

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

Frederico Felipe Timm Kruel

**OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA NORMA  
GERAL ANTIABUSO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Santa Maria, RS  
2023

Frederico Felipe Timm Krueel

**OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA NORMA GERAL  
ANTIABUSO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Monografia apresentada ao 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

2023

**Frederico Felipe Timm Kruel**

**OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA NORMA GERAL  
ANTIABUSO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

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

Aprovada em 30 de novembro de 2023.

---

Marcelo Carlos Zampieri, Me. (UFSM)

(Presidente/Orientador)

---

Maria Cristina Gomes Da Silva D'ornellas, Dr<sup>a</sup>. (UFSM)

---

João Pedro Seefeldt Pessoa, Me. (UFSM)

Santa Maria, RS  
2023

## AGRADECIMENTOS

A escrita deste trabalho é fruto de anos de dedicação, não apenas minha, mas principalmente de meus pais, que sempre incentivaram ao máximo a minha busca por conhecimento. Assim, estudar Direito faz parte da minha busca constante de aprender e conhecer as diversas matérias que constituem a sociedade, não só brasileira, mas global. A jornada de estudos começou, quando ainda pequeno, meu pai não mediu esforços de dar acesso a diversos materiais, sendo enciclopédias, revistas, livros e jornais, sem contar é claro dos meios digitais.

O trabalho em questão representa uma similaridade com o pensamento transmitido por meu pai de que nunca se deve falar sobre algum assunto sem antes se ter um fundamento para manter uma discussão sobre, pois não se deve ignorar os fatos. Com isso, este trabalho busca expor de certa forma fatos que comprovam a importância do conhecimento para as pessoas e para as empresas. Então, sem o incentivo de buscar os fatos, jamais haveria a inquietude de escrever esta monografia, por isso agradeço meu pai por todas as vezes em que incentivou para que eu nunca aceitasse informações sem fundamentos.

Aqui também quero deixar clara e manifesta minha gratidão a minha mãe pelo suporte emocional que ela desde sempre me proporcionou, por tentar sempre me manter de cabeça levantada, não me deixar desistir e do jeito só dela dizer que vai dar tudo certo. Pode ser deverás comum se dizer que uma mãe irá ser um suporte incondicional para um filho, mas no meu caso muitas vezes só ela, mesmo sem entender, me incentivou. Desse modo, meu pai e minha mãe, um como impulso e o outro como fonte de segurança, são os dois motivos de existir a escrita desta monografia.

Por fim, vou agradecer aos demais familiares que fizeram parte desses cinco anos de graduação e aos meus amigos, tanto aos que estiveram comigo dentro do curso de direito da Universidade Federal de Santa Maria, quanto aos que fizeram parte do processo de graduação fora de aula. Nesse tema, encontram-se os amigos de Santa Rosa, os amigos de Santa Maria, os amigos de festa, os amigos de conversa, os amigos dos esportes e principalmente o meu amigo mais antigo meu irmão. Este último, fez parte da minha vida desde sempre, dividindo a mesma casa até mesmo durante a graduação. Enfim, espero ter exposto aqui, brevemente, meus agradecimentos a todos que fizeram parte do caminho da graduação que culminou neste trabalho.

## RESUMO

### TÍTULO: OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA NORMA GERAL ANTIABUSO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

AUTOR: Frederico Felipe Timm Kruel  
ORIENTADOR: Marcelo Carlos Zampieri

O Brasil enfrenta uma guerra constante no que diz respeito ao debate sobre arrecadação tributária, o que torna a relação entre o contribuinte e o Estado brasileiro, no mínimo, conflituosa. Com isso, o planejamento tributário se tornou um instrumento essencial para a sobrevivência de pequenas e grandes empresas no país. O termo jurídico utilizado para se referir ao planejamento tributário é elisão tributária, através da qual, por meios legais, os contribuintes e as empresas tentam reduzir a carga tributária de forma lícita, aproveitando-se das brechas e incentivos fiscais previstos na legislação. Em decorrência de decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446, em que foi julgado constitucional o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a possibilidade de se realizar o planejamento tributário começou a ser questionada. Tal incerteza se deu em função da falta de definição quanto aos limites possíveis para a continuidade da prática de elisão. Visto que, este excerto da legislação tributária definiu que a autoridade administrativa pode decidir o que está ou não violando as normativas que regem as obrigações do contribuinte. Com isso, deixou-se de definir os limites da fiscalização administrativa do Estado, o que dificultou a análise do que é ou não uma irregularidade fiscal e criou uma lacuna legal na possibilidade de executar o planejamento tributário. Desse modo, é fundamental saber a posição que o contribuinte deve assumir perante a tributação, bem como, o que ela representa e como deve se comportar perante a ela, conforme a posição que em que se encontra. Isso porque, o objetivo principal do planejamento tributário é, justamente, minimizar os impostos pagos pela empresa, sem violar as leis e normas fiscais. A partir do método indutivo, foram analisados os diferentes aspectos históricos, sociais e legislativos, em busca de uma conclusão precisa e adequada. Quanto aos métodos de procedimentos, utilizou-se o monográfico e comparativo, visando verificar as discrepâncias entre pressupostos adotados na decisão do STF que reconheceu a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e a possibilidade de exercer o planejamento tributário sem que haja uma violação legal da legislação tributária brasileira. Concluiu-se que as contradições na legislação brasileira, em conjunto com a decisão na ADI 2446, somados ao interesse do Estado em arrecadar recursos, torna dificultoso o exercício da elisão tributária por parte do contribuinte. Portanto, a fim de se definir os limites do planejamento tributário e da prática da elisão, deve-se levar em conta que todo contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos, não havendo qualquer irregularidade em sua prática, caso realizada dentro dos limites legais.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário. Elisão tributária. ADI 2446. Artigo 116 da Constituição Federal brasileira.

## ABSTRACT

**TITLE:** VALUATION OF THE VICTIM'S WORD IN CASES OF CHILDISH SEXUAL ABUSE: THE CURRENT STATUS OF THE MATTER IN THE RIO GRANDO DO SUL' COURT

**AUTHOR:** Frederico Felipe Timm Krueel

**ADVISOR:** Marcelo Carlos Zampieri

Brazil faces a constant war regarding the debate on tax collection, which makes the relationship between the taxpayer and the Brazilian State, to say the least, conflicting. As a result, tax planning has become an essential instrument for the survival of small and large companies in the country. The legal term used to refer to tax planning is tax avoidance, through which, through legal means, taxpayers and companies attempt to reduce the tax burden in a lawful manner, taking advantage of loopholes and tax incentives provided for in legislation. As a result of the Federal Supreme Court's decision in Direct Unconstitutionality Action 2446, in which the sole paragraph of article 116 of the National Tax Code was judged constitutional, the possibility of carrying out tax planning began to be questioned. This uncertainty was due to the lack of definition regarding the possible limits for the continuity of the practice of avoidance. Since, this excerpt from tax legislation defined that the administrative authority can decide what is or is not violating the regulations that govern the taxpayer's obligations. As a result, the limits of the State's administrative supervision were no longer defined, which made it difficult to analyze what is or is not a tax irregularity and created a legal gap in the possibility of carrying out tax planning. Therefore, it is essential to know the position that the taxpayer must take towards taxation, as well as what it represents and how they should behave towards it, depending on the position in which they find themselves. This is because the main objective of tax planning is precisely to minimize the taxes paid by the company, without violating tax laws and regulations. Using the inductive method, different historical, social and legislative aspects were analyzed, in search of a precise and appropriate conclusion. As for procedural methods, monographic and comparative methods were used, aiming to verify the discrepancies between assumptions adopted in the STF decision that recognized the constitutionality of the sole paragraph of article 116 of the National Tax Code and the possibility of carrying out tax planning without any a legal violation of Brazilian tax legislation. It was concluded that the contradictions in Brazilian legislation, together with the decision in ADI 2446, added to the State's interest in raising resources, make it difficult for taxpayers to exercise tax avoidance. Therefore, in order to define the limits of tax planning and the practice of avoidance, it must be taken into account that every taxpayer has the right to structure his business in the way that best suits him, seeking to reduce the costs of his enterprise. including taxes, and there is no irregularity in its practice, if carried out within legal limits.

**Keywords:** Tax Planning. Tax avoidance. ADI 2446. Article 116 of the Brazilian Federal Constitution.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>10</b>
2.1 CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	10
2.2 CONTRASTE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL PARA SUA REGULAMENTAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	14
<b>3 PRESSUPOSTOS QUE JUSTIFICAM A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>21</b>
3.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO PERPETUADOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	21
3.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA ESSENCIAL PARA A MANUTENÇÃO DE FUNCIONAMENTO DE UMA EMPRESA.....	31
<b>4 LIMITES DA ELISÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>38</b>
4.1 JULGAMENTO DA ADI 2446 PELO STF E SEU IMPACTO NA ELISÃO TRIBUTÁRIA.....	39
4.2 DIFERENÇA ENTRE A ELISÃO E A EVASÃO TRIBUTÁRIA.....	46
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>54</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui um cenário de guerra constante no que diz respeito ao debate sobre arrecadação tributária, com isso a relação entre o contribuinte e o Estado brasileiro é no mínimo conflituosa. Com isso, o planejamento tributário é um instrumento essencial para a sobrevivência de pequenas e grandes empresas no país. O termo jurídico utilizado para se referir ao planejamento tributário é elisão tributária, onde por meios legais os contribuintes e as empresas tentam reduzir a carga tributária de forma lícita, aproveitando as brechas e incentivos fiscais previstos na legislação.

