

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO

Emanuele Alice Hoerlle Franco

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS LIMITES ENTRE A EVASÃO E A
ELISÃO TRIBUTÁRIA SOB O PANORAMA DO PROPÓSITO
NEGOCIAL**

Santa Maria, RS
2017

Emanuele Alice Hoerlle Franco

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS LIMITES ENTRE A EVASÃO E A ELISÃO
TRIBUTÁRIA SOB O PANORAMA DO PROPÓSITO NEGOCIAL**

Monografia apresentada à disciplina de Monografia II, do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM,RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientador: Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri

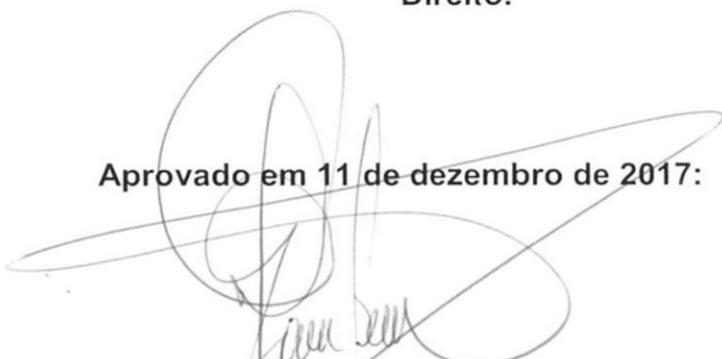
**Santa Maria, RS, Brasil
2017**

Emanuele Alice Hoerlle Franco

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS LIMITES ENTRE A EVASÃO E A ELISÃO
TRIBUTÁRIA SOB O PANORAMA DO PROPÓSITO NEGOCIAL**

Monografia apresentada à disciplina de Monografia II, do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM,RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

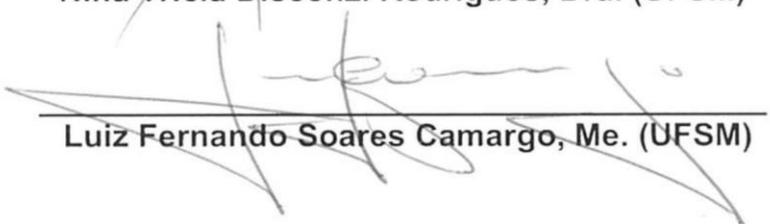
Aprovado em 11 de dezembro de 2017:



Marcelo Carlos Zampieri, Me. (UFSM)
(Presidente/Orientador)



Nina Trícia Disconzi Rodrigues, Dra. (UFSM)



Luiz Fernando Soares Camargo, Me. (UFSM)

Santa Maria, RS, Brasil
2017

DEDICATÓRIA

Àqueles que são minha base e porto seguro, meu pai Derli, minha mãe Giovana e meu irmão Luan.

“Então pare de correr na esteira e vá correr na rua
Veja a beleza da vida no ventre da mulher
Pois quem não vive em verdade, meu bem, flutua
Nas ilusões da mente de um louco qualquer
[...]
Foco, força e fé, já falou meu irmão
Meninos mimados não podem reger a nação!”

Criolo

RESUMO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS LIMITES ENTRE A EVASÃO E A ELISÃO TRIBUTÁRIA SOB O PANORAMA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

AUTORA: Emanuele Alice Hoerlle Franco
ORIENTADOR: Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri

A excessiva oneração tributária brasileira faz com que os contribuintes busquem meios de diminuir a carga fiscal imposta pelo Estado. Assim, nesse contexto, o Planejamento Tributário torna-se uma opção interessante para atenuar a onerosidade fiscal. Todavia, tal estratégia, merece atenção, pois se não for bem observada pode ser interpretada como instrumento para burlar as regras tributárias. Nesse contexto, objetiva-se identificar quais são os limites e os parâmetros utilizados para desenvolver essa organização a fim de evitar autuações. Com base nisso foi estruturada a presente pesquisa, fazendo uso do método de abordagem dedutivo e dos métodos de procedimento monográfico, e bibliográfico. Muitos países editaram legislações antielisivas, todavia em solo nacional a temática ainda não possui previsão expressa em texto legal. Assim, sem definição em texto de lei, paulatinamente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem traçando parâmetros para legitimar os planejamentos fiscais, para tanto vêm consolidando o entendimento de que mesmo praticados, sob o aspecto formal, de modo legal, se o ato ou negócio praticado pelo contribuinte não exteriorizar efeitos que não somente a diminuição tributária deverá ser autuada pelo fisco, pela aplicação da figura do “propósito negocial” em suas decisões.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Propósito Negocial. CARF. Autuação.

RESUMEN

PLANEAMIENTO TRIBUTARIO: LOS LÍMITES ENTRE LA EVASIÓN Y LA ELISIÓN TRIBUTARIA BAJO EL PANORAMA DE EL PROPÓSITO NEGOCIABLE

AUTORA: Emanuele Alice Hoerlle Franco
MENTOR: Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri

La excesiva oneración tributaria brasileña hace con que los contribuyentes busquem medios de disminuir la carga fiscal impuesta por el Estado. Así, en ese contexto, el Planeamiento Tributario se convierte en una opción interesante para atenuar la onerosidad fiscal. Sin embargo, tal estrategia, merece atención, pues si no es bien observada puede ser interpretada como instrumento para burlar las reglas tributarias. En este contexto, se objetiva identificar cuales son los límites y los parámetros utilizados para desarrollar esa organización a fin de evitar autuaciones. Con base en eso se estructuró la presente investigación, haciendo uso del método de abordaje deductivo y de los métodos de procedimiento monográfico y bibliográfico. Muchos países editaron legislaciones antielísticas, pero en suelo nacional la temática aún no tiene previsión expresa en texto legal. Así, sin definición en texto de ley, paulatinamente, el consejo Administrativo de Recursos Fiscales está trazando parámetros para legitimar las planificaciones fiscales. Para tanto viene consolidando, con base en la aplicación de la figura del “propósito de negociación” en sus decisiones, el entendimiento de que mismo desarrollados, bajo el aspecto formal, de modo legal, si el acto o negocio practicado por el contribuyente no exterioriza efectos que no solo la disminución tributária, este deberá ser declarada por el fisco.

Palabras-clave: Planeamiento Tributario. Propósito Negociable. CARF. Autuación

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: EVASÃO E ELISÃO FISCAL	11
1.1 EVASÃO E ELISÃO: DIFERENÇA E CONFIGURAÇÃO JURÍDICA.....	12
1.2 ABORDAGEM DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA PERSPECTIVA DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA: BUSCA PELA LEGISLAÇÃO ANTIELISIVA.	17
2 ELEMENTOS LEGITIMADORES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	30
2.1 FUNDAMENTOS QUE LEGITIMAM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	31
2.2 O “PROPÓSITO NEGOCIAL” COMO ELEMENTO ESSENCIAL DO PLANEJAMENTO FISCAL	44
CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS	63

INTRODUÇÃO

Vive-se em um país com uma das maiores cargas tributárias da América Latina. Com a excessiva oneração e a alta competitividade, a fim de diminuir seus gastos e maximizar seus lucros, muitas empresas buscam alternativas estratégicas de organização, traçando maneiras de diminuir o custo fiscal em suas operações negociais.

Nessa linha, o Planejamento Tributário torna-se cada vez mais uma alternativa altamente atrativa de organização e redução de dispêndio com tributos para as empresas e, até mesmo, para as pessoas físicas.

Todavia, em busca de diminuir sua oneração fiscal, o sujeito passivo da obrigação tributária percorre uma linha tênue entre a prática da elisão e da evasão tributária, estando sujeito a cometer transgressões fiscais e com isso ser autuado pelo Fisco.

À vista disso, a fim de uniformizar o tratamento dado a casos concretos, a doutrina e a jurisprudência vêm traçando diversos elementos que legitimem a conduta do contribuinte como legal quando se utiliza do Planejamento Tributário.

Com base na premissa de criar elementos que ratifiquem o comportamento elisivo do contribuinte, dentre outros elementos necessários, têm-se chamado forte atenção para a figura do “Propósito Negocial” como principal referencial legitimador das condutas elisivas.

Para os defensores dessa corrente, o “Propósito Negocial” mostra-se como pressuposto basilar para aferir a legalidade ou não do ato, e dessa forma coibir a prática de atos que objetivem pura e simplesmente a redução da carga tributária sem que a conduta tenha uma real substância. Contudo, aos que contestam tal aplicação, o instituto do “propósito negocial”, em suma, ofenderia princípios constitucionais, como o da legalidade, bem como a livre iniciativa do contribuinte em se organizar.

É nesse contexto que se propõe o presente trabalho, cuja análise visa a expor a temática do Planejamento Tributário e a identificar quais são e em que bases se apoiam os elementos legitimadores que vêm sendo adotados para desenvolver essa organização de forma legal/lícita, evitando autuações; ainda, quais os parâmetros que devem ser levados em conta na hora de traçar um planejamento calcado nas

decisões exaradas pelo intérprete da lei tributária, sobretudo pelo Conselho Administrativo Fiscal (CARF).

Para tanto, será utilizado o método de abordagem dedutivo, à medida que se partirá de uma abordagem geral, ou seja, a possibilidade de se planejar tributariamente, para uma abordagem específica, estabelecendo os limites entre a elisão e a evasão fiscal, a partir da análise doutrinária e da aplicação da lei na via administrativa pelo CARF.

Ainda, ao presente estudo serão aplicados os métodos de procedimento Monográfico e Bibliográfico.

O procedimento Monográfico será utilizado frente à necessidade da análise dos elementos legitimadores do Planejamento Tributário, visando a interpretar e a verificar os limites entre evasão e elisão fiscal. Outrossim, utilizou-se de método de procedimento bibliográfico, pois a presente pesquisa foi elaborada a partir de livros, artigos e dados publicados, assim como de uma breve pesquisa jurisprudencial junto ao site eletrônico do Conselho Administrativo Fiscal (CARF) para se verificar a aplicação da Figura do “Propósito Negocial” nas decisões.

Deste modo, o presente trabalho se estrutura em dois capítulos principais. Inicialmente, no primeiro capítulo, de abordagem essencialmente teórica, tratar-se-á de relacionar e distinguir os conceitos de Planejamento Tributário, com breve explanação das diferenças e das configurações jurídicas da Evasão e da Elisão fiscal. Após, conceituados os pontos necessários, passará para a análise da perspectiva brasileira sobre o planejamento tributário, sobretudo expor a temática da construção e busca de uma legislação nacional antielisiva.

Em seguida, no segundo capítulo, a fim de corroborar a pesquisa dos limites entre a elisão e a evasão, adentrar-se-á na verificação dos fundamentos legitimadores do Planejamento Tributário Brasileiro, utilizados pelos intérpretes que aplicam a legislação ao caso concreto e das bases em que se estruturam.

Por fim, analisar-se-á se a legislação brasileira antielisiva é suficiente para balizar o planejamento tributário empresarial, e se a figura do “propósito negocial” tem sido exaltada como elemento essencial para a configuração lícita do Planejamento Tributário, buscando-se compreender a atual aplicabilidade de tais parâmetros legitimadores identificados, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: EVASÃO E ELISÃO FISCAL

Segundo dados da Nota Técnica nº 7/2017 da Secretaria do Tesouro Nacional¹, a carga tributária nacional brasileira totalizou o percentual de 31, 70% do PIB em 2016, evidenciando, conjuntamente com os encargos trabalhistas e previdenciários, o alto custo que uma empresa enfrenta para permanecer de forma competitiva no mercado brasileiro.

Dessa forma, em meio à crise que o país vem enfrentando e com um cenário que, infelizmente, se destaca por contar com um dos maiores índices de oneração tributária, eleger o planejamento tributário como instrumento torna-se meio imperioso de sobrevivência no mundo empresarial.

Destarte, atraídos por essa necessidade de sobrevivência, e até mesmo pela possibilidade da livre iniciativa de tecer um planejamento estratégico, contribuintes vislumbram no Planejamento Tributário a possibilidade de, através de uma análise do custo/benefício das diversas incidências tributárias, identificar a hipótese mais favorável, e assim reduzir ao máximo seu desembolso.

Não há dúvidas do direito que os contribuintes têm em se organizar, todavia, também não se pode conceber a ideia de que tudo pode ser feito, sob pena de negligenciar as práticas ilegais e criminosas que operam encobertas pelo Planejamento Tributário, além do fundamental interesse arrecadatório que o Estado detém para desempenhar seu papel.

Destarte, “no centro desta atual relação entre Fisco e contribuinte, está o confronto entre a liberdade do indivíduo em organizar seus negócios e a necessidade cada vez mais intensa do Estado arrecadar impostos”². E é neste confronto que o Planejamento Tributário possui sua origem³.

Assim, em um primeiro momento serão abordados os conceitos e diferenças das figuras da Evasão e da Elisão tributária, buscando-se estabelecer desde então a

¹ BRASIL, Nota Técnica nº 7/2017/CESEF/STN. **Metodologia para cálculo da Carga Tributária Bruta**. Brasília, 2017. p.4. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+t%C3%A9cnica+Carga+Tribut%C3%A1ria+2016.pdf/0ef1c0d7-211a-4ee3-907f-c0e07f44c367>>. Acesso em 27 set. 2017.

² MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.7. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

³ *Ibidem*, p.7.

distinção e os limites entre um planejamento tributário lícito, de um planejamento ilegal, que burle o sistema fiscal nacional.

Já em um segundo momento far-se-á a análise do desenvolvimento da legislação antielisiva nacional.

1.1 EVASÃO E ELISÃO: DIFERENÇA E CONFIGURAÇÃO JURÍDICA

Conforme o relatório de ‘Sobrevivência das empresas do Brasil’ do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), lançado em outubro de 2016⁴, a partir de processamento das bases de dados da Secretária da Receita Federal disponíveis até 2014, a taxa de mortalidade de uma empresa no período de 2012 foi de 23,4%, expondo a grande dificuldade de uma empresa se manter no mercado econômico. Ainda, há de se levar em conta que esses dados referem-se ao ano de 2012, período que pode-se dizer ‘estável’ para nossa economia, posto que esse percentual certamente se agravará devido a atual crise que o país enfrenta.

Assim, para o sucesso de uma empresa, um bom planejamento de controle de custos se torna algo indispensável, ainda mais se levarmos em conta que o custo com a tributação tem expressivo impacto no orçamento empresarial⁵.

Entretanto, o contribuinte que opta pelo Planejamento Tributário percorre uma fina linha, uma vez que encontra de um lado, o potestativo direito de auto-organização negocial, e do outro, a latente possibilidade de cair na ilicitude.

