muito pouco ou nada de república nos restará se a lei for descumprida, o Poder Executivo legislar e o Poder Judiciário abandonar a missão constitucional de fazer justiça no caso individual.

Se, não faz pouco tempo, fomos libertados de uma ditadura militar e a nova república que a sucedeu instituiu tributo por meio de resolução do Banco Central (incidente sobre aquisição de passagem para o exterior), não nos parecem desatualizadas, ao contrário, são aplicáveis, as palavras cortantes – reproduzidas em epígrafe – com que o mestre Ruy Barbosa descreveu a frequente ingerência do Poder Executivo nas tarefas legislativas.

Poderá a ciência jurídica transigir em tão grave questão? Efetivamente, o cientista, quer do direito penal, quer do direito tributário, não deve perder de vista que trabalha com uma ciência empírica, vertida para o ordenamento jurídico positivo. Como tal, deve servir aos mais caros princípios e valores jurídicos”<sup>13</sup>.

Sua doutrina vai depositar no Poder Legislativo a atribuição de realizar as mudanças necessárias em direção à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, como vemos na seguinte passagem, extraída agora da introdução do mesmo livro:

“Quem pretende alcançar reais mudanças sociais e políticas não deve pregar o mero recuo do formalismo jurídico, identificar a legalidade com o direito liberal burguês, preconizando a progressiva libertação do juiz aos vínculos da lei.

É vão e ingênuo supor que reivindicações sociais que não encontram resposta no parlamento, órgão sensível às pressões populares, possam ser atendidas pela via judicial, pois, ao contrário, o Poder Judiciário delas está mais distante, captando-as com maior lentidão e independência, pelo menos no nosso modelo jurídico. Se se pretendem obter reformas sociais e políticas profundas, tanto nos países do *common law*, como naqueles de *civil law*, transformem-se os fatos e as relações político-sociais, pois apenas minar a crença na obediência à lei em sua primazia é estratégia que, com mais êxito, poderia manejar a elite dominante. Consciente politicamente, ela é que recorre frequentemente ao Poder Judiciário e tem condições econômico-materiais de resistir ao penoso emperramento da máquina administrativa e judicial do Estado”<sup>14</sup>.

A defesa intransigente da segurança jurídica do contribuinte contra o potencial arbítrio estatal faz com que não haja muito espaço na teoria da Professora Misabel Derzi para sustentar um dever moral do contribuinte de pagar tributos. Sua produção, como veremos na seção seguinte, está lastreada em princípios

<sup>13</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 367.

<sup>14</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 35.

como a legalidade junto a certa abordagem sobre fechamento conceitual, que não deixa brecha para que se cogite de deveres tributários que não tenham estrito fundamento jurídico-positivo.

Se claramente não defende a existência de um dever moral de pagamento de tributos, Misabel Derzi se posiciona de forma firme em sentido oposto, em defesa do direito à economia tributária. Em suas palavras,

“o direito de as Fazendas Públicas defenderem suas respectivas arrecadações mais amplas e produtivas tem como contrapartida o direito de o contribuinte economizar tributo, e de reduzir os ônus de sua atividade econômica. Trata-se tal direito de mero desdobramento do princípio da preservação da empresa, vista como uma organização corporativa, imantada por sua função social. É evidente que nenhum desses direitos é absoluto. De um lado a Administração Tributária está limitada pelas liberdades e pelos direitos fundamentais do contribuinte (dentre os quais se inclui o próprio direito de economizar imposto). De outro, o direito à economia de tributo esbarra na proibição de fraudes, mentiras, simulações e evasões. O lícito é o limite” (destaque nosso)<sup>15</sup>.

Sem querer antecipar temas de que trataremos adiante, já podemos ressaltar que a teoria que ora comentamos não sustenta o libertarismo extremo. Pelo contrário, a abordagem da Professora Misabel Derzi aproxima-se muito daquela do Professor Sampaio Dória. Estamos aqui diante da defesa de uma *liberdade não simulada*, que vai rechaçar a mera forma, descasada da realidade fática dos atos praticados pelo contribuinte, como forma de elisão tributária.

## 2.2. Princípios tributários na obra de Misabel Derzi

A obra da Professora Misabel Derzi é vastíssima e, naturalmente, não pretendemos aqui rever de forma ampla seus aportes aos debates teóricos sobre o tema dos princípios tributários. Nosso objetivo é bem mais limitado, buscando examinar como a autora trabalha a relação dos princípios do Direito Tributário com o planejamento fiscal.

Como já deve ter ficado claro na seção 2.1, a leitura de Misabel Derzi sobre o Sistema Tributário Nacional vai dar redobrada importância ao princípio da segurança jurídica e à máxima proteção do contribuinte contra a possibilidade de cobranças fiscais arbitrárias. Ademais, vimos que a Professora mineira dá grande destaque ao papel do Poder Legislativo como introdutor de deveres jurídicos fiscais, buscando limitar a atuação do Executivo e do Judiciário na sua atuação interpretativa. Esse ponto de partida fica claro na seguinte passagem:

“O princípio da legalidade é assim cogente. A segurança jurídica, a certeza e a confiança norteiam a interpretação. Nem o regulamento do Executivo, nem

<sup>15</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 352-353.

o ato individual administrativo ou judicial poderão inovar a ordem jurídica. A interpretação deve atribuir a qualquer instituto, conceito, princípio ou forma de direito privado os efeitos que lhes são inerentes, ressalvada a alteração oposta pelo legislador tributário. Entretanto, o legislador tributário está premidido e constrangido por limites constitucionais, que ele não pode ultrapassar (conforme reforça o art. 110)<sup>16</sup>.