Não obstante, em decorrência de decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446, de 11 de abril de 2022, onde foi julgado como constitucional o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a possibilidade de se realizar o planejamento tributário começou a ser questionada. Esse questionamento surgiu devido a falta de definição quanto aos limites possíveis para a continuidade da prática de elisão. Visto que, este excerto da legislação tributária define que a autoridade administrativa pode decidir o que está ou não violando as normativas que regem as obrigações do contribuinte.

Dentro das definições do direito tributário brasileiro, é importante entender que a diferenciação entre evasão e elisão tributária reside na legalidade e na ética das práticas adotadas para lidar com questões fiscais. Nesse contexto, a elisão tributária refere-se as estratégias legais e éticas utilizadas por contribuintes para reduzir sua carga tributária, aproveitando-se de incentivos fiscais, planejando suas atividades de acordo com a legislação em vigor e buscando eficiência financeira dentro dos limites legais. Por outro lado, a evasão tributária é uma prática ilegal e antiética que envolve ações deliberadas para evitar o pagamento de tributos, muitas vezes por meio de declarações falsas, omissões de informações relevantes ou outras artimanhas fraudulentas.

Em continuidade, enquanto a elisão é uma busca legítima por eficiência fiscal, a evasão representa uma violação direta da lei e é passível de punições severas por parte das autoridades fiscais. Por fim, a elisão tributária está ancorada na legalidade e busca otimizar a carga fiscal dentro dos parâmetros legais, ao passo que a evasão tributária envolve práticas ilegais e fraudulentas para evitar o pagamento de tributos devidos. Sendo assim, um capítulo deste trabalho será destinado para uma exposição mais ampla das diferenças entre estes termos.

A importância de conhecer tais termos e da prática do planejamento tributário, destaca-se pelo fato de que o estado brasileiro vive uma constante necessidade de arrecadação, possuindo tributos diversos que dificultam a vida do contribuinte, seja esta pessoa física ou



pessoa jurídica. Tal necessidade se mostra exposta pelo fato de que a Dívida Pública Federal (DPF) alcançou R\$ 5,86 trilhões em fevereiro de 2023, conforme fonte do próprio Ministério da Fazenda, assim, demonstra-se a necessidade de buscar por meio de tributos pagos pelo contribuinte brasileiro como uma forma de sanar o problema.

À vista disso, o planejamento tributário busca a eficiência fiscal por meio do estudo e da aplicação das normas fiscais vigentes, permitindo uma melhor gestão dos tributos e a maximização dos recursos financeiros da empresa, sendo também denominado de elisão tributária. É importante ressaltar que o planejamento tributário deve ser realizado de forma ética e dentro dos limites legais estabelecidos pela legislação fiscal. Estratégias que envolvem simulação, fraude, abuso de forma jurídica ou desvio de finalidade podem ser consideradas ilegais e sujeitas a penalidades, sendo esta prática denominada evasão tributária.

O planejamento tributário é uma prática comum em todo o mundo, incluindo o Brasil, onde empresas e indivíduos buscam otimizar suas obrigações fiscais dentro dos limites legais. No entanto, embora o planejamento tributário seja uma estratégia legítima para reduzir a carga fiscal, há limites e considerações importantes a serem observados no contexto brasileiro. Este artigo pretende explorar os limites do planejamento tributário no Brasil, destacando as restrições legais, as penalidades por abuso e evasão fiscal, bem como as implicações éticas e sociais dessa prática. Compreender esses limites é fundamental para evitar problemas com as autoridades fiscais e garantir a conformidade com a legislação tributária brasileira. Portanto, serão examinados os desafios e as complexidades envolvidas no planejamento tributário responsável e legal no Brasil.

Assim, para adentrar ao tema deste trabalho, é necessário analisar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) brasileiro, ou como ficou conhecido “norma geral antiabuso”. Dando seguimento, este dispositivo legislativo demonstra uma dúvida nos limites legais do planejamento tributário no Brasil e estabelece com a ADI 2446 uma interpretação que prejudica o contribuinte brasileiro, à luz das normas tributárias. Em resumo, a interpretação dada na ADI sobre o artigo 116 do CTN, descreve-o como essencial para garantir a interpretação estrita das normas tributárias no Brasil e para evitar abusos no planejamento tributário, visando assegurar que os contribuintes cumpram suas obrigações fiscais de acordo com a lei, ao mesmo tempo em que preserva os seus direitos contra interpretações arbitrárias por parte das autoridades fiscais.

No estudo em questão será analisado a parte do artigo 116 que trata sobre a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios Jurídicos. Nesse contexto, está tratando-se do parágrafo único do artigo 116, que autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios

jurídicos que tenham como objetivo dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos da obrigação tributária, segundo o legislador e sob o ponto de vista do STF na ADI 2446, isso é importante para evitar abusos e planejamentos tributários que tenham como único propósito a evasão fiscal.

No entanto, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, reduz a possibilidade prática dos empresários realizarem o planejamento tributário, sendo assim, dificultando a elisão tributária, ato que fere direitos dos empresários. Visto que, a elisão tributária, que se refere à prática de planejamento tributário dentro dos limites legais para reduzir a carga fiscal, pode ser defendida como constitucional, pois está alinhada com os princípios fundamentais da legalidade, segurança jurídica e liberdade individual estabelecidos na Constituição Federal do Brasil. Ela desempenha um papel importante na promoção do crescimento econômico e no equilíbrio entre os interesses públicos e privados. No entanto, é fundamental destacar que a evasão fiscal, que envolve ações ilegais para evitar o pagamento de impostos devidos, é ilegal e inconstitucional.

Para realização da pesquisa o método de abordagem eleito foi o método indutivo, pois se partiu da análise de pontos doutrinários e legislativos específicos onde foi possível chegar a um resultado geral, visto que se tornou prática a exposição de quais seriam os limites legais dentro da atual normativa brasileira de direito tributário. Com isso, o trabalho buscou demonstrar que apesar da decisão do STF na ADI 2446 de manter como constitucional o parágrafo único do artigo 116 do CTN, o contribuinte ainda possui meios de utilizar da elisão tributária. O uso dessa metodologia se justifica, também, por reconhecer que a análise de dados é sempre precedida e guiada por uma leitura teórica da realidade por parte do observador-pesquisador, jamais concebido como neutro.

Enquanto métodos de procedimento da pesquisa, optou-se pela utilização do comparativo e monográfico. Pelo primeiro, pois, foram verificadas as discrepâncias entre pressupostos adotados na decisão do STF que reconheceu a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e a possibilidade de exercer o planejamento tributário sem que haja uma violação legal da legislação tributária brasileira. O segundo foi utilizado para fins de conceituar os limites legais para que seja possível o planejamento tributário, bem como sustentará por meio de jurisprudências, doutrinas e princípios que dissertem sobre o tema, os pressupostos e os princípios dentro do direito tributário que foram utilizados para delinear os limites que tornam legais a prática de elisão tributária.

O trabalho é dividido em três capítulos, representando os três momentos dessa pesquisa. Desse modo, no primeiro capítulo, será conceituado o planejamento tributário sobre o ponto de

vista doutrinário e exposto o contraste existente entre esta prática e a legislação aplicada atualmente no Brasil.

No segundo capítulo, serão abordados os pressupostos que justificam a legitimidade do planejamento tributário, e, após, serão expostos os dados obtidos por meio da pesquisa jurisprudencial e respectivamente uma análise dos dados e a relação delas com o problema da pesquisa, a fim de responder os questionamentos que levaram à realização dessa pesquisa. Já no terceiro capítulo será trabalhado os limites da elisão tributário, tendo como fundo de embasamento a diferenciação dela para evasão tributária e os impactos da ADI 2446 na prática da elisão.

## **2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Em um primeiro momento do capítulo, será introduzida uma breve conceituação do planejamento tributário, por meio de explicações doutrinárias sobre a temática, a partir das quais pode-se entender o que define este instrumento contábil aos olhos do direito tributário brasileiro e dos especialistas na área, tornando mais palatável o entendimento deste artifício fundamental para a sobrevivência de empresas no país.