Nesse âmbito, de forma simples e esclarecedora, pode-se compreender que

O vocábulo “planejamento” é empregado para designar a ação de organizar ou projetar cenários futuros com certa antecedência e sob certas premissas técnicas. A expressão “planejamento tributário”, sob o aspecto semântico, implica a ideia de ação preventiva, de algo que é cuidadosamente engendrado com o objetivo de atingir determinado resultado, que neste caso é a economia de imposto. A expressão “planejamento tributário” é também empregada como sinônimo de liberdade de ação e a realização de uma escolha entre duas ou mais possibilidades igualmente válidas. Trata-se

⁴ BRASÍLIA. SEBRAE. (Org.). **Sobrevivência das empresas no Brasil**. 2016. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal/Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

⁵ CAVALVANTE, Miquerlam Chaves. O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. **Revista da Pgf**n, Brasília, v. 1, n. 1, p.139-162, jan. 2011. Semestral. p.144. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

da seleção de uma entre várias alternativas oferecidas pelo ordenamento jurídico no que diz respeito a distintas hipóteses de incidência tributária.⁶

Ainda, Ivo Cesar Barreto de Carvalho simplifica o conceito, explicando que “o planejamento tributário é a atividade desenvolvida por pessoa física ou jurídica, pública ou privada, de forma estritamente preventiva e transparente, a fim de alcançar lícitamente a economia tributária”⁷.

Logo, compreende-se que o Planejamento Tributário “em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista em lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo”⁸.

Todavia, a temática do planejamento tributário, no Brasil, ainda não é algo simples de se debater. Ainda que se tenham passados anos da utilização do instituto, percebe-se que os contribuintes vêm encontrando cada vez mais dificuldades em identificar os limites da sua autonomia negocial de maneira que possam exercê-la de forma lícita e menos onerosa possível.

Tal conceito apresenta-se como “uma faca de dois gumes”, ao mesmo passo que se têm a compreensão de auto-organização lícita e até mesmo, um direito de pagar menos impostos, se tem a ideia de que com isso se esteja burlando o Fisco e aproveitando-se de forma particular em detrimento do coletivo. Nesse entrave, entre o certo/justo e o ilegal/abusivo, surgem as figuras da Elisão e da Evasão para fim de moldar e conceituar o certo do errado.

Aparentemente, pode-se dizer que:

a doutrina apresenta conceitos claros de evasão e elisão fiscal. A terminologia adotada pela maioria dos autores permite distinguir, no plano teórico, os elementos e as características comportamentais dos contribuintes, quando estes buscam esquivar-se do ônus da obrigação tributária⁹

⁶ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.16. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

⁷ CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p.300.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p.892.

⁹ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.11. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

Contudo, como já referido, quem se utiliza da organização tributária enfrenta em sua conduta a fragilidade de encontrar-se organizando seus negócios amparados na licitude, o que configura a Elisão Tributária e, entre estar burlando o Fisco com a prática ilícita da Evasão Fiscal.

Conforme explicita Mariana Lopes:

No direito tributário a palavra elisão tem sido utilizada como sinônimo de planejamento tributário e serve para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador. A elisão visa impedir o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.¹⁰

Em relação à Evasão, que também não deixa de ser uma forma de economia de tributos, com o contraponto de que essa economia se dá às margens da lei, de forma fugitiva, com a violação à lei¹¹, os autores referem que se trata de:

[...] manobra ardilosa de fuga ao cumprimento da obrigação tributária, pode ser considerada sob diferentes perspectivas. A conduta evasiva pode configurar-se por meios formal e materialmente ilícitos, passando pela simulação, que se caracteriza pelo uso de processos legítimos na aparência, mas ilícitos em sua essência, podendo chegar ao conluio fiscal, quando a fraude fiscal é estruturada mediante o pacto doloso entre duas ou mais pessoas.¹²

Assim, nesta seara, entre simples distinções, percebe-se que “distingui-los é tão difícil quanto defini-los”¹³, pois os limites que separam a Evasão da Elisão denotam muito mais que o aspecto ilícito ou lícito da conduta, mas permeiam por outros aspectos factuais, conforme bem assevera Silva, na demonstração de que

¹⁰ LOPES, Mariana. **A inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional como norma geral antielisiva**. 2013. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/mariana_lopes.pdf> Acesso em: 19 jun. 2017.

¹¹ DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. In: *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946> Acesso em: 19 set. 2017.

¹² MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.12. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p.892.

“como a elisão situa-se na zona cinzenta entre a economia fiscal e a evasão fiscal, dependendo da análise da situação fática para ser revelada sua natureza, seu reconhecimento sempre será feito após a apreciação do caso concreto pela autoridade competente”¹⁴

Observa-se, no entanto, que nem sempre

o fundamento da elisão reside no princípio da liberdade do contribuinte poder optar pela forma como estruturar e realizar o negócio jurídico lícitamente, utilizando-se das formas disponíveis no direito civil, de tal modo a evitar a ocorrência do fato gerador, impedindo o nascimento da obrigação tributária.¹⁵

Pois em busca de distinções, e com o propósito de encontrar elementos e/ou atributos para conceituar e legitimar o Planejamento Tributário, a doutrina, paulatinamente, foi estabelecendo critérios que validariam e reconheceriam as condutas praticadas de forma legal, regular, das que teriam o afã de burlar o fisco.

Nessa linha, para parte da doutrina, o elemento que configuraria e demonstraria a diferença entre a Elisão e a Evasão fiscal, seria o aspecto **temporal**. Pois, “segundo este critério distintivo, o limite entre lícito e ilícito é verificado a partir da cronologia dos atos praticados”¹⁶.

Ainda, de forma mais acentuada, nas palavras de Gilberto de Ulhôa Canto (apud PAULSEN, 2008) esse seria

[...] o único critério cientificamente aceitável para se diferenciar a elisão e a evasão[...]. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre tendo-se como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele também não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador [...]¹⁷

¹⁴ SILVA, Anderson Furlan Freire. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p.231. [online]. Disponível em: Minha Biblioteca Universidade Federal de Santa Maria. Acesso em: 27 jun. 2017.

¹⁵ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.12. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

¹⁶ *Ibidem*, p.12.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p.891.

Logo, segundo o critério cronológico, bastaria identificar o momento do fato gerador, pois conforme demonstra o jurista Hermes Marcelo Huck:

[...] na apuração da licitude, investiga-se se os atos foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Se praticados antes, pode-se tratar-se de elisão fiscal, sem consequência punitiva, ao passo que se a conduta se materializou após a ocorrência do fato gerador, estará constatada a fraude fiscal.¹⁸

Em contrapartida, Cristiano Carvalho (apud, DALMORA) cita um exemplo que nos permite questionar a simplicidade de se levar por termo tão somente a ocorrência do fato gerador para configurar a conduta como evasiva ou elisiva. O autor descreve que:

[...] quando o REFIS foi instituído, diversas pessoas jurídicas ingressaram nele, mesmo sem real necessidade econômica de parcelarem seus débitos, mas tão somente com o fim de poderem optar pela forma de apuração pelo lucro presumido, o que não poderiam fazer, pelas vedações normais a essa forma de tributação, em condições normais. Trata-se de um legítimo planejamento tributário.¹⁹

Assim, pelo exemplo, nota-se que “mesmo após a ocorrência do fato gerador, o contribuinte pode obter vantagens econômicas por consequência da realização do planejamento fiscal.”²⁰

Em suas sábias palavras, Jeberton Dalmora refere que:

Entretanto, o conhecimento que até então se tinha de que as ações de planejamento elisivo devessem preceder ao acontecimento do fato gerador, hoje não é de todo seguro e suficiente para auferir a licitude do ato, bem como para servir de instrumento para distinguir a própria elisão da evasão fiscal.²¹

Logo, interpretando as discussões e análises, em meio ao mundo dinâmico das relações comerciais, nota-se que muitas vezes, tal pressuposto não dá conta de determinar de forma absoluta os limites entre a prática evasiva e a elisiva no âmbito do Planejamento Tributário, pois como bem elucida Marcelo Hermes Huck (apud PAULSEN, 2008).

¹⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo. Saraiva. 1977, p. 28.

¹⁹ DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. In: *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946> Acesso em: 19 set. 2017.

²⁰ *Ibidem*

²¹ *Ibidem*

[...] essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. Fraude à lei, de forma genérica, está incluída nas hipóteses de evasão, e sua prática consiste em evitar arditosamente, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo.²²

Destarte, tendo em vista que a evasão poder ser praticada antes mesmo da ocorrência do fato gerador, a adoção do critério temporal, por si só, demonstra-se ineficaz para caracterizar a conduta do contribuinte como elisiva ou evasiva.

Assim, considerando que a discussão proposta ultrapassa as fronteiras conceituais da Evasão e da Elisão, e por acreditarmos estarem, de certa forma, concretizados tais conceitos, nosso enfoque foi trazer de forma breve, as questões relativas à qualificação da Evasão e da Elisão, muito mais como um introito ao tema.

Portanto, se faz substancial analisar os aspectos que estão sendo levados em conta, bem como analisar a legislação nacional referente ao assunto.

1.2 ABORDAGEM DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA PERSPECTIVA DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA: BUSCA PELA LEGISLAÇÃO ANTIELISIVA.

Haja vista as diferenças e buscas pela determinação de meios com que se possa interpretar e identificar uma conduta elisiva no Planejamento Tributário, bem como, considerando-se que esse meio comporta relações tão complexas, os Estados, na intenção de regular as práticas de organizações tributárias de seus nacionais, formulam legislações e procedimentos capazes de linear as condutas dos contribuintes que optam por tecer um Planejamento Tributário.

Assim, partindo-se do pressuposto que

Inegavelmente, a zona de atrito entre o Fisco e o contribuinte se materializa com intensidade ímpar quando tratamos de planejamento tributário. Linhas tênues separam o lícito do ilícito, o arrojado do ilegal, de maneira que não há espaço para se deixar a verificação desse limite ao arbítrio do Estado,

²² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 891.

porquanto um dos pilares do Estado de Direito é a submissão do indivíduo à lei, e não mais ao soberano.²³

Evidencia-se que de fato, somente com as “regras do jogo” pré-estabelecidas é que se poderia alcançar uma maior segurança jurídica e conseqüentemente o aperfeiçoamento das técnicas tributárias por parte de Contadores, Advogados, Analistas Fiscais, dentre outros profissionais da área, o que ao nosso entender, seria excelente tanto para os contribuintes como para o Fisco.

Contudo, percebe-se que muitas vezes muito mais na ânsia e no medo de perder a arrecadação do que contribuir com uma prática saudável de tributação e de organização, os países vêm criando legislações e mecanismos procedimentais que moldam as práticas elisivas ou até mesmo, passam a criminalizar tais programações.

As normas que visam a identificar e a conceituar, com mecanismos de controle dos planejamentos Tributários no mundo à fora, são conhecidas pela doutrina como **normas antielisivas**, denotando já na titulação a figura da Elisão como algo periférico à lei.

Com diversas contemplações, cita-se como exemplo a legislação estrangeira de países como Alemanha, França e Itália; para tanto, com o objetivo de pincelar de forma simples, adotamos como citação o prestigiável trecho de Luiz Henrique Coutinho de Oliveira.

Como forma de exemplificação, nota-se que no parágrafo 42 e inciso 2 do parágrafo 41 do **Código tributário Alemão**, consta que a adoção da teoria do abuso do direito sobre a forma prevê o combate a simulação.

§ 42 - A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer o abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada;

§ 41 inciso 2 – Os negócios simulados são irrelevantes para os efeitos da tributação. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio jurídico, o negócio jurídico encoberto prevalecerá para efeito da tributação.

Na França, a evasão fiscal é fortemente rechaçada. Os atos jurídicos simulados e dissimulados são fortemente repelidos pela legislação daquele país, inclusive aqueles que se valem dos meios elisivos.

²³ FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p.6-7. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-Aaus%C3%AAncia-de-prop%C3%B3sito-negocial-como-fundamento-paraaimposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

“No artigo 1.741 do Code Général des Impôts, existem sanções para quem tenha ‘*volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l’impôt*’. Já o artigo 64 do *Livre des Procédures Fiscales* prevê que não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção [...]

[...] **Na Itália**, segundo escreveu Torres (2002), não existia norma geral antielisiva, sendo comum às correções por imprecisões serem feitas por meios legislativos. Porém, no ano de 1997, criou-se uma regra que pode ser denominada de norma antielisiva, ao afirmar:

são inoponíveis à Administração Financeira, os fatos e os negócios, inclusive os coligados entre si, privados de válidas razões econômicas, organizados para desviarem-se de obrigações ou vedações previstas pelo ordenamento e para obter reduções de impostos ou restituições, de outro modo, indevidos (TORRES, 2002, p.179) [...] ²⁴ (grifo nosso)

Destarte, o governo brasileiro, pautado pela premissa de restringir, ou ao menos, ter mais controle sobre as práticas elisivas, com o fim de estabelecer pressupostos para delimitar o Planejamento Tributário, reproduzindo a atitude de outros países, através da Lei Complementar nº 104 de 10.1.2001, com a introdução do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, instituiu uma legislação geral antielisiva.

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 verificarem 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)²⁵ (grifo nosso)

A inserção do parágrafo único ao dispositivo passou a autorizar a Administração Pública a desconsiderar atos com o desígnio de planejamento

²⁴ OLIVEIRA, Luiz Henrique Coutinho de. **TRATAMENTO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN: norma geral antielisiva**. 2010. 40 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Universidade Gama Filho, Belo Horizonte, 2010. p.24-25. Disponível em: <http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/files.do?evento=download&urlArqPlc=tratamento_paragrafo.pdf>. Acesso em: 12 out. 2017.

²⁵ BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 29 jun. 2017.

tributário que forem praticados com a intenção de, simplesmente, dissimular a ocorrência ou natureza dos elementos dos fatos geradores do tributo.

E foi a partir dessa introdução ao Código Tributário Nacional que a doutrina nacional, tal como, Marco Aurélio Greco, Hugo de Brito Machado e Antônio Roberto Sampaio Dória, passaram a reconhecer a existência no ordenamento nacional de uma norma geral antielisiva.

Do estudo da referida norma insculpida no parágrafo único do artigo 116 do CTN, percebe-se que não se leva mais em conta a licitude, na figura da Elisão, ou então a ilicitude, na figura da Evasão, mas, sobretudo busca-se frear as condutas que mesmo praticadas de forma legal, visem somente a diminuição ou desoneração do tributo.

Bruno Capelli Fulginiti demonstra que:

Não existem maiores divergências quanto à definição de elisão tributária. O problema está na determinação da licitude dos meios empregados. Ao utilizar a expressão “finalidade de dissimular”, a norma geral antielisiva está fazendo referência à utilização de formas legais alternativas que não se coadunam com o fato que elas devem revestir.²⁶

Logo, as discussões tomam outros contornos, denotando-se uma mudança de paradigma na doutrina e, por conseguinte, no mundo dos fatos com a aplicação de tal postulado aos casos concretos.