É possível afirmar que a teoria de Misabel Derzi é, antes de mais nada, uma *teoria constitucional de segurança jurídica*, no sentido de que os tributos e as materialidades tributárias teriam sido definidos de forma exaustiva pela Constituição, deixando algum espaço de conformação para o legislador infraconstitucional, mas excluindo qualquer atuação dos Poderes Executivo e Judiciário nesse sentido.

É interessante observar que, no caso de Misabel Derzi, essa preocupação é certamente com a proteção da segurança jurídica dos contribuintes, mas não apenas com ela. Há em sua teoria um claro cuidado com a integridade do federalismo fiscal brasileiro, delimitando o campo de competência tributária de cada ente federativo, preocupação que não se observa normalmente nas manifestações doutrinárias de outros autores. Trazendo, uma vez mais, a literalidade de suas lições:

“No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos.

Assim, as ordens jurídicas tributárias (federal, estadual e municipal), que convivem na ordem nacional, são produzidas por órgãos legislativos próprios das comunidades descentralizadas, uma vez que são manifestações da distribuição do poder estatal, vale dizer, da competência para instituir e reger tributos.

Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária.

Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, *bis in idem*, identidade ou diversidade entre espécies tributárias, necessários ao funcionamento harmônico e à aplicação das normas constitucionais, não se aperfeiçoam por meio de relações comparativas de ‘mais ou menos’ ou ‘tanto mais ... quanto menos’ inerentes ao pensamento tipológico; muito mais ajustam-se às excludentes ‘ou ... ou’ e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 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, p. 220.

<sup>17</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 146-147.

Esse é um aspecto central da obra de Misabel Derzi. Suas posições sempre consideram a relevância constitucional da manutenção da integridade do pacto federativo, tendo como referência a defesa do nosso modelo de federalismo fiscal, o que levaria à imposição constitucional da defesa do âmbito de competência dos tributos que podem ser instituídos e cobrados por cada ente federativo<sup>18</sup>.

Considerando a relevância que a autora dá à função legislativa, intui-se que o princípio da legalidade tenha um papel de destaque em sua construção teórica. Misabel Derzi apresenta a legalidade como exigência formal, no sentido de que “somente a lei, formalmente compreendida, vale dizer, como ato oriundo do Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação dos fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias”<sup>19</sup>, mas também como requisito material de conteúdo, exigindo que os termos utilizados em um texto legal sejam, o máximo quanto possível, conceitos determinados<sup>20</sup>.

Sabe-se que a tese da Professora Misabel Derzi, *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*, foi a crítica mais acurada sobre a impropriedade de referir-se à “tipicidade fechada” como exigência de determinação e fechamento conceitual<sup>21</sup>, como ficou consagrado no Brasil, principalmente a partir da obra do Professor Alberto Xavier<sup>22</sup>. Assim, a legalidade material em Misabel Derzi resulta no *princípio da especificidade conceitual determinante*. Vejamos as palavras da autora:

“Ora, resta evidenciado que, à luz da Constituição, são prevaletentes os princípios de segurança, certeza e previsibilidade no Direito Tributário, assim como no Direito Penal. Por isso, instituir e regular tributo mediante lei é criar norma, veiculada por meio de diploma legal próprio do Poder Legislativo, com conteúdo que, no mínimo, disponha sobre todos os pontos enumerados, expressa ou implicitamente, no art. 97 do CTN. Esses pontos são as notas e

<sup>18</sup> Em suas palavras, “a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual prevaletente no Direito Tributário. Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos. Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem uns dos outros por notas fixas irrenunciáveis” (DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 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, p. 224-225).

<sup>19</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 135.

<sup>20</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 136-137.

<sup>21</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 238-306.

<sup>22</sup> Ver: XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.



qualificações determinantes, que necessariamente devem especificar os conceitos descritivos e prescritivos contidos na norma tributária. A lei tributária evita, assim, a utilização de conceitos fluidos e transitivos, indeterminados ou abertos. Devem eles, tanto quanto possível, primar pela precisão, definição e objetiva determinação.

O que prevalece no Direito Tributário não é a tipologia, mas a classificação; não é o tipo, mas o conceito”<sup>23</sup>.

Note-se que a Professora Misabel Derzi defende um princípio de especificidade conceitual determinante, e não uma regra. Com isso, queremos dizer que ela não nega a existência de zonas de penumbra e de conceitos indeterminados nos textos normativos tributários<sup>24</sup>, apenas advoga uma ação intencional e consciente do legislador, para que sejam evitados.

Essa discussão sobre legalidade e determinação conceitual nos leva a um dos textos mais importantes da Professora Misabel Derzi sobre o tema do planejamento tributário, intitulado “Planejamento tributário e buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito Tributário”<sup>25</sup>.

Assumindo o risco de resumir uma argumentação filosófica sofisticada, nesse texto Misabel Derzi parte da premissa de que os sistemas, inclusive o sistema jurídico, são inevitavelmente incapazes de englobar a realidade em sua integralidade, sendo, portanto, incompletos. Em suas palavras, “diz Délia Elmer que, a rigor, Gödel provou que ‘houve buraco do sistema, e aqui situamos o real’. Logicamente, o sistema consistente tem um furo, sua incompletude. Enfim, conclui: ‘dizemos desta impossibilidade de qualquer sistema recobrir o que é real. O buraco do sistema é o real’”<sup>26</sup>. Mais adiante, conclui a autora:

<sup>23</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 958. Ver, também: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 270-284; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 304.