Em um segundo momento, será destacado o contraste entre a legislação presente no país, com foco no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) que recebeu a alcunha de “norma geral antiabuso” e em jurisprudências que abordam a temática. Também será exposto como funciona o exercício do planejamento tributário, bem como o aperfeiçoamento de seus procedimentos a fim de minimizar os possíveis problemas legais que podem surgir com o desrespeito dos limites legais para a prática do mesmo.

### **2.1 CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

No Brasil, as empresas sofrem muito com questões fiscais. São inúmeros os impostos, taxas e contribuições que precisam pagar, sempre em alíquotas bastante significativas, e mediante procedimentos demasiadamente burocráticos e complexos. Assim, a elaboração de um planejamento tributário se faz necessária para que seja possível, sobretudo, sobreviver.

Uma empresa que não possui um planejamento tributário eficiente não resiste às mudanças do cenário econômico ou tributário em que está inserida, nem a quaisquer imprevistos e mudanças que possam acontecer ao longo do tempo — ainda mais se for levado em conta o quanto a realidade econômico-tributária do Brasil é inconstante. Em vez disso, ficam

expostas a riscos, sujeitas a prejuízos no faturamento, à desatualização e à perda de competitividade no mercado. De tal modo, o planejamento tributário se configura como um mecanismo imprescindível aos negócios, tendo contribuição decisiva em sua saúde e estabilidade a curto, médio e longo prazo.

No entanto, a literatura sobre o tema é relativamente nova. De acordo com Hanlon e Heitzman (2010, p. 139), poucos estudos se propuseram a avaliar as consequências do "tax avoidance" às medidas de performance das organizações, sejam elas alcançadas pelas boas práticas de planejamento tributário lícito, ou mesmo por meios abusivos. Wilson (2009) e Desai e Dharmapala (2009) encontraram evidências significativas de que a prática de "tax avoidance" em conjunto com a de governança corporativa trazem mais retorno anormal às organizações e mais valor às firmas, respectivamente.

Nesse contexto, a gestão tributária talvez possa incrementar o arsenal de competitividade das organizações modernas, como ferramenta importante ao planejamento estratégico das firmas, tendo em vista o oneroso custo tributário atual e, ainda, uma fiscalização cada vez mais ativa, aparelhada e eficiente. Ainda carecem de estudos que tragam mais esclarecimentos sobre as consequências dessa prática às empresas.

Assim, quando se busca o conceito na doutrina especializada, observa-se que para Andrade Filho (2007, p.728) "O planejamento tributário ou elisão fiscal envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da norma jurídica."

Na mesma senda, percebe-se a extrema relevância de que o planejamento tributário prescinde que a investigação quanto a sua juridicidade se dê tanto no direito positivo quanto na visão geral negocial, não se restringindo, portanto, à descoberta de lacunas ou permissivos implicitamente deduzidos através da análise das normas jurídicas aplicáveis (Andrade, 2007, p. 728).

Assim, tendo em vista que esta estratégia se trata de um conjunto de ações e decisões tomadas com o objetivo de reduzir o impacto dos tributos de forma lícita e ética, dentro dos limites estabelecidos pela legislação fiscal. Nesse contexto, esse processo abrange uma série de atividades, como a escolha de estruturas societárias mais favoráveis, a identificação e utilização de benefícios fiscais, a alocação eficiente de recursos, a gestão de passivos e a análise de operações financeiras, visando a minimização dos encargos tributários.

Nesse sentido, entende-se que o planejamento tributário é um procedimento claro e lícito, que estuda as diversas maneiras de reduzir legalmente a carga tributária e planeja os custos tributários de operações a serem realizadas. Considera-se que os tributos refletem

significativamente no aumento de custos das empresas, assim, é preciso fazer uma correta administração do ônus tributário através do conceito do Regime Tributário. Assim destaca Zanluca (2018, p. 56):

Uma onde o próprio dispositivo legal permite ou até induz a economia dos tributos. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que ela já dá a seus contribuintes diversos benefícios. A outra forma, conforme mencionada anteriormente, é através de lacunas e brechas da legislação, onde o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se obtenha o menor ônus tributário, não se caracterizando como método proibido.

Dentro do contexto nacional, todas as empresas no Brasil têm como obrigatoriedade o pagamento de tributos ao governo, a forma como esses tributos são pagos e qual valor deve ser cobrado se enquadra na escolha de três principais regimes tributários existentes que são eles: lucro real, simples nacional e lucro presumido. Mesmo não sendo possível o não pagamento desses tributos, existe a possibilidade de diminuir o valor dessa obrigatoriedade, pagando menos impostos, por isso é muito importante a realização de um planejamento tributário adequado às necessidades de cada empresa. Conforme descreve Crepaldi (2019, p. 79).

O planejamento tributário, também conhecido como reestruturação fiscal e engenharia tributária, consiste em técnica que proteja as operações, visando conhecer as obrigações tributárias pertinentes a cada uma das alternativas legais que são aplicáveis para, em seguida, adotar a que possibilita empenho de procedimento tributário legitimamente inserido na esfera de liberdade fiscal.

Cabe ressaltar que só existe planejamento tributário porque existe a obrigatoriedade em pagar tributos, segundo Lukic (2017, p. 5):

O tributo está, assim, no meio termo entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios e a necessidade do Estado em arrecadar. É neste confronto, portanto, que surge o planejamento tributário. Dessa forma, o contador tem um importante papel neste contexto, tanto para as entidades quanto para os governos, a contabilidade se torna, portanto, uma balança que equilibra os interesses dos dois lados.

Com isso, a contabilidade é a base para elaboração do planejamento tributário, pois ele deve ser feito mediante dados e informações das atividades da entidade, esse levantamento é feito pela contabilidade e deve ser garantida a segurança e a veracidade dos fatos. A análise do regime tributário, das legislações que a entidade se enquadra, a maneira que se dá escrituração fiscal, o acompanhamento das atividades que acarretam fatos geradores de imposto e toda verificação de custos está dentro das atividades do contador, e todas essas análises fazem parte do planejamento tributário. Portanto, planejamento tributário nada mais é que escolher e testar,

conforme as particularidades de cada entidade, a maneira mais rentável para a entidade exercer suas atividades de acordo com as exigências legais, promovendo assim continuidade às operações das empresas e benefícios à sociedade como um todo.

Ao tratar de planejamento tributário, portanto, se está tratando das possibilidades adotadas pelo contribuinte que estejam em conformidade com o ordenamento jurídico e, conseqüentemente, com os preceitos gerais do Direito.

Cita-se Marco Aurélio Grecco (2019, p. 42):

Na medida em que existe a necessidade de obter recursos financeiros para manter o Estado, a criação de tributos é inevitável. Porém, aqueles que devem deliberar sobre tal criação são exatamente aqueles que têm patrimônio ou renda suficiente para suportá-los. Assim, é plenamente compreensível que as normas que compõem o Direito Tributário apresentem nítido caráter protetivo dos detentores de patrimônio, no sentido de veicularem proibições ou limitações ao poder de tributar. Daí a construção de perfil do Direito Tributário visto como o conjunto das regras que disciplinam o exercício do poder de tributar como instrumento de proteção do cidadão contra o Estado.

Em suma, o propósito do planejamento tributário é garantir às empresas a possibilidade de pagar menos impostos — o que, considerado o contexto fiscal brasileiro, tem caráter vital à estabilidade de um negócio. Para tanto, busca levantar todas as oportunidades possíveis e legais para a obtenção de isenções tributárias, para a redução de alíquotas, ou mesmo para o adiamento do pagamento de tributos — nos casos em que se necessita desafogar o caixa.

Pode se dizer que o planejamento tributário com participação efetiva da contabilidade e tendo como objetivo garantia dos direitos legais e de sobrevivência das entidades, é um artifício de combate à sonegação de impostos. A carga tributária brasileira só será mudada por meio de uma reforma tributária complexa e o planejamento tributário e usado como diminuidor do peso incidido sobre os empresários brasileiros e seus benefícios são refletidos, direta e indiretamente, na sociedade como um todo, pois no fim das contas que paga mesmo são os consumidores finais.

Ademais, cabe salientar que o planejamento tributário e as reformas tributárias estão interconectados. Empresas e indivíduos que buscam otimizar sua carga fiscal devem estar atentos às mudanças nas leis tributárias, adaptando suas estratégias para garantir a conformidade e aproveitar as oportunidades oferecidas pelas reformas. Isso ocorre, pois, a relação entre o planejamento tributário e uma possível reforma tributária é complexa e multifacetada, pois as mudanças nas leis fiscais podem ter um impacto significativo nas estratégias de otimização tributária.

Com a instabilidade legislativa brasileira, recomenda-se que as empresas brasileiras realizem um planejamento tributário a cada novo ano-calendário — ciclo de doze meses que orienta a contabilização de despesas e receitas de um negócio. Essa frequência é indicada principalmente porque é ao final desse período que as empresas têm a possibilidade única de alterar o seu enquadramento fiscal, o que tem grande peso para a manutenção de um negócio saudável e em conformidade com a legislação fiscal. Tal recomendação, no entanto, não deve impedir as empresas de prestar atenção à sua realidade fiscal em outros momentos, corrigindo alguns aspectos de seu planejamento, se preciso for. Todo o cuidado em relação à área tributária de um empreendimento é benéfico.