Seria então, o primeiro passo para estabelecer e alicerçar os limites de se tecer um planejamento tributário.

Todavia, a norma geral antielisiva brasileira, logo ao sair do forno, originou sérias discussões a respeito de seus limites²⁷.

É o que se depreende da dura crítica feita por Hugo de Brito Machado, o qual alega que tal preceito perece de vício de inconstitucionalidade, além de ser inútil:

Temos sustentado que a depender da interpretação se se dê à denominada norma geral antielisão, albergada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, dita norma terá de ser considerada inconstitucional, ou inútil. Inconstitucional se interpretada de modo a amesquinhar o princípio da legalidade tributária. Inútil se interpretada dentro

²⁶ FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p.12. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-Aus%C3%A2ncia-de-prop%C3%B3sito-negocial-como-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

²⁷ *Ibidem*, p.8.

dos limites desse princípio, porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por considerar que foram praticados com abuso de direito, e os tribunais têm apoiado essa atitude em todos os casos nos quais se entende configurado o abuso de direito.²⁸

Além do mais, tal norma foi alvo de intensos debates calorosos entre os que a defendem e os que a condenam.

Para os defensores da aplicabilidade de procedimentos, os quais viabilizam um melhor enquadramento das condutas praticadas pelos contribuintes, a norma antielisiva é calcada nos princípios constitucionais da Capacidade Contributiva, da Isonomia e da Solidariedade, aspectos esses que serão abordados em capítulo posterior.

Contudo, há também forte corrente doutrinária que não concorda com a aplicação de parâmetros extrínsecos ao fato gerador para validar o planejamento. Sobre isso, Claudemir Rodrigues Malaquias cita a crítica feita por Gilberto de Castro Moreira Júnior (apud MALAQUIAS, 2010), destacando que:

Para este autor, a norma antielisiva brasileira atenta contra o princípio da legalidade, pois somente com a existência de uma descrição clara na lei de todos os comportamentos ou condutas que ensejam a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, é que seria possível a sua aplicação segundo o sistema vigente. Isto porque, a própria norma condiciona a sua aplicação à observância dos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, fato que ainda não ocorreu.²⁹

Apona ainda, que conforme o jurista Gilberto de Castro Moreira Júnior

[...] não seria possível deixar a critério da autoridade administrativa determinar quais atos ou negócios jurídicos ela pretende desconsiderar para fins da cobrança de tributos, situação em que prevaleceria sua discricionariedade em prejuízo para a segurança jurídica do contribuinte. Nestes casos, a cobrança de tributo se daria por aplicação da analogia, expressamente vedada pelo próprio CTN.³⁰

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II, 2ª Ed., São Paulo: Ed. Atlas, 2008, pg. 63

²⁹ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.40. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

³⁰ *Ibidem*, p.40.

De fato, logo após a sua publicação, a grande irresignação originou em 18 de abril de 2001 a propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446³¹, junto ao Supremo Tribunal Federal (STF), questionando a norma introduzida pela Lei Complementar 104/2001.

A ADI foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio, que conforme notícia do próprio Tribunal (STF), no documento de 31 páginas protocolado, a defesa pela inconstitucionalidade menciona que:

[...]o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela lei complementar, faz com que os contribuintes não tenham garantias das operações que fizeram, ainda que de acordo com a lei, já que a qualquer momento o agente fiscal poderá desqualificar a operação e interpretar que o contribuinte pretendeu valer-se de uma brecha legal para pagar menos tributo. Para a entidade, caso a norma não seja suspensa, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do achismo fiscal.³²

Ocorre, infelizmente, que tal ação, passados 16 anos de sua propositura, ainda não foi deliberada pela suprema corte nacional, pendendo de julgamento desde o ano de 2001, permanecendo desde o dia 18 de novembro de 2013 concluso à Relatora Ministra Carmem Lúcia, conforme andamento processual verificado até a presente pesquisa junto ao canal de consulta processual no site do Supremo Tribunal Federal.³³

Assim, no cenário atual de escândalos que envolvem a corrupção nacional, acreditamos que o deslinde final dessa indecisão em torno da (in) constitucionalidade da norma antielisiva não irá ser tão rapidamente solucionado.

Não obstante a isso, a par de discussões sobre sua constitucionalidade, a norma geral antielisiva continua sendo aplicada pelo Fisco, pois como menciona Bruno Capelli Fulginiti, referida norma:

atribuiu expressamente à autoridade administrativa a competência para desconsiderar negócios jurídicos praticados com a “finalidade de dissimular”

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº ADI 2446. Relator: MINISTRA CÁRMEN LÚCIA. **Adi 2446 - Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Brasília, . Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 30 set. 2017.

³²BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Notícia**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=57301>>. Acesso em: 10 out. 2017.

³³ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Andamento processual**. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 10 out. 2017.

a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária³⁴

Contudo, da leitura do final do dispositivo (art. 116, parágrafo único), *in verbis* “[...] observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”³⁵, constata-se que tal norma deixou para a lei ordinária estabelecer o procedimento em que ocorrerá a desconsideração dos atos.

Dessa maneira, com a finalidade de regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN, foi editada a Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002³⁶, que entre os artigos 13º ao 19º, sobretudo em seu artigo 14º, estabeleceu o procedimento aplicável e buscou apurar o que seria a “finalidade de dissimular” introduzida pela Lei Complementar nº 104 de 2001, consoante se constata do teor abaixo transcrito.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

³⁴ FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p.9. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-aus%C3%A2ncia-de-prop%C3%B3sito-negocial-como-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

³⁵ BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 29 jun. 2017.

³⁶ BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.. **Medida Provisória**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 29 jun. 2017.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.³⁷

Denota-se que a Medida Provisória nº 66 elegeu, expressamente, como fundamento para que a conduta seja desconsiderada, a falta de **propósito negocial** e o **abuso de formas**.

Verifica-se, ainda, da leitura do texto da exposição dos motivos abaixo reproduzido, que o governo brasileiro ao tentar instituir a norma geral antielisiva, **(i)** deixou de fora as situações em que já se verificava o dolo, a fraude ou a simulação; **(ii)** visou identificar atos que mesmo com forma lícita, “buscavam tratamento tributário favorável”, e **(iii)** demonstrou que outros países já utilizavam medidas para conter os planejamentos tributários.

[...] 11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.

14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.[...] ³⁸

Criticando o texto da Medida Provisória, Marciano Seabra de Godoi demonstra que:

[...] esses dispositivos da Medida Provisória nada têm a ver com o estabelecimento de procedimentos para aplicação da norma (que o art. 116, parágrafo único, manda serem definidos em lei ordinária), e sim com a

³⁷ BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.. **Medida Provisória**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 29 jun. 2017.

³⁸ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. . **Exposição de motivos MF 00211 EM MPV PIS PASEP**. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm>. Acesso em: 09 out. 2017.

delimitação substantiva do que se deve entender por “dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.³⁹

Ainda, pode-se dizer que a Medida Provisória 66/2002 é questionável do ponto de vista técnico-jurídico em relação ao seu artigo 14º, que regulou e definiu as figuras do abuso de forma e do propósito negocial, pois tal norma não poderia ser criada por lei ordinária e sim por lei complementar. Nesse aspecto, Godoi salienta que:

Essa delimitação das hipóteses em que se deve aplicar o art. 116, parágrafo único, do CTN não pode ser feita por lei ordinária, mas sim por lei complementar de âmbito nacional. A lei ordinária deve definir somente os procedimentos para a aplicação da norma, conforme determina a parte final do art. 116, parágrafo único, do CTN. Caso se pudessem disciplinar por lei ordinária os critérios substantivos para aplicação da norma geral antielusão, haveria o risco de coexistirem vinte e sete normas gerais diferentes, pois a legislação dos Estados e do Distrito Federal, tal como a União, poderia definir critérios distintos para delimitar os casos de aplicação da norma.⁴⁰

Além do mais, feriria o princípio da Isonomia, o qual se encontra insculpido no artigo 150, inciso II da Constituição Federal⁴¹, ao passo que “impõe aos entes tributantes em nível Federal, Estadual e Municipal a proibição de dispensar tratamento diferenciado entre contribuintes que estejam em situações equivalentes”.⁴²

No entanto, mesmo com os esforços dos que concordavam com a definição inserida pela Medida Provisória nº 66/2002, decorrido seu período de vigência, quando da conversão na Lei nº 10.637/2002⁴³, os artigos 13º a 19º, que disciplinavam e estruturavam o procedimento a ser utilizado pela administração

³⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 194, n. 49, abr. 2012. p.134 Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496582>>. Acesso em: 27 out. 2017.

⁴⁰ *Ibidem*, p.134.

⁴¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 out. 2017.

⁴² DALMORA, Jeberton. A norma antielusiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. In: *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946 > Acesso em: 19 set. 2017.

⁴³ BRASIL. LEI No 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em 29 jun. 2017.

fiscal, não foram mantidos pelos legisladores que rejeitaram a introdução do “propósito negocial” e das disposições sobre o abuso de forma, demonstrando assim a ausência de interesse por parte do Congresso Nacional em estabelecer os parâmetros ou até mesmo em sustentar a fiscalização como vinha ocorrendo.

Dessa forma, ainda encontram-se na pendência de regulamentação os procedimentos para que a autoridade administrativa promova a desconsideração dos atos ou negócios praticados com a “finalidade de dissimular” a ocorrência do fato gerador ou seus aspectos constitutivos ⁴⁴.

Era a primeira derrota do Fisco a respeito no Legislativo. Passados 13 anos da tentativa de estabelecer o procedimento descrito no postulado antielisivo, proposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, em 2015, com entendimento fortalecido de que alguns planejamentos são ilegais por visarem apenas e tão somente a pagar menos impostos, com a edição da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015⁴⁵, o fisco ganhava mais uma chance de exercer maior controle sobre as organizações societárias e atos que impliquem redução na carga tributária.

Tal medida, conforme se constata da exposição de motivos infra transcrita, propugnava, novamente, dentre três medidas, a inserção de meios que buscassem restringir e controlar o planejamento tributário.

[...] 4. A segunda medida proposta estabelece a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. O acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.

5. Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do

⁴⁴ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.40. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

⁴⁵ BRASIL. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.. **Medida Provisória Nº 685, de 21 de Julho de 2015**.. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm>. Acesso em: 20 ago. 2017.

Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

6. O principal objetivo dessa medida é instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos [...].⁴⁶

Todavia, acontece que tal norma foi repetidamente rejeitada pelo Poder Legislativo, pois na conversão da Medida provisória na Lei nº 13.202 de 2015⁴⁷, mais uma vez não houve permanência do texto, pois os artigos 7º ao 12º, que instituíam a obrigação de informar as operações relevantes de planejamentos tributários à Secretaria da Receita Federal do Brasil foram excluídos por meio de destaque na votação do plenário da Câmara dos Deputados.

Em nota sobre o tema, a Receita Federal do Brasil, manifestou sua insatisfação, alegando que:

[...] A Declaração tinha como objetivo permitir que os contribuintes tivessem mais segurança jurídica ao elaborar um planejamento tributário, pois eles seriam avaliados quanto a sua legalidade pela Receita Federal antes de qualquer procedimento de fiscalização, permitindo, dessa forma, um diálogo mais aberto e transparente entre a administração tributária e os contribuintes e, conseqüentemente, a redução e prevenção de litígios.

A apresentação destas informações por parte dos contribuintes está inserida entre as medidas aprovadas pelo Projeto BEPS, no âmbito da OCDE, especificamente na ação 12, que visa combater a erosão da base tributável dos países e a transferência arbitrária de lucros de países com alta carga tributária para países com tributação favorecida[...]

A não aprovação da Declaração de Informações e Operações Relevantes representa um retrocesso para administração tributária brasileira no relacionamento com os contribuintes, uma vez que tal declaração já é

⁴⁶ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. . **Exposição de motivos MP 685**. 2015. Disponível em: <.http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf>. Acesso em: 09 out. 2017

⁴⁷ BRASIL. LEI Nº 13.202, DE 08 DE DEZEMBRO DE 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nºs 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09 dez. 2015. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm>. Acesso em 30 jun. 2017.

adotada em diversos países tais como: África do Sul, Canadá, Coréia do Sul, Irlanda, Israel, México, Portugal, Reino Unido e Estados Unidos.⁴⁸

Dessa maneira, nota-se que ainda não se conseguiu fixar – caso isso seja possível em se tratando de um tema com tantas facetas -, de modo completo, uma legislação que ofereça de forma equilibrada os ditames à temática do Planejamento Tributário.

O eminente teórico Hermes Marcelo Huck, destaca que:

Países definitivamente comprometidos com as liberdades individuais, como os Estados Unidos e a França, não toleram a elisão abusiva, reprimindo-a severamente. Espanha e Alemanha editaram normas genéricas, que autorizam ao Estado desconsiderar a forma jurídica para ir buscar o objetivo econômico do ato ou negócio e, se for o caso, sujeitá-lo à tributação. Nem abuso do direito pelo contribuinte nem abuso de poder pelo Fisco é resposta moderna que oferece o direito comparado ⁴⁹

Ainda, nesse sentido sobressai a passagem de Marciano Seabra de Godoi, o qual demonstra:

“Nos ordenamentos vinculados à tradição do civil law, como o brasileiro, a imposição de limites aos planejamentos tributários ditos sofisticados é tarefa na qual o protagonismo deve caber ao legislador, e sua omissão em desempenhar tal tarefa provoca sérias perdas de legitimidade e racionalidade na atividade de combate aos planejamentos tributários que a administração, sob controle do Poder Judiciário, certamente desempenhará”

Desse modo, pelo exposto percebe-se que “na ausência da complementação da norma, a polêmica em torno das repercussões jurídicas de seu conteúdo está longe de ser resolvida.” ⁵⁰, haja vista a letargia brasileira em propor uma legislação que busque tirar esse embaraço e contribuir com a segurança jurídica ao instituto do Planejamento Tributário.

Nota-se que a semente da fixação de uma norma antielisiva foi lançada, em nosso solo nacional, com a introdução do parágrafo único do artigo 116 do Código

⁴⁸ RECEITA FEDERAL. **Nota sobre a Medida Provisória nº 685**. Brasília. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/nota-sobre-a-medida-provisoria-no-685-1>>. Acesso em: 26 out. 2017.

⁴⁹ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva.1977, p.328-329.

⁵⁰ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.38. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

Tributário Nacional e com a Medida Provisória nº 66, instaurando como parâmetros e tendências de aplicação, as figuras do propósito comercial e do abuso de formas para a verificação das condutas praticadas pelos contribuintes.