<sup>24</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 303-305.

<sup>25</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação de completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz et al. (Org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, v. II, p. 399-414. Sobre o tema do “buraco do real” na obra da autora, ver, também: DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 459-469; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 25-34.

<sup>26</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação de completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz et al. (Org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, v. II, p. 401.

“Portanto não temos dúvida em afirmar que o sistema jurídico é incompleto no seu conjunto (não importa que estejamos nos referindo ao Direito Civil, Comercial ou Tributário). O real e o contingente impulsionam as operações internas do sistema, suas irritações e perturbações. Tal fenômeno explica as mutações sistêmicas e a relevância das técnicas de estabilização das expectativas. As mudanças no conteúdo das leis e na jurisprudência dos tribunais, decorrência dessa inaptidão para surpreendermos a ‘coisidade da coisa’, o real, em contrapartida, atraem a adoção de princípios e de técnicas que atenuam a imprevisibilidade, a fluidez evolutiva como a irretroatividade, a boa-fé e a proteção da confiança”<sup>27</sup>.

Tendo como premissa a incompletude sistêmica quando considerada a realidade, Misabel Derzi traça, então, uma distinção entre o Direito Civil – ou ao menos algumas partes do Direito Civil – e o Direito Tributário. Em sua visão, o Direito Civil “tende à completude”, enquanto o Direito Tributário seria incompleto por natureza, já que, ao menos no sistema constitucional brasileiro vigente, não se espera que todo e qualquer fato econômico praticado esteja sujeito a tributação. A posição da Professora fica clara nas seguintes passagens:

“Em todo sistema jurídico, o juiz é obrigado a decidir o conflito que está a seu encargo (*sub judice*). Mas em certas áreas do Direito ele deve decidir complementando o sistema, integrando-o. Essa a função integrativa da boa-fé no Direito Civil brasileiro, que atua não apenas como princípio, mas ainda como cláusula geral, em relação aos contratos. Mas mesmo dentro do Direito privado, como alerta Canaris, há partes imóveis e fechadas em que a boa-fé não poderá atuar na sua função-integrativa, por razões de segurança, como se dá nos direitos reais; nos títulos de crédito e nos direitos sucessórios, por exemplo. Ora, o Direito Tributário está iluminado por valores e princípios como segurança jurídica (e seus desdobramentos no Estado de Direito), que impedem a completabilidade de suas normas, como se dá no Direito dos contratos. Ao contrário, normas tributárias são incompletas (em relação à realidade) e incompletáveis por meio do uso da analogia ou da extensão criativa. Razões de segurança jurídica inspiram esse tratamento diferente, de tal modo que a boa-fé objetiva não pode ser utilizada como cláusula geral, em detrimento dos direitos dos contribuintes”<sup>28</sup>.

Essas observações da Professora Misabel Derzi talvez tenham maior pertinência no debate sobre os limites e o alcance das regras de competência tributária, e sobre a interpretação dos textos normativos que estabelecem as hipóteses de

<sup>27</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação de completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz *et al.* (Org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, v. II, p. 403.

<sup>28</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação de completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz *et al.* (Org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, v. II, p. 409.

incidência de tributos, do que sobre o controle do planejamento tributário em si. Em linhas muito gerais, afirma a autora que aquilo que a Constituição e as leis não previram de forma clara e explícita que seria tributável encontra-se fora do campo do tributável, sendo o buraco do real que simplesmente se encontra excluído da incidência. Como conclui a autora,

“é evidente que o sistema jurídico não pode cobrir todos os fatos econômicos e políticos. O buraco do real não é somente a inevitável constatação de que a vida é mais complexa do que o sistema jurídico, mas uma conclusão lógica (Gödel). O relevante é identificar as áreas ou setores em que a incompletude do sistema é *incompletável*, como é o caso do Direito Tributário ou Penal”<sup>29</sup> (destaque no original).

Vê-se que o princípio da legalidade material resulta na incompletude natural e insuperável do Direito Tributário, redundando na vedação da integração dos textos normativos fiscais, notadamente pela via da analogia<sup>30</sup>.

Tendo em conta os comentários apresentados até aqui nesta seção e na anterior, verifica-se que, para Misabel Derzi, considerando a liberdade de economia tributária de um lado e, de outro, a restrição dos deveres jurídicos tributários àqueles explícita e claramente previstos em lei, atos e negócios jurídicos privados só podem ser questionados e desconsiderados pelas autoridades fiscais caso identificado algum ato ilícito ou praticado com uma “intencionalidade fraudulenta”. Citando, uma vez mais, suas lições:

“Portanto, a ideia de que um planejamento tributário (feito por meio de incorporações ou cisões) não se sustenta em razão de se destinar, precipuamente, a economizar tributo, se nenhum ato ilícito é praticado, contraria a ordem jurídica nacional. A Constituição declara que a propriedade (aí se incluindo a empresarial) está a serviço de função social relevante e a economia de imposto serve exatamente ao fortalecimento da organização do trabalho e do capital para a produção e o desenvolvimento, metas do Estado Democrático de Direito, segundo a Constituição. Inexistindo fraude ou ilicitude, ou seja, uma intencionalidade fraudulenta, como diz o Conselho de Impostos da França, não se pode desconsiderar o planejamento. Muito menos se poderá cobrar o tributo, sem qualquer multa, como sugere Klaus Tipke na Alemanha. À luz da ordem jurídica nacional, o tributo não se cria por analogia”<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a complementabilidade do Direito Civil e a vedação de completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz et al. (Org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, v. II, p. 413.

<sup>30</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 290.