Ao se debater essa relação entre o estado e o planejamento tributário e sua aplicabilidade mesmo em casos de reformas, deve-se entender que conforme descreve Sergio André Rocha que diferentes questões ideológicas têm reflexos sobre o modo como as pessoas vêm a tributação. Assim, Marco Aurélio Greco (2011, p. 22) aponta que “o tema do planejamento tributário envolve, em última análise, uma concepção de Estado. Por esta razão, apresenta uma faceta ideológica que repercute no sentido que se extrai dos dispositivos normativos no momento da sua interpretação”.

Com base nesses conceitos, o autor prossegue:

Assim, antes de iniciar um debate sobre planejamento, é preciso identificar a ideologia de quem está se manifestando, porque se ele professar uma ideologia liberal clássica, quase certamente defenderá a concepção de uma ampla liberdade - para não dizer ilimitada - do contribuinte, ao mesmo tempo em que afirmará que o Fisco não pode desconsiderar os atos realizados, pois não existem as figuras da fraude à lei e do abuso de direito em matéria tributária no Brasil e assim por diante. Por outro lado, se a ideologia for eminentemente social, certamente defender-se-á que o planejamento tributário é uma conduta sempre inaceitável porque frustra o atingimento da capacidade contributiva, quebra a isonomia e agride a solidariedade social, razão pela qual a interpretação da norma tributária deve dar proeminência à substância econômica do negócio jurídico e não à sua dimensão jurídica [...](Greco, 2011, P. 22).

Feitas tais exposições sobre os diferentes conceitos de planejamento tributário dentro do espectro brasileiro, o próximo item abordará como funciona o contraste entre a prática do planejamento tributário e a legislação atualmente vigente no Brasil que define os limites legais para o exercício do mesmo.

## 2.2 CONTRASTE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL PARA SUA REGULAMENTAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

No item anterior, foram expostos os diferentes pontos de vista conceituais que permeiam e definem o que é planejamento tributário no Brasil, sendo nesses conceitos foi possível ver a importância dessa prática. À vista disso, é deverás necessário que além do conhecimento da parte teórica haja a capacidade de delimitar e contrastar o planejamento tributário dentro da legislação brasileira. Desse modo, dentro do próprio Código Tributário Nacional e de decisões de tribunais superiores que debatem as leis que definem os limites do planejamento tributário é viável entender o ponto limítrofe da legalidade nessa relação entre o Estado e o contribuinte.

O Código Tributário Nacional conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória. Tal prestação pode ser feita em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, desde que não haja constituição da sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. De acordo com Reis, Galho e Pereira (2012), quando o assunto tributo é tratado, a primeira legislação a ser mencionada, via de regra, é a Constituição Federal. É ela que permite, por intermédio da autorização e aprovação por meio da Assembleia Constituinte e emendas constitucionais posteriores, ao Governo Federal, Estadual e Municipal instituir e cobrar tributos da sociedade.

O CTN define tributo em seus artigos 3º a 5º: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966).

De forma clara Ataliba (2010) define que, quando aparecem os fatos descritos na lei (os fatos impossíveis), a obrigação tributária surge da vontade da lei. Não surge como uma obrigação voluntária de todas as partes. Isso não tem nada a ver com a determinação da geração desse título obrigatório.

Destarte, antes de delimitar os limites legais que um planejamento tributário pode ter dentro da legislação brasileira, cabe destacar que o planejamento tributário é uma estratégia adotada por empresas e contribuintes para gerenciar de forma eficiente a carga tributária, buscando reduzir os impactos financeiros dos tributos de forma lícita. Consiste em analisar e utilizar de maneira legal os incentivos, benefícios e brechas na legislação fiscal, visando otimizar a estrutura financeira e operacional da organização. Nesse contexto, para o estudo do que é planejamento tributário é importante entender a relação do contribuinte com o Estado, como destaca Marco Aurélio Greco (2011, p. 306):

O tema fundamental é saber a posição que o contribuinte deve assumir perante a tributação, bem como o que ela representa e como deve se comportar perante ela. Este é o tema! O restante é decorrência. Em última análise, ao falar em posicionamento do



contribuinte, ou postura do contribuinte perante a tributação, estamos falando de uma concepção do relacionamento entre indivíduo e Estado que dá suporte a certas posições teóricas e conceitos e que, frequentemente, são defendidos. Portanto, cumpre analisar não apenas a maneira prática pela qual as pessoas agem, mas a posição que alguém assume perante o Estado, a maneira pela qual se comporta perante ele, bem como o sentido e o alcance que dá às prerrogativas que o Poder Público possui relativamente a essa pessoa. Este é o núcleo, o cerne do problema objeto de nossa análise.

Após esta exposição de como se diferencia a relação do contribuinte com o Estado, conforme a posição que em que se encontra, percebe-se que o objetivo principal do planejamento tributário é minimizar os impostos pagos pela empresa, sem violar as leis e normas fiscais. Para isso, são considerados aspectos como a forma de constituição da empresa, a localização geográfica, os regimes de tributação aplicáveis, as atividades realizadas, as transações comerciais e as opções disponíveis na legislação. Pode envolver a escolha do regime tributário mais adequado, a utilização de incentivos fiscais, a reorganização societária, a adoção de estruturas societárias específicas, entre outras estratégias.

A luta constante entre o contribuinte brasileiro e o Estado, ganhou um novo capítulo quando em 8 de abril de 2022, o Supremo Tribunal Federal decidiu manter a validade de dispositivo do Código Tributário Nacional (CTN) que permite à autoridade fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. A decisão foi tomada no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, onde foi julgado constitucional o parágrafo único do artigo 116 do CTN, que se transcreve a seguir:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos:

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) (Brasil, 1966)

O Brasil devido sua constante necessidade de arrecadação, possui impostos, tributos e taxas diversas que dificultam a vida do contribuinte, seja esta pessoa física ou pessoa jurídica. Tal necessidade se mostra exposta pelo fato de que a Dívida Pública Federal (DPF) alcançou R\$ 5,86 trilhões em fevereiro de 2023, conforme fonte do próprio Ministério da Fazenda, assim, demonstra-se a necessidade de buscar por meio de impostos uma forma de sanar o problema. Com isso, tornaram-se mais frequente decisões que favorecem o Estado em relação ao contribuinte, sendo que a ementa a seguir do julgamento do STF da ADI 2446, dificultou o

entendimento de até onde vai a possibilidade de realizar um planejamento tributário, sem que este seja considerado sonegação fiscal:

**EMENTA:**

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. ACÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE (Brasil, 2022).

Apesar da recente decisão do STF que considera como constitucional o parágrafo único do artigo 116 do CTN, não é pacífica a natureza do dispositivo inserido nele. Pois, admitindo-se seja ele uma norma geral antiabuso, constata-se que o ordenamento brasileiro convive com semelhante norma, desde que obedecidos certos limites. Acerca do tema, discorre Schoueri (2010, p. 370) sobre a norma geral antiabuso:

Nem sempre há espaço para a norma geral antiabuso; boa parte dos casos em que se invocam temas como “propósito negocial” ou “substância” poderiam ser resolvidos com as ferramentas clássicas do Direito, conhecidas desde a Jurisprudência dos Conceitos. São situações em que a mera subsunção já resolveria o tema. Assim, sejam os casos de simulação, sejam os passíveis de consideração econômica, têm em comum a necessidade de se negar a incidência da lei tributária, afastando, daí o efeito tributário pretendido pelo contribuinte. Somente nos raros casos em que as ferramentas da subsunção não sejam suficientes para limitar o planejamento tributário, surge a possibilidade da norma antiabuso. Exemplares são as situações em que a hipótese tributária se firma em categorias de Direito Privado, possibilitando que o particular delas se afaste, conquanto acabe por atingir equivalente resultado econômico. No caso brasileiro, a norma antiabuso não pode revestir-se de caráter analógico, em face do Princípio da Legalidade. Em nenhum caso, portanto, se tolerar á que a descon sideração resulte em substituir um fato ocorrido por outro inventado. Da descon sideração resultará, quando muito, uma nova avaliação dos fatos não descon siderados, aplicando-se sobre estes a lei tributária. A descon sideração apenas cabe em casos abusivos. Como a norma antiabuso se justifica pelo princípio da igualdade, somente cabe falar em abuso quando o efeito do planejamento tributário resultar em tratamento anti-isonômico, não justificado por qualquer valor constitucional. A norma geral antiabuso não é um cheque em branco. Importa a autoridade administrativa demonstrar a presença de seus requisitos, em especial a de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Pode a lei tributária prever indícios na presença dos quais se presume a existência de tal intenção.