Dessa forma, embora carecendo de regulamentação e de saneamento quanto à sua (in) constitucionalidade, o Fisco vem utilizando em suas atuações - o que repercute nas decisões administrativas -, critérios que não estão contidos em lei expressa, mas foram desencadeados de preceitos antielisivos.

Assim, sem legislação expressa, e com conceitos de Elisão e Evasão quase que obsoletos, torna-se imperioso identificar e conhecer em quais bases se estruturam os novos fatores que estão definindo o Planejamento Tributário Brasileiro.

2 ELEMENTOS LEGITIMADORES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Percebe-se que no decorrer do tempo e em todos os ramos do Direito “a jurisprudência progrediu, porosa aos auspícios e princípios constitucionais, sem que o legislador promovesse a atualização legislativa desejada, ou quando o fez, ela foi posterior à consolidação jurisprudencial dos institutos”⁵¹. E assim foi com o Direito Tributário no âmbito do Planejamento Fiscal, pois conforme se depreendeu do capítulo anterior, a dinâmica e a complexa movimentação econômica dos negócios e das práticas que visam a organização tributária, fez com que a Administração Fazendária, conjuntamente com a doutrina e a jurisprudência, à mercê de uma legislação eficaz, buscasse introduzir parâmetros que pudessem amoldar tais práticas.

Ainda, nota-se que através da Lei Complementar nº 104 de 10.1.2001, que introduziu a chamada norma geral antielisiva, bem como das Medidas Provisórias nº 66 e nº 685, o Congresso Nacional expressou a sua falta de desejo em estabelecer, através de leis, os procedimentos e os requisitos que um Planejamento Tributário deveria abarcar para ser considerado lícito.

Buscou-se, de forma apática, conceber legislações que enfrentariam e trariam as respostas para coadunar a realidade dos fatos com as formas dos atos praticados pelos contribuintes, todavia, percebe-se que até então, esse empenho não logrou êxito.

Por conta desse dilema, diante do contexto de aparente carência normativa, existe uma grande inquietação jurídica e econômica em torno do tema. Desse modo, fica evidente que isso:

[...] tem gerado grandes embates entre fisco e contribuintes, estes sobrecarregados pela ferocidade do ente tributante e temerosos com a possibilidade de verem a realização de suas atividades econômicas desconstituídas pela autoridade administrativa e, aqueles, tomados pela ânsia da máxima arrecadação⁵²

⁵¹CAVALVANTE, Miquerlam Chaves. O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. **Revista da Pgf**n, Brasília, v. 1, n. 1, p.139-162, jan. 2011. Semestral. p.141. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

⁵² DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. In: *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015. Disponível

À vista disso, para suprir a lacuna legislativa nacional, a doutrina e a jurisprudência, sobretudo o Conselho de Recursos Administrativos (CARF), construíram a necessidade de se determinar outros pressupostos que legitimem o Planejamento Tributário como uma conduta que não ofenda a organização constitucional tributária.

Dessa forma, nesse segundo capítulo será demonstrado em quais bases foram estabelecidos os elementos que passaram a legitimar e ratificar o Planejamento Tributário. E ainda, a aplicação da figura do “Propósito Negocial” como elemento essencial para se validar o planejamento do contribuinte perante o Fisco.

2.1 FUNDAMENTOS QUE LEGITIMAM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Não há dúvidas que “desde a origem da tributação, quando a cobrança dos tributos dependia do arbítrio e discricionariedade dos soberanos, houve a preocupação dos contribuintes em pagar menos ou mesmo eliminar a exigência de tributos”⁵³.

Conforme exposto no subcapítulo anterior (1.2), ao contrário de muitos países, a edição de uma norma que pudesse delinear a utilização e/ou estabelecer parâmetros de modelos de Planejamento Tributário é algo que há tempo é perquirido em nosso solo nacional, todavia até então não se tem conseguido via legislação, tal definição.

De fato, devemos “reconhecer a dificuldade na prática em se fixar uma linha divisória entre as figuras da elisão e da evasão tributária, tendo em vista inúmeras formas de planejamento tributário”.⁵⁴

em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946 > Acesso em: 19 set. 2017.

⁵³ SAKAMOTO, Priscila Yumiko; BASSOLI, Marlene Kempfer. Os limites constitucionais ao planejamento tributário. **Scientia Iuris**, v. 9, p.253-271, 15 dez. 2005. Universidade Estadual de Londrina. pg.254. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4045>>. Acesso em: 12 set. 2017.

⁵⁴ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.20. Disponível em:

Não obstante a isso, a fim de restringir a prática desenfreada de planejamentos duvidosos, outros preceitos vêm sendo telados pela doutrina, sobretudo pela jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), antigo Conselho de Contribuintes, e sendo confirmados pelo Poder Judiciário quando postos à sua apreciação.

Deveras, pode-se afirmar que não há lei que estabeleça que o contribuinte, diante de várias alternativas, deva escolher pela que proporciona maior oneração tributária⁵⁵, achando-se “pacífico entre os autores que os contribuintes, sob a égide dos princípios da legalidade e da tipicidade estrita do direito tributário, possuem o direito de organizar seus negócios da forma tributariamente mais econômica”.⁵⁶

Todavia, com a edição da norma geral antielisiva introduzida pela Lei Complementar nº 104 de 2001, que até o presente momento carece de regulamentação normativa, deferiu-se a tutela para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios que fossem praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, ingressando uma nova perspectiva ao tema.

Ademais, a Medida Provisória nº 66 - mesmo que não mantidos os artigos que tratavam do tema, quando da conversão em lei-, em seu artigo 14º, mais precisamente no §1º, *in verbis*: “§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma”,⁵⁷ acabou por abarcar e principiar a entrada dos critérios do **abuso de forma** e do **propósito negocial** na análise da temática do Planejamento Tributário.

Desse modo, ocorreu a abertura para autuações mesmo em planejamentos considerados como lícitos (elisivos), transmutando-se as questões que envolvessem

<<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

⁵⁵ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.18. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

⁵⁶ *Ibidem*, p.18.

⁵⁷ BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.. **Medida Provisória**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 29 jun. 2017.

a ocorrência do fato gerador - dos dilemas entre Evasão e Elisão - para o raciocínio de se averiguar planejamentos que sob o aspecto formal são lícitos, mas intimamente denotam que não correspondem materialmente com sua finalidade.

Com isso, deslocam-se as discussões entre Elisão e Evasão e todos seus aspectos, dado que a evasão e/ou elisão ilícita, de forma sonegatória, já estaria facilmente caracterizada e demonstrada através das situações praticadas com dolo, fraude ou simulação. Já, em relação à Elisão de forma lícita, está passaria a ser vista de forma diferenciada, pois não implicaria somente em algo legal do ponto de vista de sua formação e aspectos extrínsecos, mas deveria denotar um exame mais apurado de sua real finalidade.

Assim, vive-se uma mudança de paradigma no trato do Planejamento Tributário, pois a partir dessa perspectiva o Fisco introduziu o entendimento de que mesmo a organização tributária considerada como lícita, com forma jurídica prevista e regular perante texto de lei, se não estiver consubstanciada em atos e efeitos extratributários, com a finalidade de tão somente pagar menos tributo, deverá ser analisada e autuada se for o caso pela Administração Fiscal.

Claudemir Rodrigues Malaquias afirma que:

[...] é certo que a elisão não constitui, por si só, fraude à lei. Isso, porque nenhuma norma tributária proíbe que se alcancem resultados econômicos possíveis em si mesmos. Assim, para o contribuinte é livre a eleição da forma jurídica ou meio pelo qual são realizados os atos e negócios jurídicos, desde que o faça dentro dos limites legais. Uma vez ultrapassados estes limites, a conduta deixaria o campo lícito e adentraria o da ilicitude.⁵⁸

Todavia, nota-se que há um embate entre o fisco e os contribuintes, pois com essa nova concepção, verificou-se na prática não ser tão simples delinear quais seriam as definições de **limites legais** em se tecer um Planejamento Tributário, o que revelou uma grande insegurança jurídica, inclusive econômica, em torno do tema.

Tal perspectiva foi fundada com base em uma nova visão do ordenamento pátrio, visto que com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil,

⁵⁸ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.18. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

em 1988⁵⁹, baseada em uma carga principiológica de direitos e garantias, inaugurou-se uma nova ordem constitucional em nosso país.

Em seu artigo 3º,⁶⁰ a Constituição Federal elenca o rol de objetivos fundamentais, dentre eles o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, sendo que qualquer norma, preceito ou procedimento deve ser amparado nesse conceito.

Nesse viés, no campo tributário, também foram incluídos uma série de dispositivos que limitam o poder de tributar do Estado. Tais regras encontram-se de forma explícita no artigo 150⁶¹ da Constituição Federal de 1988, juntamente com tantos outros que de forma implícita em meio ao texto constitucional defendem e garantem as prerrogativas do contribuinte perante o fisco.

Ainda, no sentido de harmonizar o sistema, a constituição cidadã ao inserir em seu corpo os princípios da Solidariedade, da Função Social da propriedade, entre outros, contemplou uma série de preceitos que transpassam a ideia estritamente positivista/legalista, para que de forma principiológica se possa coadunar a lei ao fato concreto.

Assim, pautada pelo viés do constitucionalismo na aplicação da norma tributária ao fato concreto, “a jurisprudência administrativa deu um salto muito mais profundo do que aquele permitido por qualquer ato inovador do Congresso”⁶². Dado que, segundo a atual ótica constitucional “a exigência por uma conformidade entre as medidas jurídicas adotadas nos planejamentos tributários e a realidade fática que as fundamentam soa-nos como expressão da tendência constitucionalizante”⁶³.

Com tal modificação, percebe-se que por meio da interpretação do ordenamento jurídico como um todo, rompeu-se com a antiga tradição

⁵⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 out. 2017.

⁶⁰ *Ibidem*

⁶¹ *Ibidem*

⁶² LICKS, Maurício. **Planejamento tributário: uma análise crítica acerca das teorias de Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier sob a perspectiva da legalidade tributária**. 2014. 89 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014. p.12. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/112120>>. Acesso em: 17 ago. 2017.

⁶³ CAVALVANTE, Miquerlam Chaves. O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. **Revista da Pgfñ**, Brasília, v. 1, n. 1, p.139-162, jan. 2011. Semestral. p.143. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

jurisprudencial ⁶⁴ e passou-se a conceber a ideia de que mesmo sendo lícitos, se não exteriorizasse finalidades que não meramente de diminuição ou anulação da carga tributária, os atos de planejamento não poderiam receber respaldo jurídico **de** legítimos.

Nesse contexto, duas teorias opostas permeiam o debate teórico, e conseqüentemente, alteram a realidade da subsunção da norma ao fato quando da aplicação no instituto do Planejamento Tributário.

Uma delas tem como pioneiro o brilhante doutrinador Marco Aurélio Greco, o qual defende que os princípios que devem nortear a interpretação de Planejamentos Tributários sejam o da Solidariedade e o da Capacidade Contributiva. Por outro lado, temos a teoria impulsionada pelo teórico Alberto Xavier defendendo de forma feroz que toda a acepção em matéria tributária deva ser feita com base na proteção do tradicional princípio da Legalidade.

Maurício Licks na seguinte passagem menciona que:

Já no final dos anos 90, comentadores como Marco Aurélio Greco e Hermes Marcelo Hulck demonstravam críticas persuasivas e oposição ao antigo estado da jurisprudência. Tais juristas, fortemente influenciados pela doutrina estrangeira, especialmente ligada ao direito alemão e italiano, enxergaram um espaço, a partir de uma alteração paradigmática que a CF/88 teria concretizado no ordenamento, para questionar o que consideram garantias típicas do Estado Liberal Clássico, em prol de uma visão moderna do direito que realizasse os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva ⁶⁵

O autor ainda demonstra que:

As ideias de capacidade contributiva e de igualdade talvez formem uma das bases das divergências quando o assunto é planejamento tributário. Uma parte considerável dos bons argumentos utilizados pela doutrina de Greco repousa sobre os conceitos de igualdade e da capacidade contributiva. Acontece que uma parte dos bons argumentos que refutam essa doutrina também se baseiam na mesma igualdade e capacidade contributiva.⁶⁶

Para Marco Aurélio Greco, o persuasivo tratamento conferido à Estrita Legalidade e Tipicidade, seria a fonte da crise do formalismo no direito tributário

⁶⁴ LICKS, Maurício. **Planejamento tributário**: uma análise crítica acerca das teorias de Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier sob a perspectiva da legalidade tributária. 2014. 89 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014. p.12. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/112120>>. Acesso em: 17 ago. 2017.

⁶⁵ *Ibidem*, p.12.

⁶⁶ *Ibidem*, p.43.

brasileiro. Relata que os princípios constitucionais no âmbito tributário são tratados como apenas os que vedem algo ao Fisco, preceitos que cingiriam a negação de sua atividade, denotando a aplicação da lei em seu sentido formal como o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco⁶⁷.

Com essa visão, para o autor, o apego ao formalismo da estrita legalidade no campo tributário seria uma espécie de “idolatria da lei”, e que dessa maneira, em suas palavras, a “[..] idolatria da lei em si, transformou a legalidade tributária que tinha a afeição de uma ‘legalidade libertação’ – por ser instrumento de bloqueio da ação do poder estatal – numa ‘legalidade dominação’[..]”⁶⁸

Ainda, Greco manifesta que:

[...] se por um lado a ação do Fisco era controlada por instrumentos formais, a ação do contribuinte também só encontrava limites formais. Vigorava a visão que prestigia uma liberdade absoluta do contribuinte para organizar sua vida, como bem lhe aprouvesse desde que o fizesse por atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador e sem simulação [...]⁶⁹

Consoante já mencionado, com o rompimento da antiga visão jurisprudencial, a liberdade absoluta do contribuinte em determinar seus negócios é vista de forma mais comedida, dado que se passa a conceber que “a função social não é mero limite, mas também razão do exercício dessa liberdade [...]”.⁷⁰

Assim, com o abandono da ideia de analisar a conduta do contribuinte apenas sob o aspecto formal, com a mudança de paradigma trazida pela Constituição Federal de 1988, juntamente com as afeições que o contencioso administrativo vem empregando ao tema, passou-se a verificar os aspectos intrínsecos dos atos, com o condão de desvendar seus íntimos propósitos.

Conforme constata Ricardo Lobo Torres (2003 apud GRECO), isso se deve à “evolução ocorrida no plano teórico, pois passamos da jurisprudência dos conceitos, para a jurisprudência dos valores, inclusive no âmbito tributário”.⁷¹

Nessa esteira, para embasar as ponderações sobre a nova perspectiva constitucional da incidência tributária no contexto do Planejamento Tributário, Marco

⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da Pgf**n, Brasília, v. 1, n. 1, p.9-18, jan. 2011. p.11. Disponível em: <<http://www.pgf.gov.br/revista-pgf/ano-i-numero-i/greco.pdf>>. Acesso em: 23 set. 2017.