<sup>31</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 355.

A análise dos pontos de partida axiológicos e principiológicos da Professora Misabel Derzi poderia dar a impressão, falsa, segundo entendemos, de que o controle da legalidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes seria meramente formal. Contudo, a chave da compreensão dos limites do planejamento tributário em Misabel Derzi passa pela caracterização da ilicitude nesse campo, notadamente pelo exame do conceito de simulação utilizado pela autora.

### 3. A simulação como limite à economia tributária legítima em Misabel Derzi

A teoria de Misabel Derzi sobre os limites do planejamento tributário pode ser identificada como binária, no sentido de que está estruturada a partir da segregação entre comportamentos lícitos e ilícitos, adotando-se o critério proposto por Sampaio Dória<sup>32</sup>, que distingue a elisão fiscal, que é a economia tributária decorrente da prática de atos lícitos e anteriores à ocorrência do fato gerador, da evasão fiscal, que se materializa pela prática de atos ilícitos e/ou posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo.

Dessa forma, a Professora mineira rejeita expressamente que outras patologias dos atos e negócios jurídicos possam ser invocadas como fundamento para o questionamento daqueles praticados pelo contribuinte. De acordo com seu entendimento,

“inexistem em nossa ordem jurídica os institutos da ilicitude por ‘fraude à lei tributária’ diversos daquele de Direito Civil; ou por ‘abuso de direito tributário’; ou ainda ‘abuso de personalidade jurídica para fins tributários’; nem tampouco ‘simulação ou dissimulação especificamente de Direito Tributário’. Os atos e negócios jurídicos serão válidos no campo do Direito Tributário se o forem para o restante do Direito. O que não se pode admitir é que se dando uma incorporação ou cisão de empresas perfeitamente lícitas e jurídicas, amplamente aceitas pelo Direito Comercial, a definir novos rumos na organização da atividade econômica ou um negócio jurídico válido à luz do Direito Comum, sofram tais atos restrições opostas pela Autoridade Administrativa que os desconsidera para fins de aumento de arrecadação”<sup>33</sup> (destaques no original).

Portanto, Misabel Derzi vai restringir a caracterização de atos evasivos à prática de atos ilícitos, dando ênfase aos atos simulados, caracterizados segundo o Direito Privado.

Temos insistido que a chave para entender a posição de cada autor sobre os limites do planejamento tributário está no conceito de simulação. Afinal, todos

<sup>32</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 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, p. 212-213. Ver: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1978, p. 57-58.

<sup>33</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 305.

reconhecem que atos simulados podem ser desconsiderados e requalificados pelas autoridades fiscais. A questão, contudo, é que não há uniformidade conceitual sobre simulação. Como deixei registrado em outro estudo:

“De toda maneira, seria ingênuo imaginar que a restrição da aplicação aos casos de simulação resulte em uma liberdade absoluta para a prática de atos ou negócios jurídicos lícitos com vistas a evitar, reduzir ou postergar o dever tributário.

Com efeito, *o ponto-chave neste debate é o conceito de simulação*. No fundo, embora ele seja onipresente em todos esses autores, em termos práticos, *cada um tem uma simulação para chamar de sua, que só fica clara diante de casos concretos*”<sup>34</sup> (destaque no original).

É interessante observar, nesse aspecto, a opção de Misabel Derzi por acolher a definição de simulação de Antonio Roberto Sampaio Dória, que já examinamos e que é uma *definição bastante ampla de simulação*<sup>35</sup>. Veja-se a seguinte passagem em que a autora analisa o parágrafo único do art. 116 do CTN:

“[...] A norma (ainda não regulamentada) não está coibindo a elisão ou o planejamento tributário, por si lícito, mas sim a simulação e a fraude sempre ilícitas. *Na elisão, os meios são lícitos e o ato ou negócio jurídico é real*, desencadeia efeitos próprios, não  *mascara a ocorrência do fato gerador e há compatibilidade entre forma e conteúdo*. Na evasão, o fato, ato ou negócio jurídico pressuposto na norma simplesmente não acontece. Daquela exemplar diferenciação que Sampaio Dória faz entre elisão (a que o artigo 116 não se refere) e simulação ou dissimulação (que o artigo 116 combate), tira o jurista as seguintes ilações (destaques no original):

‘Indicadas assim as principais características da simulação, verifiquemos agora os critérios que permitem distingui-la, quando de sua incidência tributária, da elisão fiscal:

- a) Inicialmente, a natureza dos meios. Na elisão são sempre lícitos; na simulação esconde-se, sob a habilidade maior ou menor do agente, a ilicitude.
- b) Quanto à ocorrência do fato gerador, a economia fiscal, conforme vimos, pressupõe a adoção de forma alternativa, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Na simulação, o fato gerador ocorre efetivamente, mas é desnaturado, em sua exteriorização formal, pelo artifício utilizado, de maneira que não é tipologicamente reconhecido, em sua aparência, como pressuposto de incidência legal.
- c) Com relação à eficácia dos meios, ou seja, a efetividade da forma jurídica adotada e a compatibilidade entre forma e conteúdo, na economia fiscal, a forma jurídica, conquanto alternativa, é real; na simulação, é mero

<sup>34</sup> ROCHA, Sergio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN Afinal? In: GO-DOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 492.