No entanto, a partir do momento em que foi considerado o parágrafo único do artigo 116 como constitucional, iniciou-se a prática de nomeá-lo como norma geral antiabuso. Em suma, existem visões dentro de grupos de tributaristas que tal norma geral inexistente dentro do Sistema Tributário brasileiro, conforme exposição realizada por Martha Leão (2021, p. 19), veja-se:

Em primeiro lugar, a conclusão de que inexistente no Sistema Tributário Brasileiro uma norma geral antiabuso. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, não exerce este papel no sistema brasileiro. Isso porque a aplicação dos argumentos literal e sistemático ao texto prescrito pelo legislador indica que este dispositivo se aplica tão somente à hipótese de dissimulação, configurando, desse modo, uma regra específica antiabuso. Além disso, este dispositivo é inaplicável, hoje, em virtude da inexistência de lei regulamentadora do procedimento adequado para a desconsideração, tal qual exigido pelo próprio dispositivo.

Em continuidade ao mesmo pensamento de haver uma dificuldade de delimitar uma norma geral antiabuso, argumentando sobre inconstitucionalidade de proibir a prática do planejamento tributário, Martha Leão (2021, p. 19) define:

Em segundo lugar, o papel a ser exercido por uma norma geral antiabuso no Sistema Tributário Nacional é bastante restrito, na medida em que seu conteúdo deve estar de acordo, primeiro, com o direito de liberdade do contribuinte de atuar para economizar tributos, segundo, com o direito de não ser tributado fora das hipóteses legais, e, terceiro, com o direito de não ser tributado por analogia. Em outras palavras, nenhuma legislação poderia tornar ilícito aquilo que a Constituição garantiu como um direito. Qualquer lei, portanto, que defina como ilegal o exercício do planejamento tributário ou a escolha de determinada atividade ou operação com a finalidade de economizar tributos revela-se como uma lei contrária à Constituição, uma vez que violaria um direito por ela assegurado.

O respeito à legislação e a busca por uma relação justa entre o contribuinte e o Estado são fundamentais. É recomendável que empresas e contribuintes busquem o suporte de profissionais especializados, como advogados e contadores, para garantir que suas práticas de planejamento tributário estejam em conformidade com a legislação e para evitar riscos desnecessários.

Por fim, dentro dos argumentos finais para a prática de tal estratégia encontram-se a legalidade, pois os contribuintes têm o direito de buscar formas lícitas de reduzir sua carga tributária, aproveitando incentivos e benefícios fiscais previstos na lei, a maximização dos recursos, pois permite que as empresas utilizem recursos financeiros de maneira mais eficiente, direcionando-os para investimentos, expansão e geração de empregos. Nesse contexto, o planejamento tributário no Brasil está sujeito a uma extensa lista de leis e normas que delimitam as práticas permitidas e estabelecem os limites legais para a redução de carga tributária.

Aqui para fins expositivos estão algumas das leis mais relevantes nesse contexto: Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172/1966, que regulamenta normas gerais de direito tributário no Brasil, incluindo conceitos fundamentais, como fato gerador, obrigação tributária, sujeitos ativo e passivo, entre outros, a Lei nº 9.430/1996 que trata das normas gerais de tributação relativas ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição

Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A Lei nº 10.833/2003 que dispõe sobre as contribuições sociais, especialmente as Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o PIS/PASEP. A Lei nº 11.196/2005 (Lei do Bem) que introduziu incentivos fiscais para pesquisa e desenvolvimento (P&D) e inovação tecnológica. A Lei nº 12.973/2014 que alterou regras contábeis e tributárias no Brasil, impactando principalmente o IRPJ e a CSLL. A Lei Complementar nº 116/2003 que regulamenta o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), um tributo municipal. A Lei Complementar nº 123/2006 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte) que estabelece normas específicas para o tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte. A Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) que regula as sociedades anônimas no Brasil e possui implicações tributárias relevantes, especialmente no que diz respeito à tributação sobre lucros e dividendos. A Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 que consolida as normas relativas à tributação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). As Normas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pois são as decisões do CARF que estabelecem jurisprudência administrativa sobre questões tributárias e podem impactar as estratégias de planejamento tributário.

É fundamental que empresas e profissionais que realizam o planejamento tributário estejam sempre atualizados sobre essas leis, uma vez que mudanças legislativas podem ocorrer, afetando as estratégias adotadas. Além disso, a interpretação judicial e administrativa das leis também desempenha um papel significativo na conformidade e eficácia do planejamento tributário. Em continuidade, a competitividade empresarial, porque a redução da carga tributária por meio do planejamento tributário pode aumentar a competitividade das empresas e o estímulo ao empreendedorismo, ao permitir que empreendedores e empresas tenham mais recursos disponíveis, o planejamento tributário pode incentivar o empreendedorismo, a criação de novos negócios e o crescimento econômico.

Outrossim, ressalta-se o papel do advogado no planejamento tributário, pois é de suma importância, dada a complexidade e dinâmica do sistema tributário. Desse modo, o advogado especializado em direito tributário desempenha um papel crucial na interpretação das leis fiscais, identificação de oportunidades legais de otimização fiscal e assegurando a conformidade com a legislação vigente. Sua expertise permite uma análise aprofundada das normas tributárias, possibilitando a estruturação de operações que estejam em conformidade com a lei, mas que também busquem a eficiência financeira.

Além disso, o advogado é fundamental para lidar com eventuais contestações e litígios tributários, garantindo que os interesses do contribuinte sejam defendidos diante das autoridades fiscais. Em um cenário de constantes mudanças legislativas, o conhecimento jurídico especializado do advogado torna-se crucial para orientar clientes e empresas a adaptarem suas estratégias de planejamento tributário de acordo com as transformações legais, assegurando assim a conformidade e a maximização de oportunidades legais para redução de carga tributária.

Para a realização de um sistema de planejamento tributário eficaz, é imprescindível que sejam considerados todos os tributos incidentes na operação empresarial. Assim, após a análise individual do tributo, é possível confrontar a redução do ônus fiscal individual com os reflexos nos outros tributos. O planejamento é, assim, usado pela empresa para a redução de seus próprios custos tributários, por meio da fórmula: redução do custo, ganho de escala, diminuição do preço de venda, ganho de mercado (Nogueira, 2010). Já Oliveira afirma que "o planejador ou gestor tributário deve ter em mente que o elemento diferenciador não é a informação, mas sim a capacidade de transformá-lo em conhecimento" (2009).

Dessa forma, não basta o contato apenas com ideias criativas. Necessita-se, ainda, observar algumas regras básicas já aplicadas pelas organizações empresariais à frente do processo de elaboração de planos voltados à legítima economia de tributos. Assim, o planejamento tributário exige uma soma de conhecimentos, tais como o contábil e o jurídico. Contábil porque, além da intimidade com a legislação fiscal, o profissional identifica, com mais facilidade, o processo operacional da empresa, os fatos geradores de tributos e jurídico, porque o advogado tem o conhecimento jurídico, consegue identificar na legislação tributária as oportunidades de redução da carga tributária (Chaves, 2008).

Por todo o exposto neste capítulo, constata-se que a importância do planejamento tributário e a necessidade da busca de um profissional qualificado para realizá-lo. Nesse viés, a maneira como será realizado este artifício legal é puramente influenciada pelo conhecimento teórico e legal dos limites previstos em lei e em jurisprudência. Junto a isso, o Estado que tem o dever legal de fazer a revisão do que é permitido ou não, dentro das estratégias aplicadas pelas pessoas jurídicas brasileiras, não possui o direito de proibir ou limitar essa prática de sobrevivência empresarial, pois existem princípios e direitos fundamentais que defendem o contribuinte. Nessa senda, percebe-se a necessidade de uma exposição dos princípios e direitos fundamentais que fazem frente a decisão da ADI 2446, onde define como constitucional o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Tema esse que será abordado no próximo capítulo.

### **3 PRESSUPOSTOS QUE JUSTIFICAM A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Neste capítulo serão, em um primeiro momento, abordados os princípios do direito tributário brasileiro que legitimam o direito de o contribuinte exercer o planejamento tributário. Ainda será elucidado a constitucionalidade e os pontos de vista que defendem o contribuinte na luta contra a enormidade tributária que está contra a sobrevivência de sua empresa. Por último, serão apresentados os motivos práticos que fazem do planejamento tributário fundamental para a manutenção e continuidade da existência de uma empresa no Brasil, indiferente do porte dela.

#### **3.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO PERPETUADOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Conforme exposto no capítulo anterior, o planejamento tributário no Brasil possui papel fundamental na proteção existencial das empresas e dos empreendedores. Outrossim, as suas relações com a legislação e com a jurisprudência brasileira, as quais são fundamentais para entender-se o limite legal desta prática. Entretanto, com a decisão na ADI 2446 pelo STF, que decidiu como constitucional o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, colocou-se em dúvida da possibilidade do exercício do Planejamento tributário.