⁶⁸ *Ibidem*, p.14.

⁶⁹ *Ibidem*, p.13-14.

⁷⁰ *Ibidem*, p.14.

⁷¹ *Ibidem*, p.15.

Aurélio Greco apresenta a tese da **eficácia positiva** do princípio da Capacidade Contributiva, o que remete ao entendimento de que além de se relacionar com algumas das regras que limitam o poder estatal de tributar, como acontece, por exemplo, com a proibição aos efeitos de confisco, “a capacidade contributiva não seria apenas um limite negativo à tributação, mas um comando positivo pelo qual a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada”.⁷²

Ademais, para o eminente teórico tal conjectura estaria alicerçada nos princípios da Solidariedade e da Isonomia. Greco, citado por Bruno Fulginiti, apresenta que:

[...] a capacidade contributiva teria um viés positivo, exigindo, com base nos princípios da solidariedade e da justiça fiscal, que a riqueza então manifestada seja tributada, acabando com o tratamento anti-isonômico que decorreria de uma situação em que um contribuinte que pratica o negócio jurídico tipificado tributariamente paga o tributo; e outro, que pratica negócio jurídico alternativo, mas com a mesma finalidade e manifestação de capacidade contributiva, não o fez.⁷³

Desse modo, com uma visão substantiva – que busca a substância do ato -, os princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade almejavam viabilizar “à lei tributária e ao Fisco como ente lançador e executor do tributo, o alcance de todas as capacidades econômicas dos contribuintes nas suas devidas medidas”⁷⁴

Por conseguinte, com base nessas premissas, o contribuinte que utilizar do planejamento fiscal para modificar, alterar ou inibir a obrigação tributária, de forma que se não tivesse lançado mão desse instrumento teria uma carga tributária mais onerosa, pode ver seu ato ou negócio desconsiderado e, conseqüentemente, tributado “na medida em que se é capaz de mensurar a expressão da riqueza manifestada”⁷⁵. Isso se cingiria na questão de Igualdade e justiça fiscal, pois, conforme afirma Jeberton Dalmora:

⁷² FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p 23. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-aus%C3%A2ncia-de-prop%C3%B3sito-negocial-como-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

⁷³ *Ibidem*, p.22.

⁷⁴ DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. In: *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946> Acesso em: 19 set. 2017.

⁷⁵ *Ibidem*

[..] trata-se o princípio da capacidade contributiva de um instrumento promotor da justiça fiscal. Ao objetivar a arrecadação de receitas para o custeio das necessidades da sociedade em prol do interesse público, deve a tributação, como medida ideal, incidir na medida da exteriorização da capacidade econômica da cada contribuinte, dito de outra forma, cada um deve contribuir com o todo de acordo com suas possibilidades.⁷⁶

Nessa perspectiva, mesmo atos praticados de forma lícita e com contornos formais regulares, se praticados com o desígnio puramente fiscal vão em desencontro com a feição objetiva do negócio e, assim, tornam-se abusivos, devendo ser desconsiderados pela administração fiscal.

Greco (1998 apud QUINTINO), nesse sentido declara:

[...] os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para qualificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, apenas se tiver como objetivo exclusivo a redução da carga tributária, ter-se-á uso abusivo do direito.⁷⁷

Dessa maneira, com a forte influência dessa compreensão, percebe-se que o princípio da Estrita Legalidade, dogma basilar do direito tributário, vem sendo mitigado nas decisões, retratando novos contornos na atual fase do Planejamento Tributário nacional.

Da análise do trecho de acórdão nº 104-21.675 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – atual CARF -, proferido em 2006, pelo Relator Nelson Mallmann, pode-se depreender a expressa flexibilização do princípio da Estrita Legalidade insculpida na Constituição Federal de 1988.

SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

⁷⁶ DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. In: *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946> Acesso em: 19 set. 2017.

⁷⁷ QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito comercial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. p.584 Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - **O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.**⁷⁸ (grifo nosso)

Destarte, percebe-se que na contemporaneidade não mais se adentra no mérito, se o planejamento possui ou não vícios, como fraude à lei, abuso de forma ou simulação, mas parte-se para o entendimento da busca pela “real” substância do ato, sob o ponto de vista de “cercear a liberdade do contribuinte por meio da solidariedade social inerente à capacidade contributiva, de forma que mesmo que o negócio jurídico não esteja eivado de patologias”,⁷⁹ não se possa conceber ao contribuinte o poder de agir da forma que bem entender”.⁸⁰

Além do mais, o argumento da tese levantada por Greco se baseia no conceito da justiça social, segundo o qual, o direito deve ser exercido sem prejuízo à coletividade, caracterizando o princípio da Solidariedade Social, na medida em que o tributo “vincula-se, principalmente, à manifestação da aptidão de participar no rateio das despesas públicas, como instrumento para busca de uma sociedade mais justa e solidária”.⁸¹

Ademais, reforçada por entendimentos embasados nos princípios constitucionais da Solidariedade e da Capacidade Contributiva, tais conjecturas, no entendimento de Paulsen estabelecem “[...] uma interpretação jurídica atenta à

⁷⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda, Acórdão nº 104-21.675 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido em sessão de 22/06/2006, Relator Nelson Mallmann. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 28 out, 2017.

⁷⁹ QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. p.589 Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

⁸⁰ *Ibidem*, p.589.

⁸¹ FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p.23. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-ausencia-de-prop%C3%B3sito-negocial-come-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, e á resposta justa, equitativa e pragmática.”⁸²

Mas essa nova perspectiva não é totalmente aceita, pois neste embate entre princípios constitucionais, a “resistência avança no tempo e, contemporaneamente, por força das estruturas que caracterizam o Estado Democrático de Direito, o cidadão-contribuinte se protege”.⁸³

Em conflito com os princípios da Solidariedade, da Capacidade Contributiva e tantos outros que embasam o discurso dos defensores de uma maior restrição à prática do Planejamento Tributário, existe outra série de princípios constitucionais que contrapõe e “põem em xeque” as teorias que defendem que o planejamento deve ter uma série de atributos para denotar licitude.

Desse modo, é “por meio dos princípios da Segurança Jurídica, da Tipicidade Tributária e da estrita Legalidade Tributária”⁸⁴ que o contribuinte se agarra para salvaguardar suas condutas quando da opção por um Planejamento Fiscal.

Contudo, verifica-se que com a aplicação dada pela teoria defendida pelo teórico Marco Aurélio Greco nos julgamentos, passou-se a refutar e desconstituir planejamentos mesmo que esses fossem praticados de forma elisiva.

Claudemir Rodrigues Malaquias, em sentido oposto à corrente teórica alvitrada por Greco, comenta que:

[...] a faculdade concedida ao aplicador da norma tributária de identificar o fato gerador pelo conteúdo econômico do negócio e pelos resultados atingidos, extingiria a figura da elisão fiscal, vista como forma legal de economia tributária. Para os que defendem a estrita legalidade, o aplicador da norma não pode substituir o legislador, sob pena de fraudar um dos postulados básicos do sistema democrático, que prega o absoluto primado da lei, como forma de comando social⁸⁵

⁸² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 892.

⁸³ SAKAMOTO, Priscila Yumiko; BASSOLI, Marlene Kempfer. Os limites constitucionais ao planejamento tributário. **Scientia Iuris**, v. 9, p.253-271, 15 dez. 2005. Universidade Estadual de Londrina. p.254. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4045>>. Acesso em: 12 set. 2017.

⁸⁴ *Ibidem*, p.254.

⁸⁵ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.26. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

Ademais, a aplicação dessa nova visão principiológica é contestada por inúmeros doutrinadores, na medida em que “se a Constituição optou por atribuir a competência tributária por meio de regras, não há que se falar na criação indireta de poder de tributar com base em um princípio”⁸⁶, ocorrendo inversão de valores, haja vista que “[...] a legalidade e a tipicidade tributária servem ao contribuinte como uma garantia à sua autonomia negocial, isto é, sua liberdade negocial de praticar e firmar os negócios jurídicos que entender mais adequados”.⁸⁷

Ademais, sob o aspecto constitucional, “a legalidade e a tipicidade tributária são garantias fundamentais, oponíveis pelo contribuinte contra o Estado, que garantem a previsibilidade e a mensurabilidade da exigência fiscal e preservam valores relacionados ao Estado de Direito”.⁸⁸

De fato, o direito tributário é regido pelo princípio da Tipicidade Cerrada, haja vista o artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que dispõe “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”⁸⁹, o que torna tal argumento robusto, pois “[...] a Constituição proíbe expressamente que os entes políticos exijam qualquer tributo sem que a lei determine a exigência”⁹⁰

Nesse aspecto, a aplicação do princípio da Capacidade Contributiva, nos termos propostos pela teoria de Marco Aurélio Greco, é rechaçada por muitos doutrinadores, sob o entendimento de que o “princípio da capacidade contributiva serve para ‘graduar’ a norma de imposição tributária de acordo com a possibilidade

⁸⁶ FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p.24. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-aus%C3%A2ncia-de-prop%C3%B3sito-negocial-come-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

⁸⁷ *Ibidem*, p.21.

⁸⁸ *Ibidem*, p.26.

⁸⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 out. 2017.

⁹⁰ FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p.26. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-aus%C3%A2ncia-de-prop%C3%B3sito-negocial-come-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

de cada contribuinte, e não para justificar uma imposição tributária sem fundamento nas regras de competência previamente estabelecidas pela Constituição [...]”⁹¹

Ainda, para Luciano Alaor Bogo (2006 apud Dalmora), “[...] o princípio da legalidade estrita impede que se tributem fatos outros que não aqueles expressamente previstos na norma-padrão de incidência”⁹². Dessa forma, o princípio da Legalidade preconiza que o ato tributado deve se amoldar nas hipóteses de incidências tributárias com todos seus elementos constitutivos previstos na lei, como fato gerador, base de cálculo, alíquota, etc.

Muitos levantam a tese de que, a competência dada ao Fisco para negar a validade e achacar o Planejamento Fiscal praticado pelo contribuinte ao submetê-lo a certa hipótese tributária não praticada formalmente, além de representar notória afronta ao princípio da Legalidade, expressa a aplicação do instituto da analogia, vedado ao direito tributário pelo ordenamento pátrio.

Nesse diapasão, Szinwelski (2010 apud DALMORA) explica como a desconsideração do ato praticado pela administração ofenderia o princípio da Legalidade, além de se utilizar da analogia para exigir o tributo, fato este expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 108, § 1º, o qual descreve que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.⁹³ Nesse sentido demonstra:

O contribuinte elegeu uma forma jurídica não tributada para a prática de determinado ato ou negócio. Desta forma, o fato gerador do tributo não aconteceu, tendo ocorrido outro fato, não tributado. Após o Fisco desconsiderar a forma adotada pelo contribuinte para elidir a norma tributária, remanesce o mesmo fato não tributado. Sobre este fato, não tributado, repita-se, o Fisco pretende fazer incidir a mesma norma que incidiria sobre o fato intencionalmente não praticado pelo contribuinte. E isto seria uma operação analógica, vedada pelo CTN, violadora dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada. Agindo desta forma, a autoridade fiscal estaria criando norma para o caso concreto, sem previsão legal da

⁹¹ FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p. 23. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-aus%C3%AAncia-de-prop%C3%B3sito-negocial-como-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

⁹² DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. In: Âmbito Jurídico. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946> Acesso em: 19 set. 2017.

⁹³ BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 29 jun. 2017

hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e demais elementos necessários ao tipo tributário.⁹⁴

Ainda, para o doutrinador Alberto Xavier (apud SAKAMOTO), “o pretense limite à liberdade de o cidadão se auto-organizar e contratar teria o seu fundamento na sua função social, que não pode colidir com um dever de solidariedade social de contribuir para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade contributiva”.⁹⁵Dado que, embora a tributação seja fonte de receita estatal para implantação de políticas públicas, esse não poderia ser o motivo para desconsiderar as exigências legais e exigir tributação. O referido autor, manifesta também, que seriam por motivos estritamente arrecadatários, pois compreende que “as gravíssimas restrições introduzidas por cláusula antielisiva à liberdade de contratar, ou seja, de exercícios dos direitos civis por que se traduzem as liberdades econômicas, não têm nenhum outro fundamento que não seja uma estrita motivação fiscal”⁹⁶.

O renomado professor tributarista Hugo de Brito Machado, em abordagem sobre o tema, preconiza:

É inegável a importância da solidariedade, mas ela deve ser praticada especialmente no gasto público. Embora o tributo também possa ser um instrumento útil para uma política de redistribuição de renda, na verdade esta deve ocorrer essencialmente através do gasto público. Por outro lado, não podemos admitir que se considere o princípio da legalidade algo do passado, que possa ser de algum modo substituído pelo princípio da solidariedade.⁹⁷

Além do mais, nessa linha defende-se que embora haja vinculação do princípio da Capacidade Contributiva com o princípio da Justiça Fiscal e, exista um

⁹⁴ DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. In: *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15946> Acesso em: 19 set. 2017.

⁹⁵ SAKAMOTO, Priscila Yumiko; BASSOLI, Marlene Kempfer. Os limites constitucionais ao planejamento tributário. *Scientia Iuris*, v. 9, p.253-271, 15 dez. 2005. Universidade Estadual de Londrina. p.263. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4045>>. Acesso em: 12 set. 2017.

⁹⁶ *Ibidem*, p.264.

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. In: **Tributação e solidariedade social**. Fortaleza: Prof. Hugo de Brito Machado. Disponível em: <http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=154>. Acesso em: 27 jun. 2017.

dever fundamental de se pagar tributos, essa relação não pode ser por si só suficiente para amparar a imposição tributária sem previsão legal.⁹⁸

Todavia, não obstante às divergências e debates teóricos, não se pode negar que a jurisprudência vem pautando suas decisões com base em argumentos que ultrapassam a discussão formalista do negócio praticado e vão ao encontro da averiguação substancial do ato praticado no âmbito do Planejamento Tributário. Nesse prisma, de forma esclarecedora, Marcus Abraham (2011, apud QUINTINO), refere que:

A lógica pautada em um excessivo apego ao formalismo e a interpretação meramente literal, baseada em tipos e conceitos fechados, que permitia a realização de manobras pelo contribuinte nas operações para reduzir sua tributação, fugindo da hipótese de incidência da norma tributária devida e se subsumindo em outra de menor carga fiscal, não encontra mais amparo legal no novo contexto. Agora, os valores como a liberdade negocial, a autonomia privada e a proteção à propriedade particular passam a ser considerados, como numa balança em que serão ponderados, juntamente com valores igualmente importantes, tais como os princípios da capacidade contributiva, da solidariedade, da dignidade da pessoa humana, da boa-fé, da ética, da moral e da função social.⁹⁹

Assim, dentre outros aspectos que possam legitimar a conduta do contribuinte, que busca o planejamento tributário para diminuir seu dispêndio fiscal, a doutrina e a jurisprudência, vem apontando a figura do “Propósito Negocial” como principal referencial para validar o planejamento fiscal, ponto que será abordado a seguir.