<sup>35</sup> ROCHA, Sergio André. O planejamento tributário na obra de Sampaio Dória. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 109, jan.-fev. 2021, p. 18-22.

pretexto. Ademais, há correspondência lógica entre conteúdo e forma na elisão, embora nem sempre usualmente o respectivo resultado econômico venha a se manifestar sob a estrutura selecionada. De qualquer modo, a elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental jurídico escolhido possua inquestionável idoneidade para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na simulação, ao contrário, há em geral incompatibilidade entre a forma e o conteúdo, de sorte que o *nomen juris* pretende moldar e identificar uma realidade factual, cujas características essenciais discrepam radicalmente daquelas que devem ser próprias do negócio ou categoria legal que foi empregada. Na primeira hipótese, o molde jurídico aceita, com mínima margem de acomodação, o fato que nele se insere. Na segunda, é evidente, quase sempre, a violência da adaptação da forma jurídica aos fatos.

d) No tocante aos resultados, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, ao passo que na simulação os efeitos reais são diversos daqueles ostensivamente indicados, os quais, a propósito, não haveria necessidade de redundantemente assinalar, visto como seriam as consequências naturais do negócio jurídico, mas que não se produzem, por isto que vem ele viciado pela simulação<sup>36</sup> (destaques nossos).

As passagens da autora que destacamos anteriormente são relevantíssimas. Venho sustentando em meus escritos sobre planejamento tributário que o tema principal nesse campo é verificar se o contribuinte realmente praticou o ato que formalizou. Não se trata de elucubrar sobre seus motivos, conjecturar sobre a sua intenção ou não de pagar menos ou nenhum tributo, ou postergar a incidência, mas sim de verificar se os atos formalizados refletem a realidade<sup>37</sup>. Vejo uma completa aderência entre o que venho defendendo e a posição de Misabel Derzi.

De fato, ressalta a autora que, “*na elisão, os meios são lícitos e o ato ou negócio jurídico é real*, desencadeia efeitos próprios, não mascara a ocorrência do fato gerador e há compatibilidade entre forma e conteúdo<sup>38</sup>” (destaques no original). Não há retoques a serem feitos nessa passagem. Ela evidencia que, para que se tenha eco-

<sup>36</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 295-296. Ver, fazendo referência à mesma passagem de Sampaio Dória: DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1100; DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 467-468.

<sup>37</sup> ROCHA, Sérgio André. *O planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 37-44.

<sup>38</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 295.

nomia tributária legítima, não basta apenas uma licitude formal, exige-se: i) compatibilidade entre forma e conteúdo; e ii) que o ato ou negócio jurídico seja real.

### 3.1. O parágrafo único do art. 116 do CTN na teoria de Misabel Derzi

Desde a sua primeira publicação sobre o parágrafo único do art. 116 do CTN, a Professora Misabel Derzi mantém a mesma posição sobre o tema. Em seu artigo escrito em 2001, logo após a edição da Lei Complementar n. 104, ela afirmou que “o parágrafo único do art. 116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira sonegação”<sup>39</sup>. A mesma conclusão foi apresentada em seu texto mais recente, publicado em 2020 e escrito em coautoria com o Professor Valter Lobato, no qual os autores vaticinam que o parágrafo único do art. 116 do CTN “trata-se de norma, sim, combativa à evasão fiscal, e não à elisão fiscal. O poder que ela atribui às autoridades fiscais diz respeito justamente à desconsideração de atos e negócios jurídicos relativamente simulados, fraudulentos – e, portanto, situados nas plagas da ilicitude”<sup>40</sup>.

Misabel Derzi vai se posicionar veementemente contra as regras gerais antielisivas. Contudo, sua orientação deve ser compreendida à luz de sua teoria, sendo iluminada pelos textos que tratam do “buraco do real”, aos quais já nos referimos, e aqui comentamos novamente<sup>41</sup>.

Com efeito, a autora rejeita por completo a noção de que uma norma geral possa ser utilizada com fins integrativos para criar espaços de tributação não previstos em lei, e é com essa perspectiva que Misabel Derzi rejeita as chamadas cláusulas gerais antielisivas. Isso fica claro na seguinte passagem, em que a Professora, escrevendo junto com Valter Lobato, retoma a temática do “buraco do real”, fazendo sua interseção com a possibilidade de uma cláusula geral antielisiva:

<sup>39</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 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, p. 217.

<sup>40</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 467-468.

<sup>41</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a complementabilidade do Direito Civil e a vedação de completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz et al. (Org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, v. II, p. 399-414; DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 459-469; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 25-34.

“Nesse sentido, a questão da cláusula geral antielisiva diz respeito à própria incompletude sistêmica. Não se pode perder de vista que o sistema jurídico não pode cobrir todos os fatos econômicos e políticos. O buraco do real não é somente a inevitável constatação de que a vida é mais complexa do que o sistema jurídico, mas uma conclusão lógica (Gödel). O relevante é identificar as áreas ou setores em que a incompletude do sistema é *incompletável*, como é o caso do Direito Tributário ou Penal”<sup>42</sup> (destaque no original).

Vê-se, assim, que a oposição de Misabel Derzi se centra na inconstitucionalidade de uma cláusula geral antielisiva com perspectiva integrativa.

Entretanto, como apontamos, a chave para a solução de casos concretos não está nas hipóteses de incidência dos tributos, mas sim nos fatos concretos. Logo, a posição da autora diante de situações reais infere-se mais do seu conceito de simulação do que da defesa do direito à economia tributária e da rejeição às cláusulas gerais antielisivas.

O artigo escrito pelos Professores Misabel Derzi e Valter Lobato teve como pano de fundo o voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (ADI 2.446), cujo objeto era exatamente o exame da constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Apontaram os autores que a Ministra Cármen Lúcia defendeu posição que muito se aproxima da que a Professora Misabel Derzi defende desde 2001. Como afirmaram, “a ADI conta com cinco votos favoráveis à constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A Ministra Cármen Lúcia, em voto louvável, colocou o dispositivo no seu devido lugar: como uma norma antievasiva, e não antielisiva, como discutiam Fisco e contribuintes”<sup>43</sup>.