Com essa decisão da Suprema Corte, tornou-se evidente a necessidade de expor, além dos limites, os princípios do Direito Tributário brasileiro que defendem o contribuinte, para que este possa continuar realizando o planejamento tributário de sua empresa. Assim, para entender estes princípios é importante definir a relação entre a doutrina, a lei e a jurisprudência, assim Pedro Benedito Maciel Neto define:

A atitude de estudar continuamente a legislação, sua constitucionalidade, legalidade e operacionalidade e decidir pela adoção de medidas tendentes a praticar ou abster-se da prática de atos visando anular, reduzir ou postergar o ônus financeiro correspondente (Maciel Neto, 2000, p.36).

Nesse sentido, o objetivo primordial do planejamento tributário é o direito de auto-organização do contribuinte, para que, agindo dentro das denominadas lacunas do Direito tributário e nos limites da licitude, possa planejar as suas atividades. É a forma a reduzir,

retardar ou mesmo evitar o pagamento de tributos. Recorde-se que este direito de se autoorganizar não é, e nem pode ser absoluto, devendo encontrar os seus limites no respeito aos princípios da Tipicidade, da Estrita Legalidade, da Moralidade e da Ética.

Vislumbra-se que na elaboração do planejamento tributário devem-se ponderar alguns pontos como, por exemplo, saber qual é a extensão da liberdade de gestão empresarial e qual seria a ilegalidade ou ilicitude de utilizar, por exemplo, as sociedades offshore como instrumento do planejamento tributário e quando e por quais práticas podem ultrapassar o limite da licitude, incorrendo em evasão fiscal.

Assim, é importante tratar destes princípios previamente citados, pois, por meio deles é possível expor os direitos do contribuinte. Inicialmente, deve-se compreender que a constitucionalidade do planejamento tributário se fundamenta no respeito aos princípios constitucionais e na observância estrita das leis fiscais. Sendo assim, a Constituição Federal do Brasil assegura, em seu artigo 5º, o direito à liberdade, à propriedade e à igualdade, princípios que respaldam a autonomia dos contribuintes na organização de suas finanças e atividades empresariais.

O planejamento tributário, quando realizado dentro dos limites legais, representa uma expressão desse direito, permitindo que contribuintes estruturem suas operações de maneira eficiente e econômica. Além disso, a Constituição estabelece princípios como a legalidade, a isonomia e a capacidade contributiva, que orientam as normas tributárias. Dessa forma, o planejamento tributário que observa e respeita esses princípios não apenas é constitucional, mas também contribui para a eficiência econômica e para o equilíbrio entre os interesses públicos e privados. Contudo, é crucial salientar que a evasão fiscal, prática ilegal e inconstitucional, não se confunde com o planejamento tributário, devendo este último ser realizado de maneira ética e dentro dos parâmetros legais.

A Constituição Brasileira de 1988 (Brasil, 2004), em seu artigo 5º, II, diz que: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não em virtude de lei, assegurando e reafirmando dessa forma, a liberdade do indivíduo de operar suas economias".

A Carta Maior ainda reserva autonomia ao contribuinte para se autoorganizar, garantindo-lhe o Direito de propriedade (art. 5º, XXII) e o Direito ao pleno exercício da autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV, XVII e XXII; art. 170 e incisos, dentre outros). Ou seja, o contribuinte tem a liberdade de escolher a melhor forma de diminuir os encargos tributários sobre suas operações, desde que não contrarie.

No XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, entendeu-se que: “o planejamento tributário elaborado com o único fim de economizar tributos atende ao princípio da moralidade desde que compatível com as normas legais aplicáveis à espécie” (Brasil, 2001).

Helena Tôrres (2001) leciona ainda que o planejamento tributário pode consistir em uma escolha de atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência, bem como em negócios mais favoráveis por negócios jurídicos indiretos, com a finalidade de eliminação ou redução do tributo devido. Visto que, o direito de se auto organizar, preconizado pela Carta Maior, não é absoluto, devendo obedecer aos princípios da legalidade, da moralidade e da ética. Nesse contexto, foi com a finalidade de delinear esses limites, que a Lei Complementar 104/2001, alterou o artigo 116 do CTN, facultando ao agente administrativo "desconsiderar" os atos que entenda serem "dissimuladores da ocorrência de fato gerador", motivando a escrita deste trabalho para fins de expor quais seriam os limites legais da atuação do Estado na limitação do planejamento tributário e dos direitos que justificam o exercício do mesmo.

Dentro desta temática é vital que haja a interpretação de que o Direito não está incólume às alterações e transformações que ocorrem ao seu redor nos planos social, político, econômico, cultural, religioso e ético. Dessa forma, não é sequer possível afirmar que a norma jurídica é mutável ou mesmo volúvel, sob pena de frontal prejuízo da segurança jurídica, da certeza do Direito, da boa-fé e do princípio da mútua confiança que deve prevalecer entre Estado e sociedade. Por outro lado, em que pese a respeitada opinião daqueles que vislumbram a Constituição como algo estático e não como um organismo vivo em constante transformação, nos parece que a interpretação das normas deve atender a um mínimo de ingredientes de flexibilidade, proporcionalidade e razoabilidade.

Adicionalmente, em decorrência do contínuo avanço das interações humanas e do surgimento de inovações tecnológicas, que resultam em dinâmicas previamente não concebidas, é válido destacar que muitos casos emergem nos quais a lei sequer havia contemplado uma determinada situação ou suas possíveis consequências diante dessas novas relações e eventos. A evolução constante e transformações ininterruptas não obstante, o Direito permanece com uma orientação inalterável, sólida, alinhada aos valores fundamentais do Estado, como justiça, segurança jurídica, liberdade, paz, igualdade, solidariedade e dignidade humana. É importante salientar que esses desdobramentos podem ou não se adequar a previsões legais específicas, mas a base imutável do Direito persiste, fundamentada nos princípios essenciais que definem os valores de uma sociedade.

A justiça, conforme foi exposto anteriormente, é a fonte de tudo, é a expressão mais pura e inabalável que se pode ter ou chegar a ter acerca da noção do que é o Direito e o que são



cada um dos princípios que o informam. Apoiado no magistério de Helenilson Cunha Pontes (2000), por princípios tem-se a expressão de valores supremos, comportando-se como verdadeira norma jurídica, mesmo nos casos em que não previstos de forma expressa, hierarquicamente superior às demais normas, sejam elas normas de estrutura ou normas de conduta (Pontes, 2000, p.26). Nisso, deve-se adentrar nos princípios que defendem o contribuinte para que seja possível haver justiça no processo de arrecadação.

Assim, imbuídos dessas influências valorativas e sujeitos a análises subjetivas, os princípios desempenham papéis mais elucidativos do que normativos, aplicando-se a um conjunto específico de circunstâncias. Nesse contexto, eles direcionam-se a um propósito final, o qual, como mencionado anteriormente, não deve ser equivocado com a suposta intenção ou vontade do legislador, especialmente porque os princípios nem sempre são explicitados de maneira clara. Com isso, os princípios, devido à sua generalidade e natureza abstrata, são flexíveis em sua aplicação, sujeitos à influência subjetiva e à ponderação do intérprete. Essa subjetividade deriva da universalidade das experiências humanas, constantemente moldadas por mudanças culturais, políticas, religiosas, sociais e econômicas ao longo da história.

Princípios são as normas básicas de um sistema jurídico, são os alicerces, a pilar mestra de um ordenamento jurídico. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, p. 902) princípio é:

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico (Mello, 2005, p. 902).

Os princípios sob a ótica do Direito Tributário desempenham um papel crucial na orientação do sistema tributário, equilibrando os interesses do Estado na arrecadação de receitas com os direitos e interesses legítimos dos contribuintes. Eles formam a espinha dorsal de um sistema tributário justo, transparente e que promove a estabilidade e a confiança. No campo tributário, é oportuno ressaltar que alguns princípios, como é caso da anterioridade e da imunidade recíproca, são consideradas cláusulas pétreas segundo o Supremo Tribunal Federal (Brasil, 1993).

Não existe um princípio específico do Direito Tributário que defenda explicitamente a prática do planejamento tributário. No entanto, alguns princípios e normas tributárias podem ser interpretados ou aplicados de maneira a legitimar o planejamento tributário. Desse modo,

pode-se citar o princípio da estrita legalidade, o da capacidade contributiva e o princípio da tipicidade.

Seguindo a explanação principiológica, destaca-se que o princípio da Legalidade não é apenas uma garantia dos contribuintes ou uma norma superior contra o poder de tributar do Estado, mas sim, trata-se de legítima conquista dos cidadãos. Assim que, conforme descreve Renato Vilela Faria (2009), é possível realizar uma análise em que o Direito está assentado em um tripé, onde certamente o Princípio da Legalidade seria um dos três pilares, ocupando posição de destaque. Ao seu lado estariam o Princípio da Igualdade e, talvez, da Solidariedade. Com isso, este tripé, visto de forma conjunta, é a equação de justiça que deve refletir o Direito, que algumas vezes se apresenta como justiça propriamente dita e, outras vezes, reveste-se de segurança jurídica.