2.2 O “PROPÓSITO NEGOCIAL” COMO ELEMENTO ESSENCIAL DO PLANEJAMENTO FISCAL

Como demonstrado no subcapítulo anterior (2.1), com a nova perspectiva introduzida pela Constituição Federal de 1988 ao ordenamento nacional, mesmo

⁹⁸ FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p. 23. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-Aus%C3%Aancia-de-prop%C3%B3sito-negocial-come-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

⁹⁹ QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. p.592. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

ramos mais fechados, como o Direito Tributário, foram submergidos pela nova conformação constitucionalizante.

Dessa maneira, como “a jurisprudência administrativa sobre o tema parece estar sensível à interpretação constitucional na valoração e julgamento de planejamentos tributários”¹⁰⁰, fortalecido pela atuação da Administração Fazendária, percebe-se que vem sendo incorporado um novo posicionamento frente às decisões e autuações fiscais.

No entendimento de que “não merecem guarida jurídica os planejamentos tributários que não estão calcados em um propósito comercial, ou seja, sem as subjacentes razões fático-negociais que o permitam ou que o justifiquem”¹⁰¹, o ato de tecer um planejamento estratégico ou optar por um meio, contrato ou forma que possa inibir ou minimizar a carga tributária, vêm sendo visto cada vez mais com reservas e rejeições, tanto pelos que autuam, como pelos que julgam sua validade.

Jéssica Quintino, de forma clara, aborda que:

Anteriormente interpretado pelo Conselho de Contribuintes Federal como sendo lícito sob um aspecto formal, o tema passou a ser considerado uma afronta ao Sistema Financeiro Nacional em decorrência da realização de planejamentos tributários abusivos por algumas empresas, o que propagou caráter ilícito às referidas práticas.¹⁰²

De fato, muitos contribuintes, principalmente Pessoas Jurídicas, ao ver na possibilidade de através de um estudo das diversas incidências diminuir sua oneração com o pagamento de tributos, seja por falta de conhecimento especializado, de forma intencional ou até mesmo por torpeza, acabam por praticar condutas que são lícitas e legais do ponto de vista formal (forma utilizada), mas que muitas vezes não coincidem com a “verdadeira” intenção do negócio ou ato praticado.

Assim, em meio aos vários elementos verificados para validar o Planejamento Fiscal, a figura do “Propósito Negocial” ou “Substância econômica” ganha especial

¹⁰⁰ CAVALVANTE, Miquelam Chaves. O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. **Revista da Pgf**, Brasília, v. 1, n. 1, p.139-162, jan. 2011. Semestral. p.158. Disponível em: <<http://www.pgf.fazenda.gov.br/revista-pgf/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

¹⁰¹ *Ibidem*, p.145.

¹⁰² QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. p.582. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

destaque, sendo contemporaneamente levantado pela jurisprudência como requisito essencial para que um planejamento seja considerado válido.

Ocorre que, mesmo sem estar previsto em texto, com total inexistência legal em nosso ordenamento - à exceção da previsão constante no artigo 14 da Medida Provisória nº 66/02, a qual não foi aprovada pelo Congresso Nacional-, o Propósito Negocial é figura constante nos julgamentos Fiscais.

Afinal, mesmo sem definição legislativa, pode-se dizer que esse movimento de consolidar uma legislação antielisiva e seus procedimentos deu nascimento a “[...] formação de alguns *standarts* na jurisprudência sobre o planejamento tributário”¹⁰³, uma vez que:

[...] a maioria das legislações e dos juristas dos países ocidentais comunga da consciência de que, a partir de um certo ponto, o planejamento tributário ou a elisão fiscal, ainda que não configurem evasão ou sonegação, já não se mostram idôneos para atingir seus objetivos. Como afirma o jurista alemão Klaus Vogel (1997, p. 77), “o planejamento tributário pode alcançar um ponto acima do qual não pode ser tolerado por um sistema jurídico que pretende conformar-se a princípios de justiça”.¹⁰⁴

A aclamada figura do “Propósito Negocial” tem sua origem nos Estados Unidos da América (USA), mais precisamente no famoso caso Gregory x Helring, de 1935, apreciado pela Corte Norte Americana, que em síntese, ocorreu da seguinte forma:

[...] a Sra. Evelyn F. Gregory possuía todas as ações da sociedade A, que por sua vez, possuía todas as ações da sociedade B, que a Sra. Evelyn se propunha a adquirir para favorecer Ihe diretamente. Pretendendo evitar o imposto de renda de pessoa física, sobre o pagamento de dividendos pela sociedade A, a Sra. Evelyn constituiu uma terceira sociedade C, à qual transferiu, por intermédio de A, todas as ações de B, em troca do stock patrimonial de C. Passados seis dias após a constituição de C, esta foi extinta e, na liquidação do seu ativo, as ações de B foram entregues à Sra. Evelyn, a qual justificou o aumento patrimonial como proveniente de uma reorganização societária, livre de impostos. Na opinião da Sra. Evelyn, a entrega das ações de C não daria origem à formação de qualquer rendimento, segundo as regras então vigentes, por se ter realizado segundo um “plano de reorganização”. Nesta oportunidade, o Fiscal de Impostos (Commissioner of Internal Revenue), Sr. Helvering entendeu todavia, que a

¹⁰³ CAVALVANTE, Miquerlam Chaves. O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. *Revista da Pgf*, Brasília, v. 1, n. 1, p.139-162, jan. 2011. Semestral. p.149. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

¹⁰⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 194, n. 49, abr. 2012. p.128. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496582>>. Acesso em: 27 out. 2017.

criação da sociedade C não tinha qualquer substância e deveria ser ignorada, considerando-se, por esse aspecto, a distribuição das ações de B como distribuição de dividendos, diretamente recebidos por meio da sociedade A. O Board of Tax Appeals considerou, pelo contrário, que as operações teriam sido reais; Helvering apela para o Tribunal. Este, por sua vez, considera as operações como hipóteses de simulação (sham) e, posteriormente, tem seu veredicto confirmado na Suprema Corte, que reconheceu o legítimo direito dos contribuintes à economia de tributos, de escolher o melhor modelo para atender seus interesses, porquanto não haveria nenhum dever programado para cobrar sempre o maior imposto possível. Contudo, instituiu a regra do *business purpose test*, diferenciando a organização de negócios com objetivo negocial daquela que não possui tal finalidade. Afirmava, com isso, o princípio segundo o qual, a operação, para ser legítima, deveria ser suportada por um motivo negocial, e não apenas por uma simples intenção de reduzir carga tributária.

Por conseguinte, para instrumentalizar a figura do “Propósito Negocial”, buscou-se aplicar, na realidade pátria, o entendimento norte-americano da teoria do *business purpose test*.

Sobre esse marco, Leandro Paulsen destaca em sua obra que:

[...] é de maior utilidade a análise do *business purpose test* do direito tributário norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de uma formulação jurídica que, além da economia de imposto, tenha um objetivo negocial explícito¹⁰⁵

Sem definição legislativa, e sem contar com um sentido expreso de definição, Hugo de Brito Machado (2014 apud QUINTINO) elucida da seguinte maneira o conceito de “Propósito Negocial”:

Entende-se por “propósito negocial” o que os americanos chamam *business purpose* – 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.¹⁰⁶

¹⁰⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 892.

¹⁰⁶ QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. p.585. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

Para os defensores dessa corrente, o “Propósito Negocial” mostra-se como pressuposto basilar para aferir a legalidade ou não do ato, e dessa forma coibir a prática de atos que objetivem, pura e simplesmente, a redução da carga tributária sem, contudo, denotar sua real intenção.

Em contrapartida, alicerçado no princípio constitucional da Legalidade, dentre outras argumentações, muitos juristas entendem que o “propósito negocial” não pode ser critério para avaliação de um planejamento tributário, pelo fato de não se ter em nosso ordenamento tal previsão legal.

Na Medida Provisória 66 de 2002, havia a expressa previsão do propósito como validador do planejamento. Ocorre que quando a MP foi convertida na Lei 10.637/2002¹⁰⁷, tal disciplina não foi mantida, pelo que, para muitos, se conclui que o legislador não desejou implementá-la em nosso ordenamento.

Nesse sentido, a aplicabilidade das normas antielisivas, que visam desconstituir atos praticados no bojo do planejamento tributário e a aplicação desenfreada da figura do “propósito negocial”, presumidamente tornar-se-iam uma prática abusiva por parte do Estado, enquanto administração tributária, encurralando ainda mais os contribuintes.

Assim, firmada nos princípios e objetivos constitucionais da Livre Iniciativa e da Legalidade, muitos doutrinadores entendem que a utilização de parâmetros como o propósito negocial, deveria ser afastada, pois tais princípios mencionados teriam o condão de proteger o cidadão, aqui no caso, o contribuinte, contra o arbítrio do Estado e sua “mão pesada”.

Ademais, conforme preleciona Cavalcante (2011 apud QUINTINO), trazer para a realidade pátria o entendimento dos Estados Unidos, com a figura do *business purpose test*, não seria adequado, pois ofenderia nosso sistema jurídico *civil law*, pautado pela a imprescindibilidade da legislação escrita . Nesse sentido manifesta-se:

A doutrina do propósito negocial tem origem nos Estados Unidos, proveniente de um sistema common law, que pauta suas decisões com

¹⁰⁷ BRASIL. **LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em 29 jun. 2017.

base em entendimentos de tribunais, diferentemente do civil law, que pauta suas decisões com base em atos legislativos ou executivos de comando, que é o caso do Brasil ¹⁰⁸

Entretanto, pautado nesse entendimento, de que a tese do Propósito Negocial é intimamente ligada com a intenção do contribuinte em escolher o meio jurídico pelo qual irá realizar determinado negócio, são deixados de lado os debates já consolidados sobre fraude ou simulação, e parte-se para a aplicação do entendimento de que “a economia tributária não pode ser o único motivo para a realização da operação mediante a forma legal alternativa, sob pena de configurar a ausência de propósito negocial”¹⁰⁹

E ao que tudo indica, esse vem sendo o tom das decisões.

Mais do que isso, em simples pesquisa realizada no site de busca jurisprudencial do Conselho Administrativo Recursos Fiscais (CARF), no período de outubro de 2011 á outubro de 2017 ¹¹⁰ foram encontrados 114 processos que constavam em sua ementa a palavra “propósito negocial”. Desse modo, se consideramos que o lapso temporal atinge 5 (cinco) anos, obtemos uma média de 22,8 (vinte e dois virgula oito) processos por ano; ainda, convertendo esse número em meses, chegamos à média de, aproximadamente, 2 (dois) processos por mês em que o órgão administrativo julgador levanta a discussão e a temática da figura do propósito negocial em suas decisões.

A fim de corroborar, cita-se que em brilhante estudo coordenado por Luís Eduardo Schoueri e organizado por Rodrigo de Freitas, em 2010, foi lançada uma análise feita da jurisprudência do CARF sobre o Planejamento Tributário e o Propósito Negocial.

O estudo denominado *Normative Systems* mapeou as decisões de 78 (setenta e oito) decisões administrativas daquele órgão julgador. As decisões foram

¹⁰⁸ QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. p.587. Disponível em:<<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

¹⁰⁹ FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p. 10. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-aus%C3%A2ncia-de-prop%C3%B3sito-negocial-como-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em 19 out. 2017.

¹¹⁰ FISCAIS, Conselho Administrativo de Recursos. **Pesquisa Jurisprudência/Acórdãos**. Disponível em:<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 04 nov. 2017.

analisadas sob uma ótica estrutural, com base em questionamentos chamados de propriedades, sendo que uma delas (relevante para nosso estudo) foi a propriedade que diz respeito à verificação da existência de outros motivos, que não tributários, nas operações de planejamento.

Em suma, os critérios que foram observados como determinantes para auferir se existiam motivos não tributários, que embasariam a substância negocial, foram os seguintes (QUINTINO apud FREITAS, 2010):¹¹¹

- 1) Houve um adequado intervalo temporal entre as operações?
- 2) As partes envolvidas eram independentes?
- 3) Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas?

Verifica-se que esses critérios são utilizados para delinear as decisões e testar o planejamento fiscal do contribuinte. O **critério temporal** é utilizado para analisar a prática do ato, haja vista que se as operações que, por vezes, demoram meses para serem realizadas, acabam sendo realizadas em um intervalo de dias ou até mesmo de horas, demonstram que talvez fossem praticadas com outros intuitos que não apenas comerciais. Sobre o segundo aspecto (**partes independentes**), nota-se não ser tão relevante em razão de que as pessoas correlacionadas na prática dos planejamentos podem ser dependentes entre si, com correlação negocial – como exemplo, membros de uma mesma família ou do grupo empresarial-, tanto como pode ser efetuado por pessoas independentes.¹¹² Por fim, em relação à última hipótese (**coerência entre operação e atividade**), constata-se, esta ter maior importância, pois conforme as palavras de Freitas (2010 apud QUINTINO):

[..] a coerência entre as atividades empresarias e a operação realizada pelas partes envolvidas é critério fundamental para análise desses planejamentos tributários, uma vez que a presença do propósito negocial muitas vezes se dá pela operação **diretamente vinculada ao seu objeto social**.¹¹³ (grifo nosso)

¹¹¹ QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. p.593-594. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

¹¹² *Ibidem*, p.594.

¹¹³ QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. p.594. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

Dessa forma, o exame desses requisitos recai e demonstra ainda mais a limitação à liberdade do contribuinte em organizar seus negócios, além de evidenciar a responsabilidade em se praticar condutas de forma cautelosa, uma vez que:

[...] a discrepância entre o conteúdo e a causa do negócio, verificada na análise do propósito negocial, ou seja, a não conformidade entre o que se apresenta objetivamente na realidade concreta (causa) e os elementos categoriais inderrogáveis (conteúdo) do negócio, enfraquece a tese do contribuinte acerca do seu planejamento e pode atrair a incidência da norma tributária.¹¹⁴

De mais a mais, tal conceito vem sendo fortemente aplicado, pois conforme se verifica em consulta jurisprudencial, qualquer conduta que denotar pura e simplesmente o único propósito de desoneração fiscal, sem demais demonstrações de finalidades extratributárias é considerada como planejamento tributário abusivo. Nesse sentido, colaciona-se ementa do Acórdão nº 1402-002.490, proferido pelo Relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, na sessão do CARF do dia 16/05/2017, em que fica clara a aplicabilidade da matéria.