Se concordamos que o voto da Ministra Cármen Lúcia se aproxima bastante da posição de duas décadas da Professora Misabel Derzi, temos que afirmar, também, que o voto tem uma contradição difícil de ser afastada, na medida em que a Ministra afirma que o aludido dispositivo requer regulamentação para se tornar eficaz. Logo, levada essa interpretação ao extremo, seria legítimo concluir que: i) o parágrafo único do art. 116 do CTN coíbe a prática de atos ilícitos pelo contribuinte; e ii) para controlar tais práticas ilícitas, as autoridades fiscais dependeriam de regulamentação a ser editada, nada podendo fazer no presente.

Misabel Derzi e Valter Lobato perceberam a contradição, mesmo que não tenham jogado holofotes sobre ela. Tanto que se moveram em direção oposta ao

<sup>42</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 466.

<sup>43</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 470.



voto, para sustentar que, tratando-se de dispositivo de combate à ilicitude, o parágrafo único do art. 116 não requereria regulamentação<sup>44</sup>, embora esta fosse louvável, “sendo uma importante indução do Estado à confiança dos contribuintes no Sistema Jurídico Brasileiro”<sup>45</sup>.

A posição desses autores certamente supera a contradição intrínseca presente no voto da Ministra Cármen Lúcia, porém requer uma interpretação elástica do texto do parágrafo único do art. 116 do CTN, afinal, como vimos afirmando<sup>46</sup>, o texto do parágrafo único deixa pouca margem para sustentar que sua eficácia prescindiria de regulamentação – como, nesse aspecto corretamente, reconheceu a Ministra Cármen Lúcia em seu voto na ADI 2.446.

Diante do exposto, seguimos com a posição de que o mais relevante para compreendermos a posição concreta de Misabel Derzi sobre os limites do planejamento tributário legítimo é o seu conceito de simulação, e nada como analisarmos sua aplicação a casos reais para intuirmos o seu alcance.

#### 4. Aplicação concreta da teoria da autora

Em 2007, foi publicado o livro *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*, organizado por Douglas Yamashita<sup>47</sup>. O mérito desse livro foi ter pedido aos autores que analisassem casos concretos e manifestassem sua opinião. Mesmo que seja um livro já antigo, diante da estabilidade das posições da Professora Misabel Derzi sobre o tema do planejamento tributário, é possível utilizar sua análise como referência, mesmo que relativa, da aplicação concreta de sua teoria.

##### 4.1. O caso do seguro dotal

O “planejamento tributário” envolvendo o seguro dotal tinha base no art. 11, § 2º, do Decreto n. 24.239/1947, segundo o qual não seriam considerados no rendimento bruto da pessoa física “os prêmios de seguro restituídos em qualquer caso, inclusive no de renúncia do contrato”. A estrutura contratual foi descrita por Sampaio Dória nos seguintes termos:

“Consistia *essa evasão* em celebrar a pessoa física um contrato de seguro, pagando o prêmio (geralmente com recursos provindos de empréstimos conce-

<sup>44</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 470.

<sup>45</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 473.

<sup>46</sup> Ver: ROCHA, Sergio André. *O planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 137-139.

<sup>47</sup> YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

dados pela própria seguradora) e cancelando-se ato contínuo o ajuste, diminuído de pequena importância correspondente ao lucro da seguradora no negócio. Ao preencher subsequentemente sua declaração de renda, o indivíduo abatia de seus ganhos o valor do prêmio pago e não incluía positivamente o valor do prêmio restituído, pois excluía a lei, de expresso, do rol de rendimentos tributáveis, as restituições de prêmio de seguro resultantes de renúncia ou cancelamento do contrato respectivo<sup>748</sup> (destaque nosso).

O Supremo Tribunal Federal (STF) analisou essa transação em algumas oportunidades, considerando-a uma forma ilegítima de economia fiscal. Nesse sentido, podemos citar, por exemplo, a decisão no Recurso Extraordinário n. 40.518 (DJ de 26.08.1961), cuja ementa transcrevemos a seguir:

“Imposto de renda. Seguro de vida feito pelo contribuinte para furtar-se ao pagamento do tributo. *Fraude à lei*. Além da primeira categoria de fraude à lei, consistente em violar regras imperativas por meio de engenhosas combinações cuja legalidade se apoia em outros textos, existe uma segunda categoria de fraude no fato do astucioso que se abriga atrás da rigidez de um texto para fazê-lo produzir resultados contrários ao seu espírito. O problema da fraude à lei é imamente a todo ordenamento jurídico, que não pode ver, com indiferença, serem ilididas, *pela malícia dos homens*, as suas imposições e as suas proibições. Executivo fiscal julgado procedente” (destaques nossos).

Misabel Derzi acompanhou a posição do STF nesse caso, ressaltando a importância dos fatos para sua conclusão e observando que,

“em várias passagens, o ministro Gallotti refere-se às diferenças entre seguro verdadeiro (cujos prêmios pagos seriam dedutíveis) e seguro simulado, indedutível. É evidente que toda a simulação (o seguro é cancelado depois de poucos dias de contratação; as despesas do contribuinte não são reais, mas fictícias) tinha como meta lesar o Fisco, o que caracteriza *fraude à lei tributária*. Mas o que é relevante, na avaliação da Corte, é a simulação feita para obter determinado resultado<sup>749</sup> (destaque no original).