No âmbito do direito tributário, vale destacar a legalidade, pois esta é o comando polivalente, direcionado tanto para o Estado quanto para o contribuinte. Sendo assim, do contribuinte será exigido o cumprimento da prestação obrigacional tributária tão logo ocorra o nascimento da obrigação tributária, assim como lhe deve ser assegurado o direito de inviolabilidade e certeza dos atos praticados em conformidade com aquela tal legalidade. Nessa mesma senda, ao Estado, por sua vez lhe é assegurado o direito de exigir aquela prestação tributária, tão logo a mesmas e torne exigível. Ainda, obriga-se o Estado a respeitar os atos praticados pelo contribuinte dentro da legalidade.

Em termos diretos, o Direito Tributário concentra-se, primordialmente, na necessidade imperativa do pagamento de tributos. Uma vez que o fato gerador delineado na norma ocorre, emerge a obrigação do contribuinte de quitar o tributo correspondente. Entretanto, a correspondência direta entre o fato e o tipo estipulado na norma nem sempre é transparente ou se desenrola de maneira automática. É nesse ponto que entra em cena a discussão sobre o "tipo", a legalidade e os conceitos estabelecidos na norma. Com isso, os conceitos são rigidamente definidos.

Os tipos, por sua vez, não têm limites predeterminados, comportam certa evolução ou construção jurídica, adaptando-lhes ou alterando-lhes o campo de abrangência. Marco Aurélio Greco (2004), analisando o tema do planejamento tributário e sobre a possibilidade de elaboração de cláusulas gerais antielisão, fala em tipicidade “fechável” e classifica os tipos em:

Tipo estrutural - que se reporta aquele que descreve um tipo jurídico preciso, que não comporta dúvidas;

Tipo funcional - que se refere aquele que descreve um modelo, um standard, um padrão, um perfil, atrelando-se ao fim almejado pela lei. Aquele mesmo autor reitera que não é a favor de uma tipicidade “fechada” (Greco, 2004, p. 128).

Desse modo, o autor ensina que a tipicidade e a legalidade deverão sempre estar presentes e não meramente detectáveis, mas que essa tipicidade não deve ser “fechada”, no estrito significado da palavra, conforme será exposto a diante no trabalho. Sendo assim, em seu magistério, Greco (2004) aponta que, assim como há a interpretação da lei, há, também, a interpretação dos fatos, em outras palavras, assim como há a construção do conceito legal, há também a construção dos conceitos dos fatos.

Há situações práticas em que a legalidade deverá ser sopesada com a devida cautela sendo não raras vezes necessário alcançar a finalidade da norma para, a partir desse ponto, verificar se um determinado fato ou negócio praticado pelo contribuinte atende ao perfil descrito na norma. Visto que, os casos de planejamento tributário ilustram, à saciedade, os limites tênues existentes entre o exercício das liberdades e prerrogativas do contribuinte e o poder e obrigação de cobrar tributos por parte do Estado. Diga-se mais, é no campo do planejamento tributário que o debate, em quase a totalidade dos casos, gira em torno da qualificação jurídica e conceitual de um determinado fato.

Da mesma forma que é inconcebível discutir o Direito sem abordar a legalidade, a justiça fiscal não pode ser contemplada sem a invocação do princípio da capacidade contributiva. Como mencionado anteriormente, os pressupostos sociais e econômicos estão entrelaçados de maneira inseparável. Em ambos os casos, a busca fundamental é pela justiça social. É nesse contexto que a capacidade contributiva desempenha um papel central.

Por conseguinte, na medida em que pressupõe a capacidade econômica, considerando, neste universo, o mínimo existencial, estaria realizado o ideal de justiça fiscal. Dessa forma, é possível dizer que a capacidade contributiva não deve se ater à regra matemática para cobrança de tributos, mas, sim, considerar outros fatores de ordem não tributária. Conforme, Klaus Tipke ensina:

Desde que alguém deva sustentar a si mesmo e a outros, sua capacidade econômico-contributiva é restringida. Não apenas o direito previdenciário, mas também as normas de finalidade fiscal de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver. (TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. Obra citada, pp. 30/31)

Dentro desse cenário, conforme Tipke, o princípio da capacidade contributiva deve alinhar-se ao Estado Social de Direito, demandando o tributo unicamente daquele com capacidade de pagamento, e apenas na medida dessa capacidade: apenas aquele que ultrapassa

o mínimo existencial pode ser sujeito à tributação. O docente da Universidade de Colônia prossegue:

O princípio do Estado Social [...] cuida para que a justiça não se esgote na igualdade perante a lei, mas também vise mais à igualdade material, a fim de que a distribuição de renda e patrimônio não seja tão ruim, a ponto de ameaçar a paz social.

No âmbito do Direito Tributário, acredita-se que o objeto jurídico resguardado pela igualdade, intimamente vinculado à capacidade contributiva e ao princípio do Estado Social de Direito, seja distinto: assegurar a tributação justa, aplicada apenas àqueles com recursos para pagar impostos, adaptada individualmente, considerando sempre as particularidades de cada contribuinte. Nessa linha de raciocínio, torna-se crucial examinar a capacidade contributiva como uma efetiva capacidade econômica, implicando que a contribuição para as despesas públicas, por meio do pagamento de tributos, deve ser proporcional ao rendimento ou riqueza ajustados para tal tributação. Nessa perspectiva, é plausível a compreensão de que se o Estado não garante um mínimo essencial e, em vez disso, coloca essa responsabilidade sobre os cidadãos, prejudicando especialmente os mais necessitados e, por vezes, dificultando o acesso a esses recursos, a capacidade econômica para pagar impostos deveria estar relacionada à riqueza ou renda disponível após as despesas essenciais.

Pois bem, se a capacidade econômica deve levar em consideração esse emaranhado de fatores, entre eles a omissão formal e material do Estado, em termos quantitativos e qualitativos. Na sequência da presente ideia, é de se pensar que um outro problema viria a surgir, que seria de como medir essa capacidade econômica para pagar tributos em um país com tantas diferenças sociais e culturais como o Brasil. No entanto, a busca por justiça fiscal e social demanda que a concepção, interpretação e implementação do sistema legal e das leis tributárias sejam conduzidas de maneira cada vez mais clara, compreensível e acessível, especialmente ao cidadão comum.

Sob uma análise mais especializada, embora pragmática, poderia apontar para um potencial conflito devido à necessidade de regras, frequentemente complexas e elaboradas, para abordar a capacidade contributiva e econômica. Isso poderia sugerir que, para alcançar a justiça fiscal, seria imperativo que o conjunto de normas que a regem se manifestasse por meio de fórmulas jurídicas sofisticadas ou interpretações de difícil compreensão, muitas vezes exigindo um amplo conhecimento legislativo para lidar com um mesmo caso. No entanto, a fim de evitar maior insegurança jurídica, é crucial buscar a simplificação, coesão, coerência, concisão e unidade do sistema.

Para fins de embasamento teórico, Fabio Ulhôa Coelho, analisa que:

sistema jurídico somente pode ser considerado lógico, se os enunciados por ele compreendidos puderem ser organizados sob a perspectiva dos princípios e regras do raciocínio lógico", conclui que "a lógica do sistema jurídico depende da unidade, consistência e completude das proposições jurídicas, caso contrário podem surgir as antinomias ou as lacunas (2004, p. 55).

No estudo do direito, desde as propedêuticas do início da graduação, é exposto que o conflito (antinomia) ou a ausência (lacuna) de normas não implica na contradição ou completude do Direito. Porém, o sistema jurídico pode apresentar tais características, e por hábito é, com base nas lacunas dos sistemas jurídicos tributários, que se baseiam os planejamentos tributários.

Por um lado, é essencial que o planejamento tributário empresarial esteja em conformidade com o sistema jurídico do país onde a matriz ou filiais estão localizadas, a fim de evitar a invalidação ou ilegalidade de seus planos. Por outro lado, é importante observar que os empresários não estão obrigados a abster-se de atividades não proibidas por lei, e agir dentro das lacunas legais não é considerado inválido nem ilegal no contexto jurídico brasileiro.

Os princípios constitucionais tributários também desempenham um papel crucial no planejamento, podendo ser descritos como diretrizes essenciais das normas ou mesmo como mandamentos fundamentais que guiam o sistema jurídico tributário. Assim, eles atuam como salvaguardas contra possíveis abusos por parte do fisco na relação jurídica tributária, destacando-se entre eles os princípios da tipicidade e da estrita legalidade como os mais significativos.

Destarte, na exposição destes princípios, destaca-se o princípio da tipicidade exige que a lei seja minuciosa ao descrever a hipótese de incidência do tributo, de modo a evitar o uso da analogia ou da discricionariedade, na atividade de interpretação das normas tributárias. Desse modo, Alberto Xavier (2001) leciona que esse princípio, tal qual no Direito penal, exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal, que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.