NULIDADE.

AUSÊNCIA

Insubsistentes os argumentos veiculados pela contribuinte pela alteração de critério jurídico (146, CTN) a prejudicar o exercício da ampla defesa e contraditório. Ademais, a presença ou não de fundamento econômico e a legitimidade ou não da amortização do ágio na emissão de debêntures trata-se de questão de mérito

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao fisco. Abuso do direito. Propósito negocial. Inedutibilidade

A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. **Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.**

¹¹⁴ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.55. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

COMPENSAÇÃO PREJUÍZO FISCAL- LIMITE SUPERIOR A TRAVA DE
 30%- ATIVIDADE RURAL- EXCEÇÃO
 Pessoa jurídica que desempenhe atividade rural não se submete a trava
 dos 30% nos termos art.17, parágrafo segundo da IN n.257/2002.¹¹⁵ (grifo
 nosso)

Ademais, outro desdobramento que vem sendo pautado e está intimamente ligado ao Planejamento Tributário, como reflexo das condutas dos contribuintes, é a prática da chamada “**pejotização**”.

A figura da “pejotização” nasceu no âmbito do Direito Trabalhista, mas já adquire reflexos no Direito Tributário. De forma simplificada, deriva da criação de Pessoas Jurídicas para desenvolver as atividades que seriam realizadas por pessoas físicas; em outras palavras, é um mecanismo alternativo para submissão de rendas do trabalho de profissionais liberais à sistemática de tributação das pessoas jurídicas, com o deslocamento da base tributária para uma incidência menos gravosa.

Todavia, percebe-se que tal temática já vem sendo vista com ressalvas pela Administração Fazendária, haja vista a Cartilha de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal, publicada em abril de 2016, sob o título de “O fenômeno da ‘pejotização’ e a motivação tributária”. Em tal estudo, o Fisco já revela sua atenção à questão, ao afirmar que “[...] esta breve análise busca quantificar os efeitos potenciais da adoção generalizada desse mecanismo, considerando seu impacto na arrecadação dos tributos federais e da contribuição previdenciária”,¹¹⁶ demonstrando, de certa forma, que a ampliação dessas práticas deve ser combatida.

Nesse tocante, pronuncia-se do seguinte modo:

¹¹⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assunto: Imposto Sobre A Renda de Pessoa Jurídica - Irlpj Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 Ementa: nº 1402-002.490, 4ª câmara / 2ª turma ordinária . Relator: LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA. **Recurso Voluntário, Nº do Processo 15889.000242/2008-98**. Brasillia, Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

¹¹⁶ FAZENDA, Ministério da; FEDERAL, Receita. **Cartilha de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal**: “O fenômeno da ‘pejotização’ e a motivação tributária. 2016. pg.5. Disponível em: <idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2017.

[...] a prevalência da forma jurídica artificial transforma uma única pessoa — o profissional que exerce a atividade regulamentada (médico, dentista, engenheiro, advogado, psicólogo etc.) — num ente jurídico que exerce atividade de empresa, ou seja, que profissionalmente realiza atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de serviços.

Isso denota o completo desvirtuamento do uso da pessoa jurídica, como sociedade empresária.

[...]

Ou seja, a incidência tributária que recai sobre a pessoa jurídica empresária é incompatível com a incidência sobre um prestador de serviço de natureza intelectual. Para fins fiscais e previdenciários, um trabalhador não deve receber o mesmo tratamento que uma sociedade empresária, que representa uma combinação organizada mais complexa dos fatores de produção.

A comparação entre a carga incidente sobre o serviço contratado de uma pessoa jurídica e a carga sobre esse mesmo serviço contratado segundo as legislações trabalhista, fiscal e previdenciária atuais revela um hiato existente em razão dos fatores díspares que determinaram a forma distinta de concepção desses modelos. Por outras palavras, na concepção das regras de tributação de uma relação de emprego e de uma relação entre pessoas jurídicas, os elementos são diferentes, o que resulta numa carga tributária também diferente.

Essa diferença na incidência tributária motiva os agentes econômicos a adotarem a forma atípica e inusual para suas operações. Ou seja, o fenômeno da pejetização pode ser explicado com base na vantagem fiscal obtida com a contratação de serviços intelectuais por intermédio de pessoas jurídicas, ainda que seja economicamente inapropriado considerar essa relação como típica entre empresas.¹¹⁷

Assim sendo, embora o presente trabalho não seja voltado ao estudo dos rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direitos personalíssimos e de atividade esportiva, abre-se espaço para demonstrar que inclusive artistas e atletas brasileiros que constituíram Pessoas Jurídicas (PJ's), visando de forma planejada estruturar seus negócios da melhor maneira que os beneficiasse, estão sendo autuados pelo Fisco, sob o entendimento de falta de "propósito comercial" em suas condutas, bem como abuso da pessoa jurídica constituída.

Entre tantos exemplos que podem ser dados, cita-se o recente e repercutido caso do tenista Gustavo Kuerten.

¹¹⁷ FAZENDA, Ministério da; FEDERAL, Receita. **Cartilha de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal**: "O fenômeno da 'pejetização' e a motivação tributária. 2016. pg.5-6. Disponível em: <idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejetizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2017.

O “Caso Guga” ganhou notoriedade pelo fato do atleta ter ido, pessoalmente, à sessão de julgamento do CARF fazer sua defesa. O tenista foi autuado pela Receita Federal Brasileira, que questionou o pagamento de Imposto de Renda sobre rendimentos com patrocínios e torneios entre os anos de 1999 e 2002, por meio da empresa “Guga Kuerten Participações e Empreendimentos”, tendo seus atos desconstituídos, com conseqüente tributação sobre o regime de Pessoa Física e condenado ao pagamento de multa equivalente á cifra de R\$ 7 milhões.

No caso em tela, a Receita Federal entendeu que os rendimentos seriam do próprio atleta e dessa forma deveriam ser tributados como Pessoa Física (IRPF), sob o argumento de que a empresa centrava-se unicamente na figura do tenista. Em sua defesa, Guga alegou, em suma, que haveria toda uma estrutura envolvida para exercer uma atividade empresarial, com gestão de carreira, patrocinadores e não seria um fim nele próprio.

Contudo não foi o bastante, pois segundo o trecho do voto vencedor, da Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, abaixo transcrito:

No presente caso, restou sobejamente comprovado que as relações jurídicas que ensejaram o recebimento dos valores em tela não poderiam ser objeto de prestação por uma Pessoa Jurídica, o que se evidencia pelas próprias obrigações contratuais, tais como realizar entrevistas, usar determinadas peças de vestuário e estar presente em eventos específicos. Ora, essas são obrigações de impossível cumprimento por uma Pessoa Jurídica, restando evidente que foram desempenhadas pela Pessoa Física do Contribuinte autuado.¹¹⁸

Logo, com repercussões muito além dos campos, das quadras ou dos contratos de merchandising, certamente isso abrirá precedente para que muitos atletas e demais atores do cenário artístico sejam autuados se não tomarem o devido cuidado frente ao novo posicionamento das decisões.

Retornando à temática, é preciso ressaltar que qualquer contribuinte poderá ser surpreendido com autuações por condutas que não dispuseram da devida precaução, posto que, com a tendência das decisões, “[...] os particulares devem guardar certos limites na condução de suas atividades. Assim, as relações, negócios

¹¹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assunto: Imposto Sobre A Renda de Pessoa Física - Irfp Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003 nº 9202-004.548, Processo Nº 11516.000152/2004-51. 2ª Turma. Relator(a): PATRICIA DA SILVA. **Recurso Especial**. Brasília. p.53. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

e operações societárias adotadas no contexto de *planejamentos tributários*, para serem consideradas válidas, devem ter correspondência na realidade fática”.¹¹⁹

Nesse íterim, com o cerco do Fisco exigindo, progressivamente, mais requisitos e teses justificantes para validar o Planejamento Tributário, cada vez mais o ato de tecer um planejamento deve ser profundamente estudado e realizado de forma bem estruturada.

Porquanto, tendo em vista que “[...] a ausência do propósito negocial em operações que conduzem a uma economia tributária é aferida por indícios”¹²⁰, nota-se a necessidade de destaque para o cuidado com a produção de provas, a fim de que se possa demonstrar que a sociedade é plenamente operacional e dotada do chamado propósito negocial, na medida em que “a atividade probatória deve buscar estabelecer a correspondência entre a vontade declarada nos negócios jurídicos (texto escrito) e a sua causa objetiva”.¹²¹

Nesse prisma, importante destacar ainda, conforme assinala Malaquias, ao citar Marco Aurélio Greco, a primordialidade de se dar atenção de que aquilo que deve ser provado é o que não está escrito, mas aquilo que possa demonstrar o propósito e/ou substância negocial, haja vista que o objeto da prova no Planejamento Tributário transcende o texto escrito,¹²² ou seja, está na expressão negocial, tão perseguida pelo Fisco.

Segundo Greco (2010 apud MALAQUIAS), “o contribuinte tem o ônus de provar o “motivo” e a “finalidade” dos atos e negócios que pretende opor ao Fisco atestando a legitimidade do seu planejamento”.¹²³

Todavia, de modo igual é preciso destacar, conforme salienta Claudemir Rodrigues Malaquias, sob pena de atos arbitrários, que:

¹¹⁹ CAVALVANTE, Miquerlam Chaves. O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. **Revista da Pgf**n, Brasília, v. 1, n. 1, p.139-162, jan. 2011. Semestral. p.162. Disponível em: <<http://www.pgf.n.fazenda.gov.br/revista-pgf/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

¹²⁰ *Ibidem*, p.162.

¹²¹ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.58. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

¹²² *Ibidem*, p.158.

¹²³ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.64-65. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

[...] o silêncio por parte do contribuinte não autoriza o Fisco a presumir que os atos e negócios jurídicos são abusivos e, em consequência, está autorizada sua requalificação para a incidência da norma tributária. Pelo contrário, a falta de atendimento às intimações acerca dos atos e negócios investigados, não constituem pressupostos para a constituição da exigência.¹²⁴

Assim, exercendo a sua conduta de forma lícita/legal, é fundamental que o contribuinte tenha a preocupação em se precaver, dado que a fragilização do contribuinte “[...] abre espaço para o Fisco construir e estruturar melhor seu raciocínio jurídico para qualificar o planejamento tributário como abusivo”.¹²⁵

Posto que, é necessário que mesmo sem uma legislação definida, tenha-se o cuidado na análise dos parâmetros que possam validar o Planejamento Tributário, a fim de que se possa construir uma relação com o Fisco com mais segurança jurídica. Afinal, conforme brilhantemente expõe Malaquias:

Afastar a subjetividade na apreciação e valoração dos elementos de prova é impossível. A subjetividade é intrínseca ao trabalho do aplicador do Direito, dela não pode se desvencilhar. O que não se admite são os subjetivismos, assim entendida a manifestação do pensamento íntimo sem explicitação lógica das razões e critérios adotados na sua elaboração.¹²⁶

Nesse viés, dentre tantos outros princípios exaltados ao longo das teses pró e contra referente à temática proposta na presente monografia, não se pode deixar de falar e demonstrar o preceito que deve pautar todo esse entrave, a Segurança Jurídica.

Como já referenciado ao longo da pesquisa, a criação de leis e a estipulação de critérios, caracteriza “um anseio de ver uniformizados os relatórios fiscais que levem o julgador administrativo a percorrer caminho único no processo decisório”¹²⁷ Afinal, a segurança jurídica está albergada como preceito e garantia fundamental, tendo o contribuinte o direito de buscar e “[...] saber qual norma jurídica será aplicada no caso concreto e qual a garantia de que esta será aplicada em outros

¹²⁴ *Ibidem*, p.65.

¹²⁵ *Ibidem*, p.65.

¹²⁶ *Ibidem*, p.64.

¹²⁷ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. p.61. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf/view>>. Acesso em 26 set. 2017.

casos do mesmo gênero, como uma forma de previsibilidade das decisões jurídicas” (GRECO, 2011 apud QUINTINO).¹²⁸

Sobre a temática, Ives Gandra da Silva Martins (2005 apud QUINTINO) assinala:

[...] 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.¹²⁹

Ademais, nota-se que a análise e a preocupação em se estruturar e provar o Planejamento Fiscal de ser imprescindível. Pois se verifica que há confusões na própria aplicação da figura do “propósito comercial” pelo CARF, para exemplificar, relacionamos o seguinte julgado, referente à recente Acórdão, proferido na Sessão do dia 19/09/2017.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário:2008,2009
DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.
Pode a fiscalização verificar documentos e analisar fatos ocorridos há mais de cinco anos para deles extrair a repercussão tributária de exercícios futuros. A vedação contida no Código Tributário Nacional impossibilita apenas o lançamento de crédito tributário relativo a período já fulminado pela decadência.
NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.
Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis, ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.
INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.
Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro

¹²⁸ QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito comercial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. p.586. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

¹²⁹ *Ibidem*, p.586.

de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária.
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.
 Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplica-se à CSLL, por relação de causa e efeito, o mesmo fundamento do lançamento primário.
LUCROS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE DOS RENDIMENTOS. LEGALIDADE.
 O Código Tributário Nacional confere à lei o poder de estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade dos rendimentos oriundos do exterior, e este é exatamente o papel do artigo 74 da MP 2.158, referendado em termos de legalidade pelo Supremo Tribunal Federal.
TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM A LEGISLAÇÃO LOCAL.
 Não existe qualquer incompatibilidade entre as normas brasileiras e os tratados internacionais para evitar a bitributação, inclusive nos acordos firmados com a Argentina e a Holanda, pois a norma local estabelece a forma e o momento de incidência do IR e da CSLL.
COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. ÔNUS NA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR EFETIVAMENTE PAGO.
 Para fins de compensação, o tributo pago no exterior será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal. Cabe ao interessado apresentar prova cabal e documentação apta a comprovar o efetivo recolhimento no exterior.
JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.
 A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. (grifo nosso)¹³⁰

Nessa decisão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais manifestou-se da seguinte maneira:

A descrição dos fatos e suas implicações jurídicas evidenciam que a autoridade considerou abusivas as operações societárias, **encetadas com finalidade exclusivamente tributária**, e que tiveram por objetivo a interinação de um ágio oriundo do exterior, com vistas à sua amortização no Brasil.

[...]

A **criação de empresa veículo efêmera, desprovida de realidade fática** (que normalmente se verifica nas atividades empresariais) **para funcionar deliberadamente como mero caixa de empresa do exterior contraria a finalidade econômica da atividade nos termos em que é descrita no artigo 966 do atual Código Civil.** Logo, semelhante ato, por si só, **caracteriza abuso de direito.**

[...]

E ainda que se trate de situação jurídica, os atos formais a ela associados também se referem a situações ou descrevem circunstâncias ou condições, que devem corresponder a fenômenos ou eventos efetivamente

¹³⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assunto: Imposto Sobre A Renda de Pessoa Jurídica - Irlpj Ano-calendário:2008,2009 nº 1201-001.871, Nº do Processo: 10600.720035/2013-86. Relator: ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA. **Recurso Voluntario.** Brasillia,. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 16 nov. 2017.

observados. **Se não houver essa correspondência entre a declaração dos fatos e a realidade observada, sobretudo quando a divergência é intencional e não tiver outro propósito senão o de reduzir indevidamente a incidência tributária é lícito às autoridades mais uma vez desconsiderar as declarações, inverídicas e conferir ao ato jurídico os efeitos que eles teriam caso as declarações constantes nos atos formais correspondessem à realidade.**

[...]

Guiados pelo fundamento econômico de rentabilidade, futura e voltados essencialmente à obtenção de economia fiscal forçosa, os "negócios", de tal natureza apresentam-se, quase sempre, sob um mesmo invólucro, qual seja: um pacote contendo a inserção (entre a operação comercial e os agentes efetivos) de entidades efêmeras desprovidas de existência fática (sem rastro de exercício fático de objeto societário, autonomia administrativa ou plano de negócios), acompanhada de atos societários sequenciais formalizados em minuto espaço de tempo- sem que estejam estes vinculados à uma legítima motivação econômica ou propósito comercial.

[...]

Não se verifica qualquer situação de nulidade na espécie, assim como não se trata, como quer a Recorrente, de vício de motivação, posto que as matérias fática e jurídica foram muito bem descritas (de forma bastante minuciosa, diga-se de passagem) pela autoridade fiscal. **Também não se cuida da chamada norma geral antielisiva, de eficácia e aplicação limitadas, veiculada pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. De se notar que a autoridade fiscal, em momento algum, utiliza o comando do CTN como fundamento para a autuação, razão pela qual não pode prosperar, neste ponto, a alegação da Recorrente.** Afasto, portanto, a preliminar suscitada. (grifo nosso)¹³¹

Da análise da referida decisão, nota-se que o CARF mesmo ao negar a aplicação da norma antielisiva, argumentando sua decisão com base no abuso de direito, prevista no art.187 do código civil, utiliza das mesmas teorias e argumentos da desconsideração prevista no texto da Medida Provisória (MP nº 66/02) que não foi mantida, como já exposto. Denotando assim, não a confusão, pode-se assim dizer, mas a argumentação desencontrada ou desviada para embasar julgamentos com base no propósito comercial.

Dessa forma, cada vez mais o contribuinte deve estar atento às suas condutas e práticas, posto que, os planejamentos tributários podem transforma-se em verdadeiros “castelos-de-areia”.

¹³¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assunto: Imposto Sobre A Renda de Pessoa Jurídica - Irlpj Ano-calendário:2008,2009 nº 1201-001.871, Nº do Processo: 10600.720035/2013-86. Relator: ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA. **Recurso Voluntario**. Brasillia, pg.28-30. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 16 nov. 2017.

CONCLUSÃO

Desde os primórdios da formação do Estado, quando começou a cobrança de tributos, o contribuinte por ser racional busca formas de diminuir seu desembolso fiscal. Desse modo, frente ao nosso contexto de excessiva e maçante carga tributária, a possibilidade de optar por determinado meio para alcançar essa desoneração torna-se algo muito interessante.

Assim, em meio ao sufocamento das empresas e, em contra partida, a necessidade de arrecadação pela administração tributária, tal pesquisa, de forma modesta, buscou compreender em que bases e em que contornos, a doutrina e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vêm pautando seus entendimentos para legitimar os Planejamentos Fiscais e ainda, se a figura do “propósito comercial” é aplicada como elemento determinante pra legitimar os planejamentos fiscais brasileiros.

Nesse viés, constatou-se que existem basicamente dois tipos de condutas, a Elisão, conceituada como o planejamento praticado licitamente e a Evasão, caracterizada pelas condutas praticadas à margem da lei, de forma ilícita, sendo que primeiramente adotava-se o critério temporal como parâmetro para diferenciar as condutas da elisão e da evasão. Desse modo, bastava verificar o lapso temporal da ocorrência do fato gerador, se praticado antes, o ato do contribuinte seria considerado como elisivo, se depois, caracterizar-se-ia como evasivo.

Todavia, com a dinâmica relação empresarial e tributária, esse critério ficou obsoleto. Ademais, com a globalização, formação de *offshore's* e crescente utilização dos chamados “paraísos fiscais”, em todo o mundo foi alvitado legislações e procedimentos para restringir a prática desenfreada dos meios utilizados nos planejamentos fiscais, com legislações que delimitassem as condutas dos contribuintes.

Nessa linha, o Brasil também almejou a criação de sua legislação antielisiva, e assim, através da Lei Complementar nº 104 de 10.1.2001, introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, alcançando à autoridade administrativa, o poder de desconsiderar atos ou negócios que “dissimulassem” o fato gerador ou a obrigação tributária. Contudo, tal norma, pendente de análise de (in) constitucionalidade junto ao STF, pela ADI nº 2446, tem aplicação limitada, haja

vista que deixou para posterior lei ordinária estabelecer quais seriam os procedimentos e de que forma isso ocorreria.

À vista disso, com a intenção de implementar a regulamentação da norma antilegisiva trazida pela Lei Complementar nº 104, foi editada a Medida Provisória nº 66 de 2002, que elencou como parâmetros para verificar e ratificar o ato do contribuinte, as figuras do “propósito negocial” e o do “abuso de formas”.

Ocorre que aquando da conversão na Lei nº 10.637/2002, tal parte não foi mantida pelo Congresso Nacional, fato esse que demonstra a falta de interesse por parte do Legislativo em estruturar o procedimento antielisivo.

Contudo, nota-se a falta de previsão legal expressa, não é empecilho para a utilização de elementos que auferem a legitimidade do planejamento, dado que, alicerçada em uma forte carga principiológica trazida pela Constituição Federal de 1988, muitos doutrinadores disseminam a teoria de que na Carta Magna não estão previstos somente aspectos da negação estatal frente ao contribuinte, mas que a Constituição, com base nos princípios da Capacidade Contributiva, Isonomia e Solidariedade Social, revela uma série de outros preceitos, os quais visam efetivar uma eficácia positiva ao Direito Tributário e, conseqüentemente, devem permear o Planejamento praticado pelo contribuinte.

Ademais, inspirados na teoria norte-americana do *business purpose test*, constata-se que a jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sedimentou o entendimento de que mesmo planejamentos lícitos e sob o aspecto formal (forma do ato, por exemplo, um contrato de doação ou abertura de uma Pessoa Jurídica), legais, se não revestirem e expressarem real substância ao ato praticado, sem ser unicamente a desoneração tributária, não devem coexistir no Planejamento Fiscal.

Nesse viés, os planejamentos postos à prova pelo Fisco, não são mais somente aqueles praticados de forma evasiva, com algum tipo de vício auferível; são planejamentos praticados, sob o ponto de vista de sua formação, de acordo com a lei, mas que, contudo, não expressam e comportam a “real” substância negocial.

Por sua vez, o contribuinte ampara sua defesa em argumentos fortes, com base no princípio da Estrita Legalidade. Assim, tendo em vista que o Direito Tributário é alicerçado na lei, no preceito de que somente a lei pode definir suas características, depreende-se que, sob o ponto de vista do princípio constitucional da Legalidade, em matéria tributária, os novos contornos dados às decisões, em que

ocorre a flexibilização do princípio da Legalidade, são vistos com certa inquietação por quem defende o preceito da tipicidade.

Mesmo assim, aferiu-se que o “Propósito Negocial” tem sido exaltado e aplicado como pressuposto basilar para aferir a legalidade ou não do Planejamento Tributário praticado, o que revela a intenção do Fisco em, dessa forma, coibir a prática de atos que objetivem, pura e simplesmente, a redução da carga tributária sem possuir uma “real” finalidade/propósito negocial.

Com efeito, os Planejamentos Tributários que são refutados pelo Fisco não são expressamente autorizados pela lei, mas da mesma forma - por enquanto -, inegavelmente, não são proibidos pela lei.

Desse modo, ressalva-se que em decorrência da lacuna na lei, sem fixação de critérios, o julgador acaba por legislar, assim como acontece em tantos outros ramos do direito, e nesse prisma, não se nega a inércia do Legislativo, porém, não pode ser visto com tranquilidade o agigantamento que o Judiciário vem tomando em suas decisões.

Por fim, verificou-se que o Fisco cada vez mais aumenta o cerco em relação à conduta de tecer um planejamento e que, muitas vezes, o contribuinte não estrutura de forma correta seu planejamento, dessa maneira, ressalta-se a importância do contribuinte buscar produzir provas que comprovem a substância negocial dos atos praticados, haja vista que planejamentos fiscais que tenham pura e, simplesmente, o condão de diminuição ou desoneração tributária, serão vistos de forma inválida pelo CARF.

Ademais, ao que tudo indica a criação de um regramento justo e harmônico para ambas as partes - Fisco e Contribuinte - através de lei, atenuaria o limbo de insegurança e incerteza que muitos Contadores, Advogados e contribuintes têm ao exercer (de forma legal) o direito de tecer a melhor estratégia para seus negócios, posto que a segurança jurídica objetiva difundir um sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Nota Técnica nº 7/2017/CESEF/STN. **Metodologia para cálculo da Carga Tributária Bruta**. Brasília, 2017. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+t%C3%A9cnica+Carga+Tribut%C3%A1ria+2016.pdf/0ef1c0d7-211a-4ee3-907f-c0e07f44c367>>.

Acesso em 27 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assunto: Imposto Sobre A Renda de Pessoa Jurídica - Irlp Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 Ementa: nº 1402-002.490, 4ª câmara / 2ª turma ordinária . Relator: LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA. **Recurso Voluntário, Nº do Processo 15889.000242/2008-98**. Brasília, Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assunto: Imposto Sobre A Renda de Pessoa Jurídica - Irlp Ano-calendário:2008,2009 nº 1201-001.871, Nº do Processo: 10600.720035/2013-86. Relator: ROBERTO CAPARROZ DE

ALMEIDA. **Recurso Voluntario**. Brasília, Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 16 nov. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.. Assunto: Imposto Sobre A Renda de Pessoa Física - Irlpf Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003 nº 9202-004.548, 2ª Turma. Processo Nº 11516.000152/2004-51. Relator: Relator(a) PATRICIA DA SILVA. **Recurso Especial**. Brasília, . Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. LEI Nº 13.202, DE 08 DE DEZEMBRO DE 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nºs 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09 dez. 2015. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm>. Acesso em 30 jun. 2017.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 29 jun. 2017.

BRASIL. LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em 29 jun. 2017.

BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.. **Medida Provisória**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 29 jun. 2017.

BRASIL. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.. **Medida Provisória Nº 685, de 21 de Julho de 2015**.. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm>. Acesso em: 20 ago. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Acórdão nº 104-21.675 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido em sessão de 22/06/2006, Relator Nelson Mallmann. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 28 out, 2017.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. . **Exposição de motivos MF 00211 EM MPV PIS PASEP**. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm>. Acesso em: 09 out. 2017.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. . **Exposição de motivos MP 685**. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf>. Acesso em: 09 out. 2017

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. . **Andamento processual**. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. . **Notícia**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=57301>>. Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AÇÃO Direta de Inconstitucionalidade nº ADI 2446. Relator: MINISTRA CÁRMEN LÚCIA. **Adi 2446 - Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Brasília, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 30 set. 2017.

BRASILIA. RECEITA FEDERAL. . **Nota sobre a Medida Provisória nº 685**. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/nota-sobre-a-medida-provisoria-no-685-1>>. Acesso em: 26 out. 2017.

CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

CAVALVANTE, Miquerlam Chaves. O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. **Revista da Pgnf**, Brasília, v. 1, n. 1, p.139-162, jan. 2011. Semestral. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

FAZENDA, Ministério da; FEDERAL, Receita. **Cartilha de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal**: “O fenômeno da ‘pejotização’ e a motivação tributária. 2016. Disponível em: <idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejotizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2017.
FISCAIS, Conselho Administrativo de Recursos. **Pesquisa Jurisprudência/Acórdãos**. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 04 nov. 2017.

FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito comercial como fundamento para a imposição tributária**. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários-IBET. Porto Alegre, 2009. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-aus%C3%Aancia-de-prop%C3%B3sito-negocial-come-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>> Acesso em: 25 ago. 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 194, n. 49, p.117-146, abr. 2012. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496582>>. Acesso em: 27 out. 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da Pgnf**, Brasília, v. 1, n. 1, p.9-18, jan. 2011. Disponível em: <<http://www.pgnf.gov.br/revista-pgnf/ano-i-numero-i/greco.pdf>>. Acesso em: 23 set. 2017.

LICKS, Maurício. **Planejamento tributário** :: uma análise crítica acerca das teorias de Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier sob a perspectiva da legalidade tributária. 2014. 89 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/112120>>. Acesso em: 17 ago. 2017.

LOPES, Mariana. **A INAPLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO NORMA GERAL ANTIELISIVA**. 2013. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/mariana_lopes.pdf> Acesso em: 19 jun. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. In: **Tributação e solidariedade social**. Fortaleza: Prof. Hugo de Brito Machado. Disponível em: <http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=154>. Acesso em: 27 jun. 2017.

MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios. In: **O direito tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal**. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://esaf.fazenda.gov.br/backup/premios/premios-realizados/pasta-i-premio-carf-de-monografias-em-direito-tributario-2010/parte-2>>. Acesso em: 26 set. 2017.

OLIVEIRA, Luiz Henrique Coutinho de. **TRATAMENTO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN: norma geral antielisão**. 2010. 40 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Universidade Gama Filho, Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/files.do?evento=download&urlArqPlc=tratamento_paragrafo.pdf>. Acesso em: 12 out. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p.579-604, out. 2015. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

SAKAMOTO, Priscila Yumiko; BASSOLI, Marlene Kempfer. Os limites constitucionais ao planejamento tributário. **Scientia Iuris**, [s.l.], v. 9, p.253-271, 15 dez. 2005. Universidade Estadual de Londrina. <http://dx.doi.org/10.5433/2178-8189.2005v9n0p253>. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4045>>. Acesso em: 12 set. 2017.

SILVA, Anderson Furlan Freire. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011. [online]. Disponível em: Minha Biblioteca Universidade Federal de Santa Maria. Acesso em: 27 jun. 2017.