Vê-se que não se satisfaz a autora com a mera previsão do contrato de seguro no Direito Privado, nem com a celebração de um documento que atenda a seus requisitos formais. A Professora mineira vai além e faz um exame fático da realidade para verificar se, de fato, estão presentes os elementos que caracterizam um contrato de seguro.

A posição de Misabel Derzi a diferencia, por exemplo, da manifestada por Ives Gandra da Silva Martins, que, escrevendo em coautoria com José Ruben Ma-

<sup>48</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 135-136.

<sup>49</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 315.

rone no mesmo livro, sobre o mesmo caso entendeu que essa simulação seria, na verdade, hipótese de planejamento fiscal legítimo:

“Pelas razões aduzidas, não é possível no ordenamento jurídico brasileiro a aplicação do instituto da fraude à lei tributária, por conter hipótese de ficção em que se ignora a situação jurídica eleita como impeditiva da incursão no fato gerador do tributo, nos termos do inciso II do artigo 116 do CTN.

No caso, a situação do seguro não é situação de fato, é sim jurídica, razão pela qual ignorá-la para tributar afronta a legalidade e todos os princípios constitucionais correlatos.

Na hipótese julgada, incorreu a simulação cuja natureza é de ilicitude e acobertamento de fato gerador também incorrido”<sup>50</sup>.

Note-se que, para esses autores, se foi celebrado um contrato de seguro, de acordo com as regras que lhe são aplicáveis, ele não poderia ser desconsiderado, mesmo que, diante dos fatos, ficasse evidente que o elemento típico de um contrato de seguro, que é a indenização na eventualidade de um sinistro, nunca se fez presente.

#### **4.2. Atividades personalíssimas desempenhadas por pessoa jurídica**

O segundo caso analisado pela Professora mineira foi uma autuação envolvendo o técnico de futebol Luiz Felipe Scolari, por meio da qual as autoridades fiscais desconsideraram a pessoa jurídica por meio da qual eram recebidos rendimentos do autuado. Veja-se, a seguir, a ementa do Acórdão n. 106-14.244, proferido pelo então Primeiro Conselho de Contribuintes em 2004:

“IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS – São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações. IRPF – LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA – Quando os rendimentos da pessoa física sujeitam-se tão somente ao regime de tributação na declaração de ajuste anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, por caracterizar-se lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início em 31 de dezembro do ano-calendário, tendo o Fisco cinco anos, a partir dessa data, para realizar o lançamento de ofício. SIMULAÇÃO – Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar incomprovada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, técnico de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional futebol. MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO – Para que

<sup>50</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. Elisão e evasão fiscal – estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 160-161.

a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulado na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, respectivamente. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS – Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício. Recurso provido parcialmente”.

A posição de Misabel Derzi em relação a esse acórdão não é tão clara quanto aquela manifestada sobre o caso do seguro dotal. Ao fim, não dá para ter certeza de sua opinião e parece que ela estava mais preocupada em ressaltar que os atos praticados foram considerados simulados, e não objeto de alguma outra patologia dos atos e negócios jurídicos<sup>51</sup>. Contudo, ainda assim a autora apresentou alguns critérios para a identificação da simulação de pessoa jurídica, mencionando que esta se materializa quando: “a) a pessoa não está regularmente constituída; b) quando os objetivos societários são falsos, ou não são cumpridos; c) quando a pessoa social não é atuante, não tem sede, nem pessoal ou organização próprios”<sup>52</sup>. Principalmente o item “c” aproxima-se demais dos debates sobre a existência ou ausência de “substância econômica” na pessoa jurídica.

Sobre esse caso, a Professora Misabel Derzi fez um comentário que, a nosso ver, merece destaque e tem que ser interpretado no contexto de sua produção sobre o tema do planejamento tributário. Sustenta a autora o seguinte:

“Ora, mais uma vez repetimos. As figuras do ‘abuso de personalidade jurídica’, do ‘abuso de direito’, da ‘fraude à lei’ ou da ‘simulação’ somente geram consequências no Direito Tributário se for anulado o ato ou negócio jurídico eivado de vícios e de ilicitude para a totalidade do sistema jurídico. Inexiste a possibilidade de se considerar válida e lícita determinada pessoa jurídica, atuante dentro dos parâmetros da lei civil ou comercial, e de, simultaneamente, desconsiderá-la no seio do Direito Tributário, com o objetivo de se aumentar a arrecadação”<sup>53</sup> (destaques no original).

Há duas formas de interpretar essa passagem: i) uma no sentido de que, para que seja possível o questionamento dos atos praticados pelo contribuinte

<sup>51</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 315-316.

<sup>52</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 316.

<sup>53</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 316.

pelas autoridades fiscais, seria necessária a invalidação deles na esfera privada para que então fosse possível a aplicação da legislação tributária; e ii) uma segunda, de acordo com a qual o que se requer é que o critério de identificação da simulação seja dado pelo Direito Privado (cf. o art. 109 do CTN) e, portanto, que seja um parâmetro do ordenamento jurídico como um todo, e do Direito Tributário especificamente.

Parece-nos que a interpretação “ii” é a que melhor reflete a posição da Professora, especialmente se conjugada com a sua leitura do parágrafo único do art. 116 do CTN. Na verdade, essa interpretação dá coerência à teoria de Misabel Derzi, na medida em que atribui uma finalidade a esse dispositivo.

Com efeito, é claro que o parágrafo único do art. 116 do CTN é uma regra que atribui competência diretamente às autoridades fiscais para desconsiderar atos praticados pelos contribuintes. Argumenta Misabel Derzi que essa competência está restrita aos atos ilícitos, simulados. Ademais, em linha com a interpretação “ii”, extrai-se de sua teoria que os critérios para identificação da simulação são dados pelo Direito Privado, sendo ilegítima a pretensão de se criarem “critérios exclusivamente fiscais” para a desconsideração de atos privados.

Essa nos parece a melhor interpretação da teoria da Professora, sendo compatível com a sua posição sobre o julgamento da ADI 2.446 e a eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN.

### **4.3. Incorporação às avessas**

O último caso analisado por Misabel Derzi foi uma autuação de incorporação às avessas. A decisão no Acórdão n. 401-01.857, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 1994, foi favorável ao contribuinte, sustentando que ele não teria praticado um ato simulado. Veja-se a ementa dessa decisão:

“IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulação. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão lícita”.

Misabel Derzi não analisou os fatos dessa decisão. Como ela foi favorável aos contribuintes, sua análise focou mais no fato de que, corretamente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais teria decidido com base na existência ou não de simulação<sup>54</sup>. Ao comentar a ementa da decisão, argumentou a Professora que,

<sup>54</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de ca-

“nessa decisão, procurou o Conselho de Contribuintes buscar a melhor doutrina e direito, observando a coincidência entre o fato jurídico, a intenção do contribuinte e a realidade dos fatos (verdadeira e própria incorporação). Irrelevante será a ideia de que, com isso, o contribuinte obterá vantagens tributárias”<sup>55</sup> (destaque nosso).

Fica claro que a crítica da Professora mineira estava em grande parte focada na proliferação de argumentos baseados em outras patologias dos atos e negócios jurídicos que não a simulação, como critério para a desconsideração de atos praticados pelos contribuintes. Tanto que ela conclui que,

“em síntese, na maioria dos casos, não importa a sofisticação peculiar ao caso (em que se define um ‘abuso de direito ou de personalidade jurídica’ ou ‘fraude à lei’), o que se tem é verdadeiramente uma simulação de ato ou negócio. E a simulação absoluta ou relativa, em suas variadas formas (das quais resulte fraude à lei tributária depende de prova, cujo ônus cabe à Administração”<sup>56</sup> (destaques no original).

Vê-se que a abordagem da autora, quando orientada por casos concretos e pela identificação, ou não, de simulação, torna-se inevitavelmente fático-concreta, de modo que será à luz dos fatos da situação real que se poderá identificar a posição da Professora Misabel Abreu Machado Derzi.

##### 5. Misabel Derzi: uma libertária moderada

Após esses comentários, podemos reiterar a afirmação que já apresentamos anteriormente, de que a teoria de Misabel Derzi sobre os limites do planejamento tributário legítimo é uma *teoria libertária moderada*.

É libertária porque escorada exclusivamente no valor liberdade e em princípios de segurança jurídica, tendo a simulação como único critério para a desconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Contudo, certamente a Professora mineira figura entre os autores que estamos designando “libertários moderados”. Sua classificação nesse grupo decorre principalmente de sua posição sobre o conceito de simulação. Vimos que aqui a autora se distancia dos conceitos restritivos que basicamente legitimam qualquer ato formalmente lícito praticado pelo contribuinte. Misabel Derzi, ao se basear na teoria de Sampaio Dória quanto ao tema, adota um conceito de simulação que

---

sos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 316.

<sup>55</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 317.

<sup>56</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 318.

privilegia a realidade dos atos praticados pelo contribuinte, em contraposição meramente à forma jurídica adotada.

Assim, a obra de Misabel Derzi se afasta da mera legalidade formal como legitimadora de qualquer economia de tributo, exigindo que os atos praticados pelo contribuinte sejam congruentes com o que foi realizado e que reflitam fatos econômicos realmente ocorridos.

## 6. Conclusão

Venho sustentando a hipótese de que as posições de libertários moderados e solidaristas moderados são muito mais próximas do que se pode presumir. Isso se considerarmos a posição diante de casos concretos, não suas premissas axiológicas e principiológicas.

A visão de Misabel Derzi sobre os limites do planejamento tributário legítimo é de defesa incontestada da liberdade, mas de uma liberdade não simulada, ou seja, da liberdade de opção do contribuinte, não para distorcer a realidade mediante a adoção de formas jurídicas sem correspondência com os atos realmente praticados, mas, sim, para efetivamente realizar atos ou negócios jurídicos que resultem na menor tributação, desde que congruentes com a realidade fática e com o seu perfil objetivo. Por essa razão, seguindo a classificação que propusemos na introdução deste artigo, entendemos a posição da autora como libertária moderada.

## Referências

- DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 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, p. 207-232.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16, n. 108, fev.-maio 2014.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 270-284.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.093-1.104.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 289-326.

- DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a complementabilidade do Direito Civil e a vedação de completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz *et al.* (Org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013. v. II, p. 399-414.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 336-358.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; BOTELHO, Cristiane Miranda; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. A distorção do Sistema Tributário Nacional referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física assalariada e do prestador de serviços. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coord.). *Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento tributário, a ADI 2.446 e a constitucionalidade da norma geral antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). *Temas de Direito Tributário em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 449-474.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. Elisão e evasão fiscal – estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.
- ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020.
- ROCHA, Sergio André. *O planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- ROCHA, Sergio André. O planejamento tributário na obra de Sampaio Dória. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 109, jan.-fev. 2021.
- ROCHA, Sergio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? In: GODOL, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.
- YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.