Com isso, Paulo de Barros Carvalho afirma que,

"o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo" (2004, p. 160). Assim, o tributo só incide no caso de fato ou situação típica, ou seja, de fato que situação descrita em lei, ou seja, "o princípio da tipicidade da tributação encontra-se implícito na formulação do princípio da legalidade como reserva absoluta de lei (2004, p. 20).

É válido analisar o a reserva absoluta, no contexto do direito tributário, pois, esta refere-se à exclusividade da União na competência legislativa para instituir impostos sobre determinadas matérias. Nesse mesmo ponto, a reserva absoluta é essencial para manter a coerência no tratamento tributário de questões particulares, promovendo a estabilidade e a eficiência do sistema jurídico tributário brasileiro. Em continuidade, a reserva absoluta da lei significa para Alberto Xavier que a lei tributária é *lex stricta* (princípio da legalidade):

[...] a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na reserva relativa' [...], ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz (2001, p. 17-18).

Segundo o autor mencionado, o órgão responsável pela aplicação da lei tributária deve restringir-se a encaixar a descrição do fato na descrição da hipótese tributária, sem levar em consideração qualquer valoração pessoal. Ele aponta que, de acordo com a alínea a, do inciso III, do Art. 146 da Constituição Federal de 1988, estabelece-se a reserva absoluta, ao proibir a cláusula geral, exigindo que as normas tributárias sejam elaboradas por meio de conceitos específicos, como, por exemplo, o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo.

O princípio da tipicidade, por fim, exprime a determinação de comandos e técnicas ao legislador tributário, para que formule as leis de modo conforme a doutrina de Xavier (2001, p. 29):

- a) Casuístico ou seletivo, com a proibição de cláusulas gerais (*lex stricta*);
- b) Completo e exclusivo, com a proibição de normas de reenvio (*lex completa*);
- c) Claro e preciso, com a proibição de conceitos indeterminados (*lex certa*);
- d) Expresso, com a proibição da analogia (*lex stricta*).

Os limites constitucionais do planejamento tributário destacam-se ao considerar o princípio da tipicidade como uma salvaguarda da liberdade individual do cidadão de contratar, refletida na liberdade fiscal ou de opção fiscal. Isso proporciona aos contribuintes a capacidade de agir e planejar, contanto que o façam dentro dos limites delineados pelos tipos legais (Xavier, 2001). Dessa forma, eles são livres para escolher as condutas fiscais menos onerosas.

Na sequência da exposição dos princípios, expõe-se o princípio constitucional tributário da estrita legalidade, que está inserto no Art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988, onde está explícito que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em

virtude de lei", e o Art. 150, inciso I, da mesma Carta, onde está redigido que: "I- Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça" (Brasil, 1988).

O princípio da estrita legalidade visa assegurar a segurança jurídica, a previsibilidade e a proteção dos contribuintes contra arbitrariedades do Estado no campo tributário. Desse modo, qualquer ato que viole esse princípio é considerado inconstitucional, uma vez que somente a lei pode criar obrigações tributárias. Esse princípio não se restringe apenas à criação de tributos, mas se estende a todos os elementos da obrigação tributária, como a base de cálculo, a alíquota, a sujeição passiva, entre outros. Assim, a estrita legalidade atua como um freio ao poder estatal, garantindo que os cidadãos estejam protegidos contra excessos e que as regras do jogo tributário sejam claras e objetivas.

Para o Direito tributário esse princípio é tomado de maneira mais estrita, de forma que Paulo de Barros Carvalho ressalta a respeito:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional (2004, p. 157-158).

O referido autor, também ressalta sobre a temática que "somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla" (Carvalho, 2004, p. 21).

Assim, a imposição do tributo somente será possível se houver hipótese de incidência anteriormente descrita em lei. Dessa forma, seguindo o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, leciona que a lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo:

o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do ordo juris nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais. Tipicidade ou precisão conceitual é o outro nome do princípio da legalidade material (Coêlho, 2005, p. 208).

Nessa conjuntura, o planejamento tributário está amparado pela estrita legalidade, uma vez que somente há o dever de pagar os tributos se houver lei que preveja a hipótese de incidência de tais tributos, bem como há o direito de menos pagar se assim a norma tributária permitir ou não proibir. Com isso, a fim de expor alguns limites legislativos, o Código Tributário Nacional, no Art. 97, dispõe que somente a lei pode determinar sobre:

- a) A instituição ou a extinção de tributos;
- b) A majoração ou a redução de tributos;
- c) A definição do fato gerador da obrigação tributária principal;
- d) A fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
- e) A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos;
- f) As hipóteses de exclusão, suspensão e extinção dos créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (Brasil,1996).

Com essa exposição, somente por meio do processo legislativo se pode criar, aumentar ou reduzir tributos, alterar os prazos, parcelar, enfim, tudo que for importante em matéria tributária somente se tornará exigível se houver previsão legal (Brasil, 1988). Por fim, o princípio da estrita legalidade é um dos fundamentos basilares do direito tributário e representa uma garantia essencial para os contribuintes. Ele impõe que a criação, majoração ou instituição de tributos seja feita exclusivamente por meio de lei. Isso significa que nenhum tributo pode ser estabelecido, aumentado ou modificado senão por meio de uma norma legal expressa para tal finalidade.

Após esta breve exposição de alguns princípios do direito tributário brasileiro que defendem o direito do contribuinte de realizar o planejamento tributário, com foco na ideia da possibilidade de economizar por parte da pessoa jurídica. Dessa forma, deve ser demonstrada a importância desse artifício que é para muitas empresas do país de se manterem existindo. Com isso, tal importância será melhor esclarecida no próximo item deste capítulo.

### 3.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA ESSENCIAL PARA A MANUTENÇÃO DE FUNCIONAMENTO DE UMA EMPRESA

Conforme exposto no subcapítulo anterior, o planejamento tributário possui diversos princípios dentro do direito que o sustentam como real e possível. Dessa forma, encontram-se dentro da lei e da doutrina os diversos embasamentos que o tornam legal. Assim, será exposto neste item a importância dele para a sobrevivência fiscal de uma empresa.

O planejamento tributário e a prática de elisão tributária são ferramentas legítimas e importantes para empresas e contribuintes gerenciarem sua carga tributária de maneira eficiente. No entanto, é importante destacar que a elisão tributária deve ser realizada de forma ética e responsável, sem recorrer a práticas abusivas, evasão fiscal ou violação da lei. O respeito à legislação e a busca por uma relação justa entre o contribuinte e o Estado são fundamentais. É recomendável que empresas e contribuintes busquem o suporte de profissionais



especializados, como advogados e contadores, para garantir que suas práticas de planejamento tributário estejam em conformidade com a legislação e para evitar riscos desnecessários. Para descrever a prática Siqueira (2011):

O planejamento envolve análises detalhadas da forma de constituição da empresa (contrato social, subordinação à legislação específica, deveres para com a sociedade – papel social -, maior ou menor facilidade em se realizar novos processos na criação de novas empresas, etc.); de contabilidade; tributário (identificação da carga tributária total que incide na empresa, de acordo com as atividades operacionais que desenvolve e da forma como desenvolve. Nessa avaliação estão inseridas todas as espécies de tributo existentes – municipais, estaduais e federais, inclusive as contribuições sociais e trabalhistas); e estratégica de mercado (relativamente a forma de estruturação dos contratos com fornecedores, clientes, terceiros contratados, etc.).

Como uma prática fundamental para as empresas, planejamento tributário, busca otimizar a carga tributária, garantindo que a organização pague os tributos devidos de forma eficiente e em conformidade com a legislação. Assim, sua importância pode ser explicada por diversos motivos, como redução de custos, melhoria da competitividade, conformidade legal, gestão financeira, investimentos e expansões, aproveitar-se de incentivos fiscais e manter a segurança jurídica da empresa.

Em resumo, o planejamento tributário é uma ferramenta estratégica que vai além da simples redução de impostos; ele é essencial para a gestão financeira, a conformidade legal e a competitividade da empresa no mercado. Planejar é, portanto, escolher entre opções lícitas aquela que possa oferecer melhores resultados a entidade. Ou seja, é uma importante ferramenta para redução de custos. Nesta direção, Nogueira (2010, p. 202) declara que:

Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos [...], pois a possibilidade de uma estruturação, que em face da legislação tributária seja mais favorável, corresponde ao interesse justo do contribuinte, reconhecido pela ordem jurídica.

Para a realização de um sistema de planejamento tributário eficaz, é imprescindível que sejam considerados todos os tributos incidentes na operação empresarial. Assim, após a análise individual do tributo, é possível confrontar a redução do ônus fiscal individual com os reflexos nos outros tributos. O planejamento é, assim, usado pela empresa para a redução de seus próprios custos tributários, por meio da fórmula: redução do custo, ganho de escala, diminuição do preço de venda, ganho de mercado (Nogueira, