UNICESUMAR - CENTRO UNIVERSITÁRIO DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LIMITES E POSSIBILIDADES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

LETÍCIA DE CAMPOS MILANI

MARINGÁ – PR
2020

Letícia de Campos Milani

LIMITES E POSSIBILIDADES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da UniCesumar – Centro Universitário de Maringá como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em Direito, sob a orientação do Prof. Me. Anderson Furlan Freire da Silva.

MARINGÁ – PR

2020

FOLHA DE APROVAÇÃO

LETÍCIA DE CAMPOS MILANI

LIMITES E POSSIBILIDADES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da UniCesumar – Centro Universitário de Maringá como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em Direito, sob a orientação do Prof. Me. Anderson Furlan Freire da Silva.

Aprovado em: 18 de novembro de 2020 .

BANCA EXAMINADORA

_____

Anderson Furlan Freire da Silva – (Prof. Me. em Ciências Jurídico-Econômicas pela Universidade de Lisboa)

_____

Ana Claudia Rossaneis – (Prof. Me. em Ciências Jurídicas com ênfase em Direitos da Personalidade pela Unicesumar)

_____

Alessandro Severino Valler Zenni - (Prof. Dr. em Filosofia do Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo)

LIMITES E POSSIBILIDADES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Letícia de Campos Milani

RESUMO

Este ensaio tem como escopo o estudo do planejamento tributário e demais institutos que o circundam a fim de orientar e esclarecer os contribuintes a respeito de seus limites e possibilidades legais. Como instrumento de manutenção e organização empresarial, o planejamento tributário vem sendo amplamente utilizado pelos contribuintes que visam a uma redução de seu encargo tributário mediante mecanismos lícitos. Por meio da metodologia dedutiva, com técnicas de pesquisa bibliográfica, este estudo inicia-se delineando a ideia de Estado fiscal e o dever fundamental de pagar impostos. Conceituam-se os institutos da elisão e evasão fiscal com a finalidade de pontuar objetivamente as distinções entre eles. Adentrando no planejamento fiscal, pretende-se demonstrar a legalidade e legitimidade na utilização de medidas elisivas para a redução do ônus tributário. As limitações ao planejamento fiscal existem e, caso seja ultrapassada a barreira da licitude, os institutos que tomarão lugar serão a evasão fiscal ou o planejamento fiscal abusivo. Será exposto, ao longo do artigo, os entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) atinentes ao planejamento fiscal abusivo, permitindo à administração pública que desconsidere negócios jurídicos simulados e fraudulentos, conforme a interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Por fim, é apresentado o entendimento majoritário do Judiciário brasileiro, que se mostra positivo em relação ao planejamento fiscal, levando à conclusão sobre a essencialidade e a viabilidade do aludido instituto nas empresas, uma vez que a atual carga tributária, aplicada aos contribuintes brasileiros, é questionável.

Palavras-chave: Direito Fundamental. Elisão Fiscal. Legalidade.

LIMITS AND LEGAL POSSIBILITIES OF TAX PLANNING

ABSTRACT

The present paper aims to study tax planning and the surrounding institutes to guide and clarify the taxpayers about the legal limits and possibilities. As an instrument of business maintenance and organization, tax planning is being widely used by the taxpayers that intend to reduce their tax responsibilities through licit mechanisms. Employing deductive methodology and technical bibliographic research, this study begins describing the idea of Tax State and the fundamental duty of paying taxes. The institutes of tax avoidance and tax evasion are conceptualized to objectively point out the distinctions between each institute. In tax planning, it is intended to show the legality and legitimacy in the use of avoidance measurements for the reduction of the tax burden. There are limits for tax planning, and if the legality barrier is crossed, the tax evasion or abusive planning will take place instead of the current institute. The Administrative Council of Tax Appeals'

(CARF) understandings of abusive planning are exposed during this article, allowing the public administration to disregard simulated and fraudulent legal business, according to the interpretation of the sole paragraph of art. 116 of the CTN. Finally, it is presented that the majority of Brazilian Judicial's understandings are positive towards tax planning, which leads to conclusions about the essentiality and viability of the mentioned institute in companies, since the current tax burden applied to Brazilian taxpayers is questionable

Keywords: Fundamental Right. Tax Avoidance. Legality.

1 INTRODUÇÃO

A resistência humana contra a tributação data sua origem nas Civilizações Antigas, uma vez que, tal como acontece nos dias de hoje, o contribuinte travou "uma luta permanente contra a detracção patrimonial que o imposto representa" (SANTOS, 2003, p. 340).

Muito bem lecionado por Günter Schmölders (1965, p. 112-113), e citado por Heleno Tôrres:

> Nadie gusta de pagar impuestos. La historia de la imposición está llena de ejemplos que prueban que el pagode lãs cargas fiscales constituye un penoso deber, a cuyo cumplimiento hay que incitar constantemente a los ciudadanos. (...) Por lo común, el impuesto desencadena una reacción del individuo contra lo que de coacción aquél comporta y un resentimiento por el sacrificio que su pago representa. El pago del impuesto aparece ante el psicológico como un 'pago psicologicamente sin motivo', como uma 'ideia psicologicamente motivada solo para una das partes, que em el campo de la conducta fiscal no despierta factores activos positivos, sino resistencia y pasividad'. Las investigaciones en el terreno psicológico han demonstrado que el deber fiscal aparece de hecho apartado de la moralidad del individuo (2003, p. 173).

A imposição tributária desde o passado era encarada com um sentimento de "desconfiança e desprezo pela maior parte os contribuintes em todas as partes do mundo." (FURLAN, 2007, p. 17)

A carga tributária brasileira é uma das mais altas quando comparada a outros países, inviabilizando, muitas vezes, o escorreito cumprimento das obrigações impostas ao contribuinte. Os altos níveis de cobrança tributária a pessoas jurídicas trazem consequências que, certas vezes, impossibilitam a continuidade do negócio.

O aumento da competitividade e das tecnologias cria um ambiente de muitas lutas para o contribuinte que, a fim de manter sua lucratividade e garantir a preservação de sua empresa, necessita de instrumentos e mecanismos que o permitam reduzir sua carga tributária.

Desta árdua situação, surge a possibilidade do planejamento tributário, ou fiscal, cujo objetivo principal é permitir que o contribuinte utilize ferramentas legítimas e lícitas para reduzir ou desonerar o ônus fiscal, evitando a constituição do crédito tributário e sua consequente cobrança pelo Fisco. Por meio de técnicas e condutas lícitas, caracterizadas

como elisivas, o planejamento tributário é muito utilizado como meio de manutenção e organização dos negócios.

Objetivamente conceituado por Ivo Cesar Barreto de Carvalho (2016, p.300), o planejamento fiscal é "a atividade desenvolvida por pessoa física ou jurídica, pública ou privada, de forma estritamente preventiva e transparente, a fim de alcançar licitamente a economia tributária".

Ainda que o planejamento tributário seja legítimo, as ações elisivas são muito criticadas pela administração pública fiscal, porquanto tendem a diminuir a arrecadação pública.

Uma vez que a tributação é inerente ao Estado, ela se faz mister para a consecução do bem comum e garantia dos direitos expressos na Constituição Federal. Enquanto, de um lado, o contribuinte possui o direito de optar por uma opção mais vantajosa, no que diz respeito a diminuição de sua tributação, de outro ele possui o dever fundamental de pagar tributos, efetivando os princípios e garantias constitucionais através da cooperação social.

José Casalta Nabais (2002, p. 12) defende que, "os direitos e deveres sejam colocados no mesmo plano, no mesmo plano constitucional. Pois tanto os direitos como os deveres fundamentais integram o estatuto constitucional do indivíduo, ou melhor da pessoa".

São incontroversas as lacunas na legislação tributária, seja permitindo ao contribuinte diversos mecanismos elisivos, em outras palavras, condutas lícitas visando à redução da carga tributária, seja omitindo conteúdo quanto à permissão do Fisco em fiscalizar, limitar e/ou vedar certas condutas do contribuinte, mesmo que lícitas.

Não é razoável, no entanto, que o contribuinte esteja limitado à tributação quando ele possui ferramentas e possibilidades menos onerosas, lícitas e honestas. A cooperação social com o Estado tem que existir, servindo de base para a consecução do bem comum. Todavia, não se encontra adequado sacrificar os contribuintes em certas situações tributárias, quando a própria legislação permite a desoneração ou a redução do encargo.

Busca-se, neste ensaio, introduzir a figura do Estado fiscal, iniciada nos pensamentos liberais de Adam Smith e John Locke. A criação de um Estado com perspectivas de atingir o bem comum fez-se necessária para a organização de um sistema tributário e arrecadador, no qual fosse possível suportar os custos dos direitos e garantias da sociedade.

Foi dessa concepção de conjecturar o “bem comum” que se instalou o dever fundamental de pagar impostos, caracterizando-se como a base financeira do poder público.

A conceituação e a distinção entre os institutos da elisão fiscal e da evasão fiscal se fazem de suma importância para a caracterização e o entendimento do planejamento tributário. A linha tênue que separa as condutas lícitas (elisivas) das ilícitas (evasivas) pode dar lugar à figura do planejamento tributário abusivo, cercado de atos simulados, dissimulados e fraudulentos.

O planejamento abusivo e as condutas evasivas serão abordados como limitadores do planejamento fiscal, buscando interpretar a legislação tributária e a jurisprudência com o fito de discutir sobre quais prerrogativas o poder público possui diante de irregularidades e ilicitudes de contribuintes.

A partir da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, infere-se sobre uma expressiva retração do órgão administrativo em considerar planejamentos fiscais lícitos, aduzindo ser requisito obrigatório a existência do propósito negocial para que o planejamento seja considerado válido. A economia de tributos não é suficiente para o CARF quando utilizada como fundamento único do planejamento tributário.

Uma vez que o propósito negocial deriva da teoria norte-americana do *business purpose test*, não apresentando amparo legal no ordenamento pátrio, existe uma notória divergência entre os julgadores do órgão administrativo quanto à exigência ou não da finalidade do negócio no planejamento tributário, traduzindo aos contribuintes uma certa insegurança jurídica, já que estes ficam à mercê das discordâncias entre as decisões do CARF.

Por fim, serão apresentadas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos Tribunais Regionais Federais demonstrando a viabilidade e o aceite do instituto pelo judiciário brasileiro. Para o judiciário pátrio, a simples economia de tributos é argumento suficiente para a validade do planejamento tributário, desde que preenchido por condutas elisivas e afastado de qualquer ato evasivo, fraudulento ou simulado.

2 ESTADO FISCAL E O CIDADÃO

A sociedade, desde sua mais remota história, imprescinde do Estado para a mantença de sua ordem. Este, por sua vez, vista como a instituição indispensável à organização social, necessita da arrecadação de recursos para a manutenção e realização de seus ideais e objetivos.

De modo a realizar uma breve síntese histórica, o início de um sistema político arrecadador se deu com o Liberalismo, avultado pelos pensamentos filosóficos e econômicos de Adam Smith e John Locke. O liberalismo trajou-se com o conceito de que uma economia perfeita seria aquela que sofresse minimamente uma intervenção estatal, no que tange às relações entre particulares.

A respeito de matéria tributária, não obstante haja uma contradição com o princípio norteador de sua doutrina, Adam Smith apoiava a implementação de tarifas alfandegárias protecionistas, uma vez que seria o escudo de seu sistema.

> Smith foi o grande defensor do laissez-faire – a não intervenção governamental nos negócios. De acordo com ele, os governos são dispendiosos, corruptos, ineficientes e concedem privilégios especiais em detrimento da sociedade como um todo. Os indivíduos, se livres para perseguirem seus próprios interesses, servirão à sociedade, mesmo que esta não seja sua intenção. Smith aplicava a doutrina da livre-empresa aos negócios nacionais e internacionais e devotou um quarto da Wealth of Nations a um ataque devastador ao mercantilismo. (OSER, BLANCHFIELD, 1989, p. 73)

Diversamente ao pensamento do Liberalismo e, anterior ao mesmo, Thomas Hobbes, em sua obra "*O Leviatã*", retrata a forte proteção ao poder monárquico e sua intervenção nos estamentos sociais da época, desenvolvendo o denominado Estado da Natureza, antecedente à existência da Sociedade Civil Organizada (OSER, BLANCHFIELD, 1989, p. 85).

No Estado de Natureza, os homens estariam livres para realizarem quaisquer condutas que fossem de seus desejos, não havendo óbice que os limitassem, tampouco algum tipo de coerção.

Segundo Hobbes (1974, p.30), o homem é ruim e ambicioso, tendo um exorbitante e constante "[...] desejo pelo poder, de riqueza, de saber e de honra. Todas as quais podem reduzidas à primeira, que é o 'desejo de poder'. Porque a riqueza, o saber e a honra não são mais do que 'diferentes formas de poder'".

A concepção do filósofo inglês acalorou o sentimento de medo nos indivíduos, os quais começaram a se preocupar com o fato do Estado de Natureza ser algo nocivo a

própria existência humana, uma vez que notava "[...] como tendência geral de todos os homens, um perpétuo e irrequieto desejo de poder e mais poder, que cessa apenas com a morte" (HOBBES, 1974, P.37).

Tal angústia levou os homens a pensarem em como prevenir conflitos de interesse, optando pelo abandono do Estado de Natureza e passando a organizarem-se em uma Sociedade Civil e com o Estado.

Essa transição não ocorreu de forma absoluta e/ou definitiva, mas sim com limites necessários para que esse novo Estado agisse de forma legítima com o seu povo, garantindo o não conflito de interesses.

A criação do Estado se baseou em uma legitimação de poderes assentada em uma base democrática, atingindo uma posição sólida de protetor de seus indivíduos e carregando consigo novas responsabilidades e prerrogativas, com o intuito de que a harmonia entre seu povo prevalecesse e sua credibilidade fosse mantida.

Hodiernamente, a formação e a existência do Estado possuem um fim específico: a consecução do bem comum. E, para este objetivo ser atingido de forma plena, o Estado precisa de recursos financeiros.

Dentro dessa ótica, e especificamente a partir do período do Estado Moderno, nasce a necessidade de um estado fiscal. Isso quer dizer que foi crucial que o Estado disciplinasse juridicamente os tributos, através do Direito Tributário, inicialmente conhecido como *direito financeiro,* constituindo hoje um campo específico da ciência jurídica.

Leandro Pausen (2013, p. 18) dispõe que "a tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independente do Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privado para a manutenção do Estado é uma constante na história".

O professor José Casalta Nabais (2002, p. 20) defende que todos os direitos existentes em uma sociedade possuem um custo e, para que a sua tutela consiga ser mantida, são necessárias a cooperação social e a responsabilidade individual. Segundo ele,

> todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais

> custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento (NABAIS, 2002, p. 20).

A existência dos direitos apenas se concretiza em razão do suporte financeiro público, traduzido na figura dos tributos e na natureza fiscal do Estado contemporâneo (NABAIS, 2002, p. 21).

A este respeito, é possível considerar o Estado fiscal como sendo aquele que se utiliza de impostos – "tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (BRASIL, 1966) - para suprir suas necessidades, inclusive no que diz respeito às necessidades individuais.

A Constituição pátria estabelece a gratuidade de certas garantias individuais, como o ensino educacional básico e o sistema de saúde. Todavia, o Estado somente pode sustentar esses direitos por meio de impostos (tributo não vinculado), sendo vedado, no todo ou em parte, que o Estado exija dos cidadãos o custeio destes direitos de forma vinculada ao serviço prestado.

A função arrecadadora do Estado vai além da fiscalidade, coexistindo, ao lado desta, a função fim de efetivar os princípios e direitos constitucionais. Por isso, a necessidade da arrecadação, bem como o dever fundamental e inerente ao indivíduo em cooperar com o Estado fiscal por meio do pagamento dos tributos.

O Direito Tributário se faz instrumento do Estado para que a tributação seja interpretada para além de uma função arrecadadora, tornando-se uma forma de intervenção no domínio social e econômico, predominando a harmonia entre os sistemas jurídico, político e econômico.

O Estado fiscal busca, com o recolhimento de tributos, o desenvolvimento e a tutela dos direitos do indivíduo, o crescimento da sociedade, bem como da economia, deixando de ser um instrumento meramente fiscalizatório.

3 DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E A LIBERDADE NEGOCIAL

Posteriormente aos hediondos cenários de degradação humana deixados pelas guerras, especialmente após a 2ª Guerra Mundial, as diversas sociedades dispersas pelo globo se viram diante da imprescindibilidade de materializarem direitos fundamentais,

arraigados na dignidade da pessoa humana e nas liberdades, deixando na deslembrança a figura do ser humano como um sujeito de deveres.

José Casalta Nabais (2002, p. 2) muito bem pontua que

> [...] os deveres fundamentais constituem um assunto que não tem despertador grande entusiasmo na doutrina. Bem pelo contrário. Se tivermos em conta a doutrina europeia do segundo pós-guerra, constatamos mesmo que tanto os deveres em geral como os deveres fundamentais em particular foram objeto de um pacto de silêncio, de um verdadeiro desprezo.

É, portanto, impraticável dissociar o sujeito de direitos do sujeito de deveres, tendo o texto constitucional corroborado no reconhecimento dos deveres fundamentais para uni-los.[1]

A doutrina reconhece que o cerne dos deveres fundamentais é o princípio da dignidade humana, uma vez que esta não é apenas o fim último do indivíduo, mas também um objetivo do Estado.

José Casalta Nabais (2002, p. 6) referencia e divide os fundamentos dos deveres fundamentais em lógicos e jurídicos. O primeiro se amolda na dignidade da pessoa humana, enquanto o segundo assenta que a existência dos deveres fundamentais reside na Constituição e suas disposições. O que significa dizer que "o estado, e naturalmente a soberania do povo que suporta a sua organização política, tem por base a dignidade da pessoa humana" e, sem uma previsão legal dos deveres "obsta ao seu reconhecimento como deveres fundamentais" (NABAIS, 2002, p. 7).

Através dessa análise, encontra-se cediço que os direitos e deveres de uma sociedade sugerem custos ao Estado. Para o autor, existem três tipos de custos que sustentam a figura do Estado.

> Efectivamente aí encontramos custos ligados à própria existência e sobrevivência do estado, que se apresentam materializados no dever de defesa da pátria, integre este ou não um específico dever de defesa militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do estado, que estão consubstanciados nos deveres de votar, seja de votar na eleição de representantes, seja de votar directamente questões submetidas a referendo. E aí encontramos, enfim, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados portanto no dever de pagar impostos (NABAIS, 2002, p. 11).

---

[1] Título II Dos Direitos e Garantias Fundamentais, Capítulo I Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos.

A existência dos direitos pressupõe uma prestação estatal, que, por sua vez, depende da contribuição dos indivíduos para prosseguir com esse fim. No entanto, esse "auxílio" apenas se faz presente em razão do dever fundamental de pagar impostos[2] (tributo não vinculado a uma atividade ou um serviço público específico).

Marcello Leal (2013, p. 16) leciona que o dever fundamental de pagar impostos é "uma contrapartida antecedente e necessária à manutenção do próprio estado, pois sem as receitas dos impostos, caso fossem estes pagos ao alvitre dos cidadãos, os próprios direitos fundamentais não existiriam além do papel".

Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p. 298) não contraria ao afirmar que "os custos dos direitos sociais concretizam-se em despesas públicas com imediata expressão na esfera de cada um dos seus titulares, uma esfera que assim se amplia na exacta medida dessas despesas".

Não restam dúvidas, portanto, que este dever fundamental se faz preponderante para a consecução e efetivação dos direitos dispostos na Carta Magna. Alessandro Mendes Cardoso (2014, p. 195) assevera que o cumprimento desse dever assegura a "concreta efetivação dos direitos fundamentais" dos cidadãos brasileiros, assim como "trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal".

"O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos" (TIPKE, YAMASHITA, 2002, p. 13).

De outro ponto, encontra-se pacífico na doutrina que a norma tributária é considerada uma rejeição social, uma vez que os contribuintes não entendem o porquê da cobrança de tributos, que muitas vezes se torna abusiva. De acordo com Geraldo Ataliba (1997, p. 22-23), "em síntese: o objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos" e isso incomoda o contribuinte ao ver a sua contribuição não sendo utilizada da maneira em que especulou.

Conquanto os contribuintes apresentem uma recusa e reprovação ao pagamento de tributos, é incontestável que se trata de um dever fundamental dos particulares, uma vez que é nos tributos que o Estado encontra o seu alicerce financeiro para alcançar a

---

[2] CTN, art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

efetivação dos direitos previstos na Constituição. Marcello Leal (2013, p. 17) considera a tributação como "um meio existente, dentre outros, para que o estado preste aos indivíduos aqueles direitos que lhes foram outorgados pela Constituição".

Ricardo Lobo Torres (2000, p. 320-321) enuncia que

> Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção da receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

Estando o sujeito apto e capaz para contribuir financeiramente, viabilizando a realização dos deveres do Estado em prol de todos, o pagamento de imposto será atribuído a ele (LEAL, 2013, p. 17).

Ressalta-se que a tributação sempre foi tida como um meio de coerção e, nunca como uma estratégia de concretização de valores sociais. No entanto, atualmente essa visão vem sendo alterada, emergindo a ideia de que o Estado possui o escopo de se manter no núcleo social e desenvolver valores consagrados por todos.

A tributação está esculpida em uma nova função, deixando de ser um instrumento alicerçado exclusivamente na captação de recursos ao Estado, para se transformar no meio capaz de efetivar os demais objetivos constitucionais (GRECO, 2005, p. 177).

Extrai-se do artigo 3º, inciso I da CF/88, os objetivos do Estado, quais sejam: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos. Eleva-se da reflexão de Greco a necessidade da cooperação social para a efetivação destes objetivos ou, conforme a expressão utilizada pelo autor, para o "dever de solidariedade".

Essa solidariedade social, fundamentada na ideia de cidadania, é a responsável por legitimar o poder de tributar como um norteador de valores, alcançando patamares de mecanismo para a realização de políticas públicas, não sendo mais visto como um meio de coerção (LEAL, 2013, p.13).

Não seria possível conjecturar uma arrecadação sólida se a tributação fosse um meio facultativo aos contribuintes, sem a imposição de um dever fundamental que a

justificasse, deixando apenas em linhas teóricas os direitos e garantias previstos na Magna Carta e que foram, por tanto tempo, objeto de lutas sociais.

4 DELIMITAÇÃO TERMINOLÓGICA

Com a finalidade de que haja uma análise adequada sobre o tema, faz-se mister esclarecer e conceituar os institutos da elisão fiscal e evasão fiscal, haja vista a conexão destes termos com o estudo do planejamento fiscal.

4.1 Elisão Fiscal e Evasão Fiscal

Preliminarmente, destaca-se a ausência de unanimidade doutrinária no que tange ao adequado uso terminológico dos institutos da elisão e da evasão fiscal. Alguns autores entendem que ambas terminologias são ambíguas.

Parte da doutrina faz preferência ao uso do termo 'evasão fiscal', dividindo-a em evasão lícita, denominada por outros de elisão tributária, e em evasão ilícita.

Por evasão lícita averígua-se sobre as condutas praticadas em consonância com a lei, e com a finalidade de pagar menos, não pagar ou retardar o pagamento de tributos. Disfarçadamente, a evasão lícita ofende as normas tributárias, não sendo tais condutas punidas. Por sua vez, a evasão ilícita pode ser conceituada como toda ação ou omissão capaz de reduzir, evitar ou atrasar o cumprimento de uma obrigação advinda da lei tributária (FURLAN, 2011, p. 24-25).

Conforme escólio de Geraldo Ataliba (2003, p. 450), "na evasão ilícita o contribuinte deixa de pagar um tributo, por ele devido, mediante processos ilícitos ou fraudulentos" e, na evasão lícita (sinônimo de elisão) o contribuinte "deixa de pagá-lo, mediante processos preventivos, quer dizer, não se colocando naquela situação tributada, mas atingindo o mesmo resultado econômico visado, por outro processo."

À parte, outros doutrinadores consideram que os atos lícitos ou ilícitos para diminuição de impostos seriam divididos terminologicamente em elisão lícita ou elisão ilícita.

Em consenso com os saberes de Ricardo Torres (2012, p. 8), a elisão pode ser lícita, quando há um planejamento fiscal consistente atingido pela adequada interpretação da lei tributária, gerando a economia de impostos; ou ilícita, conhecida como

planejamento fiscal abusivo, uma vez que a contenção de tributos foi atingida pela prática de atos reversos à lei.

> Embora não exista uniformidade na doutrina, alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga de tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito (MACHADO, Hugo de Brito, 2004, p. 139).

Divergências conceituais à parte e partindo da observação de Machado, é pacífico o entendimento de que a Elisão Tributária corresponde à utilização de meios lícitos para a economia de tributos, antecedente à ocorrência do fato gerador.

Hélcio Reis (2013, p. 60) conceitua a elisão como sendo o "planejamento fiscal legítimo, ou seja, aquele efetuado em conformidade com a legislação tributária, em que inexiste vedação à escolha da forma de submissão ao comando da lei que propicie melhor proveito econômico-financeiro".

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 681) retrata que, para o contribuinte estar munido da elisão fiscal, é imperioso a existência de três pressupostos.

> No caso das práticas lícitas visando ilidir impostos ou economizar impostos (*tax planning)* são pressupostos:
> a. A existência de um negócio típico tributado que o contribuinte quer evitar;
> b. A possibilidade de um outro negócio ou negócios lícitos, chamados de determinativos e indiretos, efetivamente praticados pelo contribuinte para evitar ou diminuir a carga fiscal;
> c. A impossibilidade de se aplicar penalidades ao contribuinte, eis que este nenhum ato ou negócio ilícito praticou.

Para que o sujeito passivo possa se beneficiar através da elisão, é necessário que ele vislumbre a ocorrência de um fato gerador e perceba que este fato ou negócio jurídico, quando concretizado, estabelece uma obrigação tributária oriunda da legislação competente. É indispensável que o contribuinte analise se há uma alternativa que o leve para o mesmo fim pretendido, certificando-se, por fim, que este meio ou negócio alternativo não se enquadra em um meio ilícito que enseje para si penalidades.

Através da elisão o contribuinte realiza um conjunto de mecanismos lícitos com o fim de evitar a ocorrência de fatos geradores, obtendo, como consequência disso, uma economia de tributos e minorando os impactos advindos da função arrecadadora do Estado.

Afirma-se, então, que a elisão "trata-se de mecanismo de antecipar-se e evitar o surgimento da obrigação tributária utilizando outras formas lícitas para alcançar um resultado idêntico ou equivalente" (CAVALCANTE, 2016, p. 5).

A Evasão Tributária, por sua vez, refere-se à sonegação de tributos por parte do contribuinte. Nesta, o contribuinte se evade do pagamento do tributo de modo ilegal, porquanto utiliza-se de manobras ilícitas para dissimular fatos geradores já ocorridos, frustrando a atuação fiscal, bem como a arrecadação de pecúnia aos cofres públicos.

O mencionado instituto configura-se quando o fato gerador de incidência tributária já se perfectibilizou e, para deixar de pagar o devido tributo ou diminuir o encargo, o contribuinte utiliza-se de procedimentos ilícitos para este fim.

Na concepção de Alexandre Rossato Ávila (2007, p. 241), a evasão fiscal "seria uma forma ilícita de acobertar o fato gerador já ocorrido, mediante atos ou negócios simulados ou fraudulentos."

Sucedendo um cenário em que (i) o fato gerador foi concretizado; (ii) somado com a impossibilidade de afastar a incidência do tributo ao fato gerador; e (iii) havendo a utilização de mecanismos ilegais para esconder a ocorrência de tal fato, é plausível a caracterização da evasão fiscal.

A evasão tributária orienta-se por meio de condutas ilícitas e antijurídicas por parte do sujeito passivo, abstendo-se de pagar os tributos que lhe são devidos, violando o dever fundamental do pagamento de impostos.

Rubens Gomes de Souza (1954, p. 99-100, apud FURLAN, 2011, p.23) entendia que a evasão estava muito próxima à fraude fiscal uma vez que ambas se tratavam de ação ou omissão destinadas a evitar ou retardar o pagamento de um tributo. Entretanto, para o autor, enquanto a fraude fiscal implicaria em uma infração à lei, na evasão isso não ocorre, e, portanto, não seria punível da mesma forma que a fraude fiscal.

Depreende-se, pois, que a distinção entre elisão e evasão fiscal é o momento de ocorrência do fato gerador da incidência, uma vez que a licitude é o pressuposto dos atos praticados pelo contribuinte. Se o sujeito passivo utilizou de condutas lícitas anteriores ao fato gerador, a hipótese será de elisão fiscal, dado que ele não infringiu o direito do fisco de tributar, visto que o evento passível de incidência tributária não se concretizou.

Parte da doutrina interpreta que a elisão fiscal estaria entre o planejamento tributário legítimo e a evasão fiscal. O planejamento fiscal reveste-se inteiramente de condutas legais, não agindo o contribuinte para evitar a ocorrência do fato gerador, mas abdicando de certos atos e/ou optando por outras soluções que o próprio ordenamento jurídico lhe oferece, alcançando, consequentemente, a redução da carga fiscal. Na elisão, o contribuinte pode vir a utilizar-se das obscuridades conceituais e legais, muitas vezes agindo contra a ocorrência do fato gerador. Essa façanha do contribuinte por muitos é entendida como abusiva, por mais que ele se utilize de manobras perfeitamente lícitas (FURLAN, 2011, p. 34-35).

Para Ricardo Lobo Torres (2006, p. 130 apud FURLAN, 2011, p. 35), a elisão fiscal se encontra em uma "zona cinzenta", localizada entre o planejamento tributário e a evasão fiscal tipicamente ilícita. O contribuinte tem plena liberdade para organizar e manter seus negócios, contudo deve geri-los conforme as oportunidades ofertadas pela lei, "não podendo ultrapassar os limites da razoabilidade, aproveitando-se da zona cinzenta e da indeterminação dos conceitos e ofendendo valores como os da justiça e da segurança jurídica [...]".

Na concepção do autor, a elisão apenas pode ser alcançada através do "abuso da possibilidade expressiva da letra de lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados" (TORRES, 2006, p. 130 *apud* FURLAN, 2011, p. 35).

Contrariu sensu, Marco Aurélio Greco (2008, p. 81) aborda a reflexão de que o "planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos".

Consoante o *International Bureeau of Fiscal Documentation* – IBFD (1988, p. 22, tradução nossa)[3]:

> Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (…). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.

[3] Original: "Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law […]. In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means".

Antônio Roberto Sampaio Dória (2001, p.49) esclarece de forma ilustre sobre o instituto da elisão fiscal, destravando qualquer dúvida sobre o tema. Para o doutrinador, a elisão pode ser dividida em elisão induzida por lei ou elisão resultante das lacunas legislativas. Na primeira modalidade, o legislador concede benefícios ao contribuinte, por razões extras fiscais. Nesta modalidade, o contribuinte não altera em nada a estrutura negocial, porquanto a própria lei o beneficia. Na espécie de elisão resultante de lacunas na lei, o contribuinte usufrui de tais fissuras para esquivar-se de uma provável tributação. Neste caso, o contribuinte altera os atos e negócios jurídicos para que recaia sobre eles a tributação mais benéfica, sem, no entanto, utilizar de atos fraudulentos e simulados, mas sempre dentro da legalidade.

Diante dessa dualidade de entendimentos sobre a elisão fiscal ser característica, ou não, do planejamento fiscal legítimo, a aferição sobre a validade dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte dependerá da apreciação pela autoridade competente, diante do caso concreto. Após a completa averiguação da intenção do contribuinte em manipular o que a lei oferece, simulá-la ou fraudá-la, ou apenas optar pelas possibilidades concedidas pela lei tributária, é que restará caracterizado, respectivamente, o planejamento tributário abusivo, pois há a presença de condutas evasivas, ou o planejamento tributário legítimo, levando o contribuinte à legítima e legal economia de tributos.

4.2 Terminologia em outros ordenamentos

Diante do exposto, diversas são as terminologias empregadas no Brasil para se referir aos institutos da elisão fiscal, evasão fiscal e planejamento tributário, bem como diversos são os entendimentos de qual termo seria o mais correto para se referir a tais instrumentos. Não obstante a ampla possibilidade nominal, o presente estudo se delimitará aos vocábulos da elisão, evasão e planejamento tributário ou fiscal.

Em outros ordenamentos jurídicos estes termos encontram-se correlatos, sendo importante destacá-los a título de comparação com o ordenamento pátrio.

Em paralelo, a doutrina portuguesa orienta-se no sentido de que as ações praticadas em caráter elisivo são consideradas abusivas, conquanto sejam lícitas, visto que são utilizadas como meio de legitimar vantagens fiscais não permitidas pela lei tributária portuguesa. Na Espanha, a transgressão da lei pelo contribuinte como meio de

se abster do pagamento de tributos é denominada de *elusión,* sinônimo de fraude (FURLAN, 2011, p. 23 e 89-90).

Merece destaque os termos *tax avoidance* e *tax evasion* para se referirem, respectivamente, à elisão fiscal e evasão fiscal. Os termos norte-americanos se aproximam estreitamente dos vocábulos e conceitos brasileiros, sendo amplamente aceitos e difundidos pela doutrina brasileira.

"Tax Avoidance" é utilizado para se referir à redução legal de tributos, enquanto a "*Tax Evasion"* refere-se a uma redução fiscal ilegal (GRAVELLE, 2010, p. 1, tradução nossa)[4].

O Brasil apoia-se largamente nos estudos norte-americanos quando o assunto é planejamento tributário. Logo mais, em um tópico específico para a abordagem do tema, será observada a teoria do propósito negocial (*business purpose test),* largamente difundida nos Estados Unidos. Com o fim de combater planejamentos fiscais, a aludida teoria vem sendo aplicada no Brasil em decisões administrativas do CARF.

Com ampla crítica doutrinária, a aplicação dessa teoria pelo órgão administrativo causa uma grande insegurança jurídica ao contribuinte em razão da inexistência de amparo legal para sua aplicação, trazendo à tona uma relevante discussão sobre a aplicação do princípio da estrita legalidade tributária, notoriamente respeitado como o sustento do direito tributário brasileiro.

5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Após a delimitação conceitual dos institutos que abraçam as práticas de planejamento tributário, passa-se, neste momento, a difundir sobre o planejamento fiscal e as "condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível" (GRECO, 2008, p. 117).

Hugo de Brito Machado (2007, p. 360) esclarece o planejamento fiscal como "a economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recai o menor ônus possível".

De acordo com a reflexão de Deborah Belchior e Larissa Silveira (2016, p. 156), o planejamento tributário se define como um "[...] conjunto de ações determinadas que,

[4] No original: "Tax avoidance is sometimes used to refer to a legal reduction in taxes, whereas evasion refers to tax reductions that are illegal".

sem maltratar o regramento fiscal vigente – muito ao contrário, aplicando-o –, possibilita ao contribuinte uma situação mais vantajosa".

Segundo Láudio Fabretti (2005, p. 152), é importante que antes de cada ação o sujeito passivo estude os possíveis impactos econômicos e jurídicos, evitando desde logo a concretização do fato gerador, bem como da obrigação tributária, uma vez que foram analisadas as alternativas previstas em lei, ou suas lacunas.

No planejamento fiscal, o contribuinte pode adotar métodos e ferramentas próprios, realizando uma nova estruturação em seu negócio, ou ainda, utilizar-se das prerrogativas e permissões contidas na lei tributária ou em incentivos fiscais gerais, através da elisão fiscal, *v.g.,* as imunidades e as isenções tributárias.

Frisa-se que o contribuinte é livre para organizar e estruturar seus negócios da forma que lhe parecer mais adequado, valendo-se do instituto em estudo para alcançar uma maior economia fiscal.

Conforme demonstrado, mesmo que sejam utilizados por muitos como sinônimos, os termos elisão fiscal e planejamento tributário, tecnicamente, não retratam a mesma coisa.

O planejamento tributário, ou fiscal, compreende todos os meios de reorganização financeira tributária. Como principal instrumento de redução da carga tributária, o planejamento fiscal apenas existirá com a concretização dos atos e negócios jurídicos pelo próprio contribuinte. Sem a efetivação desses atos e negócios jurídicos pelo sujeito, não há o que se falar em planejamento tributário (FURLAN, 2011, p. 28-29).

> A manifestação verbal ou documental acerca de um qualquer "planejamento tributário" não significa nada enquanto não exercida a atividade inerente à consecução dos objetivos perseguidos, não podendo sequer ser cogitada sua existência (do planejamento tributário) senão quando a planificação assume as formas concretas aviltradas previamente (FURLAN, 2011, p.29)

Ato contínuo aos pensamentos do autor, as condutas de planejamento tributário seriam aquelas "induzidas por normas extrafiscais, o aproveitamento dos incentivos e das opções fiscalmente vantajosas, bem como o aproveitamento regular das situações fiscais decorrentes de omissões legislativas", gerando como fruto a economia tributária (FURLAN, 2011, p. 35).

Tratando-se do aspecto clássico, o planejamento tributário vislumbrava apenas a cronologia dos atos, ou seja, somente seriam consideradas condutas de planejamento

aquelas realizadas antes da ocorrência do fato gerador; bem como a licitude de tais atos, em que todos estes deveriam estar de acordo com a legislação tributária (GRECO, 2008).

Com o desenvolvimento e a recorrência das práticas de planejamento pelos contribuintes, surge o requisito da eficácia dos atos perante o Fisco. Assim, para que o planejamento tributário seja caracterizado, é indispensável, além do aspecto temporal e da licitude dos atos, a oponibilidade destes perante o Fisco, isto é, serem "suportados e eficazes perante a Administração Pública" (LUKIC, 2017, p. 32).

Conforme o escólio de Greco, "o núcleo central do tema é a eficácia fiscal dos atos ou negócios jurídicos realizados, vale dizer, 'não basta ser lícito, é preciso ser eficaz perante o Fisco'" (GRECO, 2008, p. 114).

Conceitualmente, pode não haver mais dúvidas de que o planejamento tributário é uma alternativa viável para os negócios, entretanto, qual seria o porquê de se fazer o planejamento fiscal?

Para solucionar este questionamento, faz-se mister retratar sobre o princípio da neutralidade fiscal. Paulo Caliendo (2009, p. 101) enfatiza que a neutralidade fiscal representa o equilíbrio entre a tributação e a economia, em que aquela deve afetar minimamente nesta. Isso significa que uma tributação exacerbada pode ofender a neutralidade do sistema fiscal, acarretando "um custo distorcido do sistema de preços de uma determinada economia".

Neste momento, surge o planejamento tributário nas empresas. Acentua-se sua importância na manutenção de pessoas jurídicas, "entre outros fatores (económicos, políticos e jurídicos), em função dos efeitos que a diminuição da carga tributária acarreta sobre o sistema de concorrência internacional" na medida em que evita que "algumas empresas obtenham de forma incomum a diminuição dos seus produtos e/ou serviços através da questionável redução de carga tributária" (FURLAN, 2007, p. 20-21)

O contribuinte busca, com o planejamento tributário, a organização e manutenção de sua atividade principal com maior eficiência e adequação, funcionando como uma ferramenta apta a conceder o menor encargo tributário possível.

Contemplando desde mecanismos e instrumentos administrativos, de modo a reorganizar a contabilidade e administração da empresa, até a adoção de permissões fazendárias, o emprego de regimes fiscais mais benéficos e a utilização de incentivos, de imunidades e de isenções fiscais, o planejamento tributário estende-se a todas possíveis ações de reestruturação, de reorganização e de manutenção empresarial e tributária pelo contribuinte.

Para ilustrar a prática do planejamento fiscal, Jacques Portela (2005, p. 61) cita exemplos práticos de medidas como a "recuperação de possíveis créditos fiscais, escriturais ou em moeda; pedidos de repetição ou de compensação de tributos pagos a maior ou indevidamente; administração e redução do passivo tributário por meio do aproveitamento de remissões, anistias e parcelamentos; aproveitamento dos campos de não-incidência tributária, raros, mas existentes, e a identificação das possíveis lacunas do sistema que possibilitem economia fiscal".

5.1 Direito ao Planejamento Tributário

O planejamento fiscal é amparado pelos princípios constitucionais da liberdade de iniciativa (art. 1º, 170, *caput,* da CF/88), na livre concorrência (art. 170, IV, da CF/88), na liberdade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF/88) e, nas demais liberdades previstas ao longo do artigo 5º da CF/88.[5]

No artigo 170 da Constituição Cidadã, encontram-se estabelecidos os fundamentos da ordem econômica, restando incontestável o objetivo de coibir atos arbitrário, temerários e unilaterais do Estado.

Em função da liberdade econômica, preceituada no parágrafo único do dispositivo supradito, é direito do contribuinte buscar a forma com a qual vai dirigir suas atividades econômicas, desde que se mantenha no campo da licitude.

Do mesmo modo que o contribuinte possui limites no exercício de sua atividade econômica, o que será tratado posteriormente neste estudo, importa ressaltar que o Estado também o tem, sendo resguardada uma liberdade ao cidadão no que tange à sua atividade empresarial. Salienta-se que essa limitação ao poder de tributar advém das garantias da livre concorrência e da livre iniciativa, embora estas não sejam absolutas.

---

[5] Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...]
Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
IV - livre concorrência;
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Não obstante o Estado tente desarticular o planejamento fiscal, a Carta Magna estabelece fundamentos jurídicos que atribuem ao planejamento tributário o *status* de direito subjetivo do contribuinte, podendo o Estado interferir apenas naquilo que a lei permite, uma vez que qualquer norma que venha a ser criada, contrariando tais dispositivos constitucionais, não terá validade alguma.

O próprio texto constitucional "consagra uma liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da ideia de exercício de uma liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo legalmente possível" (GRECO, 2004, p. 109).

Na linha de Andrade Filho (2009, p. 77), o direito ao planejamento concentra-se na eficiência, não sendo coerente censurar os indivíduos por buscarem medidas que visem a eficiência e, que corroboram na redução do ônus tributário sobre bens e serviços, desde que sempre pautados na legalidade e juridicidade.

Aliomar Baleeiro (1958, p. 62) ratifica que, "em princípio, se não viola instituição prevista em lei, ou não comete falsidade ideológica, o contribuinte, tem livre eleição dos atos jurídicos e instrumentos que, do ponto de vista fiscal, são mais convenientes aos seus interesses".

Malgrado o planejamento tributário não seja bem visto pelo fisco, já que reduz a arrecadação, a adversidade se encontra na existência de lacunas na legislação tributária, bem como em decisões judiciárias que permitem a proliferação de condutas que interrompem uma tributação que é devida. Uma vez existente a lei oferecendo meios lícitos ao contribuinte para reduzir seu ônus tributário, não se pode expectar uma atitude diferente do mesmo.

Como bem expressa o juiz federal Anderson Furlan (2011), em uma matéria da Gazeta do Povo sobre o planejamento fiscal realizado pelo ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva[6],

> A conduta do ex-presidente não é censurável. Simplesmente procurou arranjar juridicamente seus negócios de forma a pagar menos tributos. O mesmo atualmente fazem técnicos de futebol, professores, artistas, músicos e outros profissionais. Censuráveis são as leis e as decisões judiciárias de um país que legitimam a existência de artifícios jurídicos elaborados para diminuir a carga

[6] Em 2011, o ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva constituiu uma empresa para atuar no ramo de eventos e publicações, com a finalidade de diminuir o pagamento de tributos, especialmente em contribuição previdenciária (INSS) e Imposto sobre a Renda. Essa operação realizada pelo ex-presidente é um exemplo de planejamento fiscal.

> tributária devida, deixando o contribuinte contornar livremente a incidência da norma tributária, fazendo com que uns paguem pelos outros.

Existindo mais de uma possibilidade de exercer a mesma atividade e uma delas oferece maior vantagem econômica tributária ao contribuinte, não é razoável achar que alguém vai adotar a maneira mais onerosa, uma vez que a lei garante plena legitimidade e permissão (MACHADO, 2008, p. 274).

Nesta mesma ótica, o juiz federal Alexandre Rossato Ávila (2007, p.241) se posiciona, afirmando que

> Na verdade, o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma jurídica mais onerosa para conduzir seus negócios. O contribuinte pode estruturar os seus atos ou negócios jurídicos de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado de duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para seus negócios. Não haverá fraude ou evasão quando o direito do Fisco ao crédito ainda não tiver sido concretizado. Enquanto não ocorrido o fato gerador, portanto, é legítima a economia do tributo, desde que os atos praticados pelo contribuinte encontrem amparo na ordem jurídica.

De um outro ângulo, partindo do pressuposto que a intenção estatal é extinguir negócios fraudulentos e sonegados, é desarmonioso que o fisco comprometa atividades empresariais lícitas e que necessitam, muitas vezes, de incentivos fiscais e redução de carga tributária para se manterem na atividade econômica.

É manifesto que a essência de uma empresa é o lucro e cogitar formas de diminuir a carga tributária para auferir maiores rendas não induz necessariamente a práticas ilícitas. Até porque, conforme reiteradamente comentado, a lei permite, em seu vasto conteúdo, condutas que levam a uma economia fiscal. Optando por um mecanismo lícito e honesto, não é apropriado impedir que o contribuinte atue conforme a opção menos onerosa (PEREIRA, 2016, p. 168 e 176).

Uma vez sabido que as principais ações empresariais giram em torno do lucro, o planejamento tributário se torna uma grande estratégia de competitividade entre as empresas. A alta incidência de tributos sobre a mercantilização de produtos e serviços gera impactos significativos no preço final deles.

A conservação e a continuação da atividade empresarial dependem muito do conhecimento por parte empresário sobre o negócio, utilizando de soluções seguras e legais para a redução do ônus tributário, sem esquecer de cumprir corretamente com as obrigações já constituídas (CREPALDI, 2012)

Empréstimos, financiamentos e outras formas de utilização de recursos provenientes de terceiros podem ser considerados alternativas de planejamento tributário.

Encontra irrefutável, pois, a legitimidade de um planejamento fiscal alicerçado na lei e fundamentado na diminuição de gastos com o fim de ocasionar o aumento do lucro, ainda que o intuito envolva evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos.

5.2 Limites do Planejamento Tributário

Durante muitos anos, o estudo do planejamento tributário abusivo foi ignorado, prevalecendo uma dicotomia entre a doutrina e a jurisprudência. De um lado, o planejamento das empresas como uma atividade lícita, de outro, a proibição de qualquer conduta que caracterizava o planejamento fiscal.

As primeiras ideias da evasão fiscal (elisão abusiva ou planejamento abusivo) iniciaram na Alemanha e nos Estados Unidos, sendo divulgada a metodologia sobre as condutas evasivas como sendo um conjunto de atos contrários à boa-fé, ocorrendo a distorção do texto legal e dando lugar a diversos mecanismos ilícitos atípicos, *v.g.* fraude à lei e a simulação.

Em 1931, houve a primeira alteração na norma tributária germânica, sendo incluída uma Cláusula Geral Antiabuso no Código Tributário Alemão que veda a diminuição da obrigação tributária quando houver o abuso das formas, sendo este entendido quando a lei impõe certo tributo a determinado fato e, para evitar o pagamento deste imposto, o contribuinte utiliza-se inadequadamente uma forma jurídica inusual (FURLAN, 2011, p. 74-75).

Na concepção dos termos, a distinção é notória entre a economia lícita de tributos, denominada de planejamento fiscal e elisão fiscal, e a redução ilegal da carga tributária, reconhecida como evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo. Entretanto, na prática a linha é extremamente tênue entre os dois fenômenos, impossibilitando, certas vezes, a diferenciação entre a redução tributária legitima da ilegítima.

O Código Tribunal Nacional, particularmente no parágrafo único do artigo 116[7], estabelece uma norma antielisão permitindo à autoridade administrativa competente que desconsidere negócios jurídicos que apresentem dissimulação e/ou fraude, seja na ocorrência do fato gerador, seja na natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Na visão do juiz federal Anderson Furlan (2011, p. 214) a aplicação da norma antielisiva em estudo revela a existência de três pressupostos e uma consequência, quais sejam, (i) o pressuposto formal, em que se encontra inseridos os atos e negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador; (ii) o pressuposto finalístico para a aquisição da vantagem tributária e; (iii) o pressuposto procedimental, pois o sujeito passivo leva em consideração os procedimentos estabelecidos em lei ordinária. Como consequência primordial deste rol, há a desconsideração pela autoridade administrativa dos atos e dos negócios jurídicos dissimulados.

Uma vez reconhecido pela jurisprudência pátria, o planejamento fiscal lícito ou a elisão fiscal não são, ou pelo menos não deveriam ser, objeto de ataque do supradito dispositivo legal. A aludida norma visa combater negócios fraudulentos que intentam na simulação, ocultação, ilusão ou omissão de algum ato, e não de atos lícitos que compõem o planejamento tributário.

Nas palavras da desembargadora federal Maria do Carmo Cardoso (2017, p. 11), relatora no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, "constata-se que tal norma visa a combater a evasão fiscal, configurada pela prática de atos fraudulentos pelo contribuinte como o intuito de dissimular, que significa ocultar, encobrir, fingir ou disfarçar algo, e não a elisão fiscal."[8]

No escólio de Orlando Gomes (1983, p. 374), a simulação ocorre quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros."

---

[7] Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
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.

[8] Acórdão 0004251-85.2016.4.01.9199 – TRF, 1ª Região, 8ª Turma, 24 de fevereiro de 2017

Marcio Henrique Sales Parada (2014), relator da 2ª Turma do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –, interpreta a simulação como sendo a modalidade de ilícito tributário em que

> a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem.[9]

O legislador pátrio considerou espécies de simulação no artigo 167 Código Civil, declarando nulo o negócio jurídico revestido de simulação. Conforme dispõe o parágrafo 1º do versado dispositivo, estará caracterizada a simulação em negócios jurídicos quando ocorrer a transmissão de direitos às pessoas estranhas àquelas que realmente o possuem, por meio da interposição de pessoas (inciso I); conter declaração, confissão, condição ou cláusulas inverídicas, ocultando a verdade dos fatos (inciso II); e em casos dos documentos forem antedatados, ou pós-datados (inciso III).[10]

Distingue-se a simulação da dissimulação, ainda que ambas sejam consideradas análogas. De acordo com os ensinamentos de Francisco Ferrara (1999, p.50), na simulação pretende-se crer naquilo que não existe, criando uma situação inverídica, enquanto na dissimulação omite-se o que existe. A primeira objetiva que acreditem como verdadeira uma situação inexistente e falsa, e a segunda oculta do conhecimento de terceiros a situação real do fato. O mencionado autor compara a simulação a um fantasma e a dissimulação a uma máscara. Nas duas hipóteses, portanto, a finalidade da conduta é enganar.

Estando o contribuinte transgredindo a norma e praticando voluntária e dolosamente atos dotados de fraude, simulação ou dissimulação, a norma antielisiva

---

[9] Acórdão 9202-003.128 - CSRF, 2ª Turma, de 27 de março de 2014

[10]Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

poderá ser utilizada em prol da administração pública, invalidando o negócio jurídico viciado.

A jurisprudência administrativa possui entendimento tradicional sobre a desconsideração de negócios jurídicos viciados por simulação e fraude, com aplicação de multa correspondente. No acórdão nº 9101-002.397 a 1ª Turma do CARF entendeu pela desconsideração de segregação de pessoas jurídicas em razão da simulação dolosa, *in verbis:*

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
> Ano-calendário: 2005
> SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL.
> Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legitima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente (CTN, art. 149).
> MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS.
> Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos, com o dolo de evadir tributos, é legitima a qualificação da multa de oficio.
> MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.
> Não há o preenchimento da hipótese de incidência do agravamento da multa se "houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização" e "a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado".

Atinente à dissimulação na ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPJ, o acórdão nº 9101-002.953, originado por autos de infração de IRPJ, reconheceu a desconsideração de negócios jurídicos dotados de ilicitude, restando assim ementada:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
> Ano- calendário: 2003
> SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.
> É legitima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN.

> LEGALIDADE. APRECIAÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.
> 1 – Não há o que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento jurídico. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito. Princípio da liberdade negocial não se encontra no topo da pirâmide constitucional, mas caminha ao lado do princípio da legalidade (que predica a apreciação do ordenamento jurídico de maneira integrada) e dos princípios que zelam pela manutenção do Estado, com a capacidade contribuinte e isonomia entre contribuintes.
> 2 – Em vez de o alienante transferir diretamente o ativo para o adquirente, valeu-se de uma "holding". Ambos, alienante e adquirente, passam a ser sócios da "holding". O alienante integraliza na "holding" precisamente o ativo que pretendia alienar. O adquirente integraliza na "holding" precisamente o valor em espécie que iria pagar a aquisição do ativo. Posteriormente, a alienante retira-se da "holding". Em contrapartida à integralização, é entregue ao alienante precisamente o valor em espécie que foi integralizado pela adquirente. Enquanto isso, a adquirente ficou com o ativo que queria comprar.
> 3 – Afronta à legislação tributária, nos termos dos art. 149, inciso VII do CTN, art. 44, §1º da Lei nº 9.430 de 1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracterizada a ocorrência do dolo (presença dos elementos cognitivos e volitivo) e simulação, ensejando a qualificação da multa de ofício para 150%.
> MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. LEI 9.430/1996, ART. 44, §1º, INCISO IV.
> É afastada a exigência da multa isolada calculada sobre o valor das estimativas mensais, quando exigida concomitantemente à multa de ofício. Nesse sentido, aplica-se a Súmula CARF nº 105: "*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*"
> JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.
> A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161 do CTN, e 61, §3º, da Lei 9.430/96.

Enfatiza-se sobre a importância de o fisco demonstrar que o contribuinte agiu com dolo e intenção para que os institutos evasivos ora comentados sejam caracterizados. O

ônus de provar a ocorrência da simulação ou da fraude recai sobre o Estado. Não basta apenas suspeitar de um vício para que o negócio jurídico seja desconsiderado, cabendo à administração pública demonstrar efetivamente a intenção do contribuinte em dissimular e fraudar a ocorrência do fato gerador ou dos elementos que formalizam a obrigação tributária.

Misabel Abreu Machado Derzi (2002, p. 226) leciona que antes da legitimidade para desconstituir o negócio jurídico, a Fazenda Pública tem o ônus de demonstrar a ocorrência da simulação. "Compete-lhe o ônus de provar que o negócio jurídico é mera aparência ou oculta uma outra relação jurídica diversa, ou seja, esconde a ocorrência do fato gerador."

A liberdade do contribuinte em agir anteriormente à ocorrência do fato gerador, mediante condutas lícitas, é reconhecida, exceto através da simulação e outros vícios do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, circunstâncias que levarão à desconsideração do negócio jurídico ilegítimo e ilícito, conforme ensinamento de Marco Aurélio Greco (2011, p. 319).

A economia de tributos pode ser atingida por meios legítimos ou condutas ilícitas. Somente quando se tratar de atos evasivos é que poderá o Fisco atuar e desconsiderar os negócios jurídicos maculados, limitando o exercício do contribuinte na esfera da licitude. Entretanto, não se pode obrigar o contribuinte a pagar um imposto que não está previsto em lei.

Deslocando-se para um outro viés da limitação ao planejamento tributário, recentemente o CARF vem impondo uma barreira ao contribuinte no que tange às práticas lícitas (elisivas) para o planejamento fiscal. O aludido conselho administrativo vem adotando, como requisito inerente às condutas de planejamento lícito, a teoria do propósito negocial (*business purpose test)*.

A teoria do propósito negocial foi incorporada pelo CARF após julgados nos Estados Unidos que se utilizavam do pressuposto do *business purpose test* para desconsiderar planejamentos tributários que visavam exclusivamente à economia de tributos, mesmo que praticado de forma elisiva (lícita).

Hugo de Brito Machado (2014, p. 115-116) define o propósito negocial como sendo a

> expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela

> empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado. [...] Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser acolhida pela autoridade da Administração Tributária como motivo para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resultasse a exclusão ou a redução de um tributo ou a postergação do prazo para seu pagamento. As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo.

Além de estar presente à licitude nas condutas (elisão fiscal), com a ausência da simulação, da fraude e do abuso de direito, o contribuinte deve demonstrar a finalidade de sua atividade econômica.

Com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, foi introduzido o parágrafo único do artigo 116 do CTN, sendo condição do CARF, para não desconsiderar o planejamento tributário, a existência do propósito negocial (FERREIRA, p. 1).

Nos primeiros momentos da jurisprudência do referido Conselho, os planejamentos tributários realizados por meio dos conjuntos de ações lícitas, mesmo com o fim precípuo de reduzir o ônus tributário, eram considerados válidos, uma vez que atendiam aos requisitos formais, conforme se depreende do acórdão paradigma nº 106-09343, *in verbis:*

> IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.
>
> IRPF - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - Não há incidência de imposto de renda sobre ganhos de capital apurados na alienação de participações societárias ocorridas após 01.01.89, adquiridas até 31.12.83, a teor da alínea "d" do artigo 4º do Decreto-lei Nº 1.510/76, face ao princípio do direito adquirido. (CARF, 1997)

Na segunda fase da jurisprudência administrativa, há uma patente divergência entre os julgadores do CARF em relação à aplicabilidade da teoria do propósito negocial como validade ao planejamento tributário lícito.

Daniel Ribeiro Silva, relator do Conselho, discorreu sobre a legitimidade da inaplicabilidade do propósito negocial em razão da ausência de disposição legislativa relativa ao tema. Coadunado com o princípio da estrita legalidade tributária, restou ementado o acórdão nº 1401-002.644 (grifos não originais):

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
> Ano-calendário: 2009
> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei, não havendo lei que vede tal prática. Outrossim, no caso concreto, também foi demonstrada causa negocial decorrente do interesse na associação pessoal com o sócio pessoa física, o que é uma justificativa extra-tributária que se coaduna com a sua participação pessoal no Conselho de Administração e na gestão da empresa, posição que manteve até o ano de 2016. A efemeridade que se verifica no caso concreto é a titularidade das ações pela Holding, e não pelas pessoas físicas, que as detiveram ao longo de 30 anos. (CARF, 2018)

O aludido relator elucidou seu escólio no voto referente ao acórdão nº 1401-002.835, acerca da inaplicabilidade de exigência do propósito negocial:

> É frequente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivado respara a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado. Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica. (SILVA, 2018)

Do mesmo modo, no acórdão nº 1301-002.761, julgado pelo relator Jose Eduardo Dornelas Souza, restou demonstrado que a teoria norte americana do propósito negocial

não possui amparo no ordenamento jurídico pátrio, sendo incoerente e ilegítimo desconsiderar os negócios jurídicos elisivos, *in verbis* (grifos não originais):

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
> Ano-calendário: 2010
> REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO. AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.
> A redução do capital social deve ser de competência exclusiva da Assembléia Geral, desde que não haja prejuízos a credores, e não seja hipótese de fraude ou simulação. Assim, apenas os acionistas, que assumem o risco do negócio, possuem legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de sua empresa.
> Aprovada a deliberação pela redução do capital social, a entrega de bens e direitos a acionistas, em devolução de capital, pode ocorrer em conformidade com o que dispõe o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995.
> A alegada "motivação exclusivamente tributária" não pode ser equiparada à falta de "propósito negocial" (i.e ausência de causa), não servindo como fundamento jurídico para desconsideração dos negócios jurídicos efetivamente praticados entre as partes. Nessa linha, é importante destacar que o direito positivo brasileiro somente autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de economia tributária nas hipóteses de fraude ou simulação (CTN, art. 149).
> SALDO DE DESÁGIO CONTABILIZADO PELA PESSOA JURÍDICA NA AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO. CABIMENTO. Não se aplica o artigo 421 do RIR/99 a esta parte do lançamento, quando se constata que o valor reclamado diz respeito ao saldo de deságio contabilizado pela pessoa jurídica na aquisição do investimento, e que não foi oferecido à tributação no momento da saída do investimento da referida pessoa jurídica.
>
> Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
> Ano-calendário: 2010
> CSLL. Lançamento Decorrente. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ). Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevaleceram na apreciação destes, desde que não presentes argüições específicas ou elementos de prova novos.
>
> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
> Ano-calendário: 2010
> MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA APLICADA À INFRAÇÃO MANTIDA. AUSÊNCIA DE DOLO. REDUÇÃO.

> Descabe falar em multa qualificada quando não restar configurado o dolo específico necessário para aplicação da exasperação pretendida. Se restar caracterizado apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, deve-se aplicar a multa de 75% prevista legalmente. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN. A expressão" infração de lei" prevista no art.. 135 do CTN refere-se a situações nas quais o administrador atue fora das suas atribuições funcionais, extrapolando o que esteja previsto na lei societária ou no estatuto social da empresa, muitas vezes em prejuízo da própria empresa. No caso, os agentes fiscais não comprovaram qualquer infração funcional praticada pelos seus administradores, por violação da lei ou do estatuto social. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN. A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado. O conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, somente se presta para atribuir responsabilidade solidária entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o "fato gerador" do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte. O art. 124, I, do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade à terceiro.

Diferentemente das decisões demonstradas alhures, a decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, referente ao acórdão nº 2301-005.933, voltou a empregar a doutrina do propósito negocial. Conforme fragmentos do voto da relatora Juliana Marteli Fais Feriato (2019, p. 25),

> Assim, não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja único ou predominantemente de economizar tributos. Ao confrontar a legislação tributária, que adota os princípios da tipicidade e da estrita legalidade, com as atividades desenvolvidas pelas empresas, objeto de planejamento tributário, deve-se também valorizar o propósito das atividades empresariais práticas e a existência de substância econômica.

Ato contínuo a seu raciocínio, a relatora complementa sobre a necessidade de verificar se “a finalidade da reorganização societária não foi exclusiva e predominantemente tributária e, paralelamente, analisar a existência ou não de um

propósito negocial, compreendido com a vontade objetiva final do negócio jurídico" (FERIATO, 2019, p. 25-26).

O que se almeja demonstrar através destes comparativos é que ao divergirem sobre a aplicabilidade ou não da teoria do propósito negocial, os julgadores do CARF deixam o contribuinte à mercê de suas indecisões, não sabendo como proceder na organização de seus negócios empresariais.

É imprescindível uma discussão e regulamentação legislativa sobre esta temática, possibilitando uma efetividade na fiscalização empresarial e tributária. No momento, o contribuinte enfrenta uma insegurança jurídica em razão das lacunas legislativas existentes sobre o tema, ficando ao alvedrio das indecisões do Estado quanto à desconsideração de negócios jurídicos.

Ives Gandra da Silva Martins (2005, p. 131) expõe sobre esta incerteza que

> [...] admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entendê-la com a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, a qualquer tempo, durante o lapso decadencial – ou além dele – pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas.

Não obstante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF coloque limites ao contribuinte quanto ao planejamento tributário lícito, através da teoria no propósito negocial, a utilização deste instituto não se encontra pacificado entre os julgadores do Conselho, tampouco possui amparo no ordenamento jurídico pátrio, confrontando-se diretamente com o direito do contribuinte em organizar e manter o seu negócio da forma mais vantajosa, além de impor uma grande insegurança jurídica ao contribuinte.

6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA VISÃO DOS TRIBUNAIS

Após delimitado o âmago deste estudo, cumpre trazer julgados recentes de diversos Tribunais, os quais retratam e elucidam o planejamento tributário, suas possibilidades e limitações no cenário prático.

Sob a ótica da legitimidade do planejamento fiscal, recentemente, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª região considerou a permanência de atos elisivos, ou seja, aqueles realizados conforme a lei. A 2ª Turma indagou sobre a hipótese de desconsideração de planejamento tributário apenas quando os mecanismos utilizados forem ilícitos, fundamentando-se na permissão legislativa do artigo 116 do CTN.

> 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.

Com efeito, a 2ª Turma negou provimento ao recurso de apelação e à remessa necessária que pugnava pela exigibilidade de créditos constituídos mediante auto de infração, entendendo que o planejamento tributário realizado pelo contribuinte de forma lícita, ainda que tenha por resultado a economia de tributos, não autorizava o Fisco em desconsiderá-lo, uma vez que ofenderia o artigo 170 da CF/88, *in verbis* (grifos originais):

> AÇÃO ANULATÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PROTEÇÃO À LIVRE INICIATIVA. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA.
> 1. No Direito brasileiro, ao lado de disposições legais específicas que neutralizam, por si só, os efeitos tributários benéficos que adviriam de determinadas operações societárias casuisticamente escolhidas pelo legislador, há regra geral - no sentido ser aplicável à generalidade dos tributos - prevista nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN, que autoriza o Fisco a desconsiderar atos, negócios e operações realizados pelo sujeito passivo mediante o emprego de dolo, fraude ou simulação.
> 2. Assim, a desconsideração de "*planejamentos tributários*" **pela administração pública** somente se legitima quando as operações empregadas forem **ilícitas** (dolosas, fraudulentas ou simuladas), cabendo **ao legislador** a edição de normas específicas que impeçam ou neutralizem eventual economia tributária quando o planejamento envolver atos **lícitos**.
> 3. Apesar de estar o legislador tributário autorizado, pela interpretação *a contrário sensu* do artigo 110 do CTN, a delinear a definição, conteúdo e alcance do conceito de simulação, o fato é que não houve atividade legislativa nesse sentido, de tal maneira

> que o instituto deve ser empregado conforme os contornos dados pelo direito privado, nos termos do artigo 109 do mesmo código.
> 4. Havendo perfeita correspondência da substância dos operações com as formas que foram adotadas para a sua realização, não é possível afirmar-se que os atos praticados tenham sido simulados, sendo indevida a ingerência da administração tributária na liberdade de iniciativa de que dispõe o contribuinte, garantida no artigo 170 da Constituição Federal, de reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal.
> 5. Diante de operações **lícitas** que venham sendo utilizadas pelos contribuintes como substitutas não tributadas, ou ainda menos onerosas, ou bem o legislador edita norma casuística proibindo o emprego desse expediente específico (ou ainda impedindo a economia pretendida), ou bem o Estado se conforma com montante pago, não sendo aceitável que o Fisco, a pretexto de reparar o que parece uma injustiça fiscal aos seus olhos, desconsidere tal "planejamento", porque é do Poder Legislativo, e não da administração pública (por mais elevados que sejam os seus propósitos), a competência para **regular e interferir** no exercício das liberdades econômicas e no patrimônio dos indivíduos.
> 6. Assim, a reorganização patrimonial realizada pelo contribuinte, quando levada a efeito por meio de negócios jurídicos e operações **verdadeiros**, ainda que tenha por resultado a economia de tributos, não autoriza o Fisco a desconsidera-los, pois não existe - e nem poderia existir, porque ofenderia o artigo 170 da Constituição Federal - uma norma geral que obrigue o administrado a, frente a possibilidade de submeter-se a dois regimes fiscais, optar pelo mais gravoso.
> 7. A despeito de ser possível, por força da proporcionalidade e da razoabilidade, o arbitramento equitativo dos honorários também nos casos em que da aplicação da regra prevista no artigo 85, § 3º, do CPC, resulte valor exorbitante (e não apenas ínfimo, conforme literalmente previsto no § 8º do mesmo dispositivo), essa exorbitância há de ser aferida em relação ao trabalho realizado pelo beneficiário da verba, e não somente segundo um critério numérico, de tal maneira que naqueles casos em que, apesar de elevado o montante dos honorários, exista correspondência com o serviço prestado, é devida a sua fixação em percentual sobre o valor da condenação, do proveito econômico ou da causa.
> (TRF-4- APL: 50099009320174047107 RS 5009900-93.2017.4.04.7107, Relator: RÔMULO PIZZOLATTI, Data de Julgamento: 10/12/2019, SEGUNDA TURMA)

Não foi diferente o entendimento da 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, reputando as condutas praticadas pelo contribuinte como elisivas, e o planejamento fiscal em observância com todos os requisitos formais e materiais exigidos

pela lei. Ponderou sobre o ônus da administração pública em comprovar a utilização de atos simulados pelo contribuinte, não sendo apresentado nos autos pelo agente público qualquer documentação ou prova hábil a comprovar a existência de defeito no negócio jurídico do contribuinte.

> PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONEXÃO COM A EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA ABSOLUTA. VIOLAÇÃO DO JUÍZO NATURAL. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ/CSLL SOBRE GANHO CAPITAL ELISÃO E EVASÃO FISCAL. SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR EXCESSIVO. FIXAÇÃO SEGUNDO CRITÉRIO EQUITATIVO. ART. 20, § 4º, DO CPC/1973. REDUÇÃO. 1.A existência de débito constante em título, como a CDA, outorga ao credor o direito de ajuizar execução fiscal. O devedor, por sua vez, poderá exercer seu direito de defesa com a oposição de embargos à execução ou ação de conhecimento, com vistas à desconstituição ou declaração de nulidade do título. 2.Está consolidado o entendimento, no STJ e na Quarta Seção desta Corte, quanto à conexão e à necessidade de reunião, para julgamento pelo mesmo juízo, da ação anulatória, em que se discute a legalidade do débito, e a ação de execução ajuizada contra o autor. 3.Preliminar de incompetência rejeitada, uma vez que, in casu, o executado tem domicílio na Comarca de Ribeirão das Neves/MG, na qual foi ajuizada a Execução Fiscal 0153926-62.2014.4.01.0231 em 16/5/2014 ? conforme informação constante no sítio eletrônico do TJMG ?, e a presente ação anulatória em 22/5/2014. Registre-se que ambas as ações foram ajuizadas antes da edição da Lei 13.043/2014. 4.Consoante estabelece o art. 103 do CPC/1973, reputam-se conexas duas ou mais ações, quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir. 5.Rejeitada preliminar de violação do juízo natural. Na primeira ação se discute a admissibilidade do Recurso Especial de Divergência no PAF 10680-720293/2005-18 e o neste processo discute-se a inscrição do débito em dívida ativa e a nulidade do lançamento do tributário. 6.Não concorrem as hipóteses de modificação de competência previstas no Código de Processo Civil/1973, em especial da conexão, e não haverá risco de decisões conflitantes, pois os objetos das ações não se confundem. 7.A evasão fiscal (simulação) é uma das formas de fraude fiscal, é um defeito do ato jurídico e está expressamente regulada nos arts. 102 a 105 do Código Civil. 8.Na elisão fiscal, as partes que celebram o negócio, ainda que por meio de formas jurídicas alternativas, pretendem, efetivamente, realizá-la como estipulado. Não há uma falsa, aparente ou simulada declaração de vontade. A declaração é real, efetiva e verdadeira,

> condizente com a vontade das partes. Não se pretende, por outro lado, burlar, enganar ou ocultar alguma coisa do fisco. A conduta das partes é lícita, ao contrário da simulação, em que a conduta é ilícita. 9.O ônus da prova da simulação cabe à administração pública, pois como é cediço, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento. De fato, é indispensável para qualquer lançamento tributário a prova dos fatos e dos atos efetivos, inclusive se pretende invalidar uma tentativa de planejamento tributário que possa ser caracterizada como evasão fiscal. 10.Da análise dos documentos juntados aos autos e do laudo pericial judicial, verifica-se que o contribuinte (Tavares e Filhos Administração e Participações S/A) utilizou efetivamente o planejamento tributário ? com observância de todos os requisitos formais e materiais exigidos ? para realizar a alienação de sua participação na sociedade Café Três Corações S/A. 11.O Fisco em nenhum momento demonstrou a existência de situações artificiais a configurar a simulação ? como prejudicar terceiros ou violar disposição legal. 12.Nas causas em que não houver condenação ou vencida a Fazenda Pública, os honorários advocatícios deverão ser fixados mediante apreciação equitativa do juiz (art. 20, § 3º, a, b e c, e § 4º, do CPC/1973). 13.Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial, tida por interposta, a que se dá parcial provimento. 14.Apelação da parte autora a que se nega provimento. (AC 0004251-85.2016.4.01.9199, DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 24/02/2017 PAG.)

O planejamento tributário também foi vitorioso em acórdão proferido pela 4ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Em seu escólio, o Juiz Federal Jose Carlos da Silva Garcia enunciou que "O agente fiscal considerou a má-fé da empresa autuada, por um critério ético-jurídico, inserido no arbítrio, e não na discricionariedade, o que não se admite em âmbito tributário, no qual a autoridade estatal deve obedecer à legalidade estrita".

Em seu voto foi demonstrado que o poder da administração pública fiscal não pode ser ilimitado, sob pena de inviabilidade da atividade econômica e da liberdade contratual. Argumentou sobre a inaplicabilidade do art. 149, VII, do CTN em razão da ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação por parte da empresa apelada, carecendo de legalidade o auto de infração imposto pela autoridade administrativa.

Restou assim, ementada, a *decisum* atinente à Apelação Cível de nº 0010827-18.1997.4.02.5001*, in verbis:*

TRIBUTÁRIO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO. APELAÇÃO DA UNIÃO. AUTO DE INFRAÇÃO DESCONSTITUTIVO DE NEGÓCIO JURÍDICO. IRPJ NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. DUAS EMPRESAS COM OS MESMOS SÓCIOS. ELISÃO FISCAL. RIR/1980. POSSIBILIDADE NA ÉPOCA DOS FATOS. ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. 1. O cerne da controvérsia se restringe a saber se a autuação foi lavrada nos estritos termos da lei. O Juízo de origem, como relatado, entendeu que não. A União, por outro lado, defende a legalidade do ato. Para tanto, deve-se analisar se a criação de uma segunda pessoa jurídica, pelos mesmos sócios, como método de planejamento tributário, constitui evasão fiscal de forma a revestir de legalidade a autuação sofrida pela Apelada, levando-se em consideração que os fatos geradores remontam ao ano-exercício 1987 (ano-base 1986), antes, portanto da edição da LC 104/2001, a norma geral antielisiva por excelência, que adicionou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, permitindo aos agentes da fiscalização determinar a desconsideração de atos e negócios jurídicos, que seriam considerados, dentro da esfera ético-jurídica de discricionariedade, objeto de fraude ou simulação contra a lei tributária. 2. Foram constatadas pela fiscalização: (i) a ausência de escrituração, e (ii) a criação da segunda pessoa jurídica, pelos mesmos sócios da primeira empresa, com o mesmo nome fantasia, o que seria motivo suficiente para comprovar a evasão fiscal. 3. Sobre a obrigatoriedade de escrituração, o art. 394 do RIR/80 é expresso e retira a característica de ilegalidade encontrada pela autoridade fiscal na autuação sofrida pela Autora. 4. Diferentemente da elisão, que é lícita, embora combatida pelo Estado, a evasão fiscal é sempre ilícita, decorrente de um ato fraudulento. Do acervo probatório, não se constata evasão fiscal, porque o fato gerador do IRPJ não foi ocultado, apenas o fato típico foi licitamente evitado. A postura do Estado frente à elisão tributária vai ser sempre defensiva. O Poder Público está sempre um passo atrás do planejamento tributário das empresas. Vale dizer que administradores, advogados e contadores das empresas sempre acham um método para o menor recolhimento de tributos possível, obviamente, dentro da legalidade. Uma vez que o Estado verifique uma sistemática assim, cuida de logo criar uma norma antielisiva, para que a sistemática adotada seja inquinada evasão fiscal (ou elisão abusiva). 5. A evasão fiscal ocorre pela finalidade única e exclusiva de burlar a lei tributária. Nessa seara, pode-se dizer que a fiscalização, ocorrida em 1991/1992, não detinha o poder para desconstituir o negócio jurídico de criação da segunda empresa. 6. O agente fiscal considerou a má-fé da empresa autuada, por um critério ético-jurídico, inserido no arbítrio, e não na discricionariedade, o que não se admite em âmbito tributário, no qual a autoridade estatal deve obedecer à legalidade estrita. 7. Também não se aplica ao caso o art. 149,

> VII, do CTN, porque não ficou demonstrado na autuação se 1 havia dolo, fraude ou simulação por parte da empresa Apelada. O único dado apresentado pelo agente fiscal foi a falta de escrituração, que era um ato legítimo porque a empresa era optante da tributação do IRPJ sob a sistemática do lucro presumido. 8. A legislação da época, o RIR/1980, em consonância com a Constituição de 1988, impede, por seus próprios alicerces legais, qualquer auto de infração desconstitutivo. Dessa forma, carece de legalidade o auto de infração e, portanto, a sentença está correta ao anular os procedimentos administrativos fiscais oriundos dessa autuação. 9. Apelação da União a que se nega provimento. (AC - Apelação - Recursos - Processo Cível e do Trabalho 0010827-18.1997.4.02.5001, JOSE CARLOS DA SILVA GARCIA, TRF2 - 4ª TURMA ESPECIALIZADA..ORGAO_JULGADOR:.)

Em situação diversa, o Superior Tribunal de Justiça julgou um caso originário de Ação Anulatória de Débito Fiscal, intentada pelo contribuinte, objetivando desconstituir o auto de lançamento e imposição de multa relativa ao ICMS não recolhido em contrato de compra e venda de aeronaves. Foi celebrado contrato de arrendamento mercantil com posterior contrato de compra e venda, em que o primeiro foi desconsiderado pela Receita Federal e o contribuinte cobrado pelo ICMS, devido às aeronaves comercializadas.

A Suprema Corte legitimou a desconsideração do negócio jurídico simulado pela administração pública, uma vez que restou comprovada a ocorrência de simulação no contrato de arrendamento mercantil de aeronaves, caracterizando a evasão fiscal para omitir a ocorrência do fato gerador. O fato de ter sido perfectibilizado o contrato de compra e venda, bem como a transferência da propriedade das aeronaves, evidente se tem a formação do fato gerador, considerando-se devido o ICMS.

Confira-se a ementa da *decisum:*

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPORTAÇÃO DE AERONAVES. ARRENDAMENTO MERCANTIL. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO PARA COMPRA E VENDA. ICMS. MOMENTO DA INCIDÊNCIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.
> PARCELAMENTO. QUITAÇÃO. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ.
> 1. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica ao determinar que o fato gerador do ICMS na importação ocorre no momento do desembaraço aduaneiro, em consonância com a Súmula 661/STF: "Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço

> aduaneiro." 2. Na espécie, considerou o Tribunal de origem, de forma correta, que o fato gerador do tributo efetivamente ocorreu na data do registro das declarações de importação sob regime de admissão temporária, quando deveria ter ocorrido o despacho para consumo sob regime comum de importação, haja vista a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil para compra e venda.
> 3. No que diz respeito à alegação de que o débito em questão foi objeto de parcelamento e houve sua quitação integral, afirmando o Tribunal de origem que não houve quitação, a reforma do aresto recorrido, no ponto, demanda, necessariamente, o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, providência vedada na via estreita do recurso especial, ante o óbice disposto na Súmula 7/STJ.
> 4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.
> (REsp 1702584/MS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/05/2019, DJe 16/05/2019)

Clarividente se encontra a posição do judiciário brasileiro quanto à utilização do planejamento tributário pelo contribuinte, permitindo toda e qualquer atividade considerada lícita, ainda que seja com a finalidade precípua de redução da carga tributária, limitando o exercício de atos temerários e ilícitos. O contribuinte, utilizando-se de manobras não permitidas em lei, permite ao Estado incidir as regras compostas no parágrafo único, do artigo 116, e no art. 149, VII, ambos do CTN, qual seja de desconsiderar negócios e atos jurídicos dotados de simulação, fraude, dissimulação e/ou abuso de direito.

7 CONCLUSÃO

Por meio deste estudo, concluiu-se que o planejamento tributário se encontra como um direito subjetivo do contribuinte, amparado na Constituição Federal através da liberdade econômica, da liberdade de iniciativa e da livre concorrência.

Após a conceituação dos institutos que estão em torno do planejamento tributário, analisou-se o direito do contribuinte ao referido instrumento. Consagrada no texto constitucional, o direito do cidadão em praticar o planejamento tributário advém da própria liberdade em organizar e montar o seu negócio, da forma que melhor o convém financeiramente, realizando economias em diversos âmbitos, inclusive tributário.

Depreendeu-se que a Administração Pública vem aplicando a Teoria do Propósito Negocial (*business purpose test*) como estratégia para diminuir a ocorrência do planejamento tributário, exigindo ao contribuinte a demonstração da finalidade de sua atividade econômica, para que ele seja considerado válido e mantido pelo CARF.

Embora seja posto como um requisito para a validade do planejamento, o propósito negocial não encontra sustento no ordenamento jurídico pátrio, existindo muitas divergências na jurisprudência administrativa quanto à exigência ou não do propósito negocial.

Uma coisa é certa: a ausência de harmonia e de concordância entre os julgadores do CARF gera uma expressiva insegurança jurídica aos contribuintes que necessitam do planejamento fiscal, ficando estes ao alvedrio das indecisões administrativa e não sabendo como agir diante do quadro tributário e financeiro de sua empresa.

Junto a isso, coube esmiuçar as jurisprudências do Judiciário brasileiro sobre o tema, restando notório e majoritário o entendimento sobre a possibilidade do planejamento tributário honesto e lícito, independente da finalidade ser somente de redução do ônus tributário. Não havendo ilegalidades, não há óbice em optar por instrumentos elisivos que trarão benefícios tributários.

Restando comprovada a utilização de atos ilícitos pelo contribuinte, o Estado poderá incidir as regras compostas no parágrafo único, do artigo 116, e no art. 149, VII, ambos do CTN, para desconsiderar negócios e atos jurídicos eivados de fraude, abuso de direito e/ou simulação.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. Planejamento tributário. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Evasão e Elisão Fiscal, Elementos de Direito Tributário. 3.ed. São Paulo: RT, 2003, p. 450.

ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de Incidência Tributária. 5.ed.6.tir. São Paulo: Malheiros, 1997.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. 3.ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. Clínica Fiscal. Salvador: Progresso, 1958.

BRASIL, Código Civil (2002), Livro III – Dos Fatos Jurídicos, Título I – Do Negócio Jurídico, Capítulo V – Da Invalidade do Negócio Jurídico, Art. 167. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 14 de maio de 2020.

_____, Código Tributário Nacional (1966), Livro Primeiro, Título III - IMPOSTOS, Capítulo I, Art. 16. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 27 de mar. 2020.

_____, Código Tributário Nacional (1966), Livro Segundo, Título II – Obrigação Tributária, Capítulo II – Fato Gerador, Art. 116, parágrafo único. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13 de abril 2020

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Recurso Voluntário. Acórdão nº 2301-005.933. Processo nº 10380.725189/2017-20. Relator: Juliana Marteli Fais Feriato. Data da Sessão: 14/03/2019. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf >. Acesso em: 20 de maio de 2020.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Recurso Voluntário. Acórdão nº 1401-002.835. Processo nº 16327.721148/2015-23. Relator: Daniel Ribeiro Silva. Data da Sessão: 15/08/2018. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7419562 >. Acesso em: 19 de maio de 2020.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Recurso Voluntário. Acórdão nº 1401-002.644. Processo nº 16561.720111/2014-24. Relator: Daniel Ribeiro Silva. Data da Sessão: 15/05/2018. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7324017 >. Acesso em: 19 de maio de 2020.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Recurso Voluntário. Acórdão nº 1301-002.761. Processo nº 16561.720144/2015-55. Relator: Jose Eduardo Dornelas Souza. Data da Sessão: 19/02/2018. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf >. Acesso em: 20 de maio de 2020.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Recurso Voluntário. Acórdão nº 9101-002.953. Processo nº 19515.001898/2007-46. Relator: Cristiane Silva Costa. Data da Sessão: 03/07/2017. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 19 de maio de 2020.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Recurso Voluntário. Acórdão nº 9101-002.397. Processo nº 11516.002701/2010-70. Relator: Luis Flavio Neto. Data da Sessão: 13/07/2016. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 19 de maio de 2020.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Recurso Voluntário. Acórdão nº 106-09343. Processo nº 13884.000029/95-33. Relator: Genésio Deschamps. Data da Sessão: 18/09/1997. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 19 de maio de 2020.

_____, Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1702584 MS 2017/0260020-1. Recorrente: Gensa General Serviços Aéreos LTDA. Recorrido: Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília/DF, 14 de maio de 2019.

_____, Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação cível nº 0004251-85.2016.4.01.9199 MG 0141285-42.2014.8.13.0231. Apelante: TAVARES E FILHOS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. Brasília/DF, 20 de fevereiro de 2017.

_____, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação cível nº 0010827-18.1997.4.02.5001. Apelante: : União Federal - Fazenda Nacional. Apelado: BAZAR NORDESTE LTDA e Outros. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos Silva Garcia. Rio de Janeiro/RJ, 19 de julho de 2018.

_____, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação/Remessa Necessária nº 5009900-93.2017.4.04.7107 RS. Apelante: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL. Apelado: TRANSPINHO MADEIRAS LTDA. Relator: Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre/ RS, 10 de dezembro de 2019.

BELCHIOR, Deborah Sales; SILVEIRA, Larissa de Castro. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, 2016.

CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2018.

_____. O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARVALHO, Ivo Cesar Barreto. Planejamento Tributário *apud* in Hugo de Brito Machado (coord). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol 131, nov./dez. 2016.

CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário: teoria e prática. Saraiva Educação SA, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. Dialética: São Paulo, 2002.

FABRETTI, Láudio Camargo. Código Tributário Nacional Comentado. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERRARA, Francisco. A simulação dos negócios jurídicos, Campinas: R.E.D. Livros, 1999, p. 50.

FERREIRA, Arthur Sandro Golombieski. O entendimento do CARF sobre a necessidade de propósito negocial nos planejamentos tributários.

FURLAN, Anderson. Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

_____. O planejamento fiscal de Lula. 2011. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/opiniao/artigos/o-planejamento-fiscal-de-lula-4bjc5ylm0q3qeynbq9q5dyoum/>. Acesso em 11 de maio de 2020.

_____. Elisão fiscal: reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Almedina, 2007.

GOMES, Orlando. Introdução ao Estudo do Direito. 7a. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 374.

GRAVELLE, Jane. Tax havens: International tax avoidance and evasion. DIANE Publishing, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. Solidariedade Social e Tributação. In: Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p.177.

_____. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 1998.

HOBBES, Thomas. Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil. Trad.: João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Abril Cultural, 1974. (Coleção Os Pensadores). Versão Digital. Disponível em: < http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_thomas_hobbes_leviatan.pdf>. Acesso em: 30 de mar. 2020.

ILHÔA CANTO, Gilberto de. Evasão e elisão fiscais, um tema atual. In RDT, nº 63. São Paulo: Malheiros, 1994.

LEAL, Marcello. O dever fundamental de pagar impostos como corolário do dever se solidariedade. 2013. Disponível em: < https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/111748489/o-dever-fundamental-de-pagar-impostos-como-corolario-do-dever-de-solidariedade> Acesso em: 07 de abril de 2020.

LUKIC, Melina Rocha. Planejamento Tributário. (s.I e s.n), 2009, 273 páginas. Apostila.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal–limites ao planejamento tributário. Revista da associação brasileira de direito tributário, v. 21, p. 11-17, 2003.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2, 2002.

NETO, Luís Flávio. Teorias do abuso no planejamento tributário. 2011. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

OLIVEIRA, Marcos Vasconcelos Rodrigues de. Norma geral anti-elisão. Inexistência no ordenamento jurídico pátrio. Belo Horizonte, 2004.

OSER, Jacob, BLANCHFIEL, William C. História do Pensamento Econômico. São Paulo: Atlas, 1989.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 5ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PEREIRA, Belisa Nayara Soares de Melo. O DIREITO DO CONTRIBUINTE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LIMITES E POSSIBILIDADES. IV Encontro de pesquisas judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas, p.167-182, 2016.

PORTELA, Jacques Machado. Direito, Estado e Sociedade. In: PORTELA, Jacques Machado. Princípios Constitucionais e Norma Antielisiva. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2005.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. Revista Jurídica da Presidência, v. 17, n. 113, p. 579-604, 2016.

REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. Dialética, São Paulo, n. 209, 2013.

SANTOS, J. Albano, Teoria Fiscal. Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003;

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SCHMÖLDERS, Günter. Problemas de psicologia financeira. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. 1965 apud TÔRRES, Heleno. Direito tributário e direito privado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. 2. ed. São Paulo: Edições Financeiras S.A, 1954 apud FURLAN, Anderson. Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. Rio de JANEIRO: Renovar, 2006 apud FURLAN, Anderson. Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

_____. Curso de direito financeiro e tributário. 7.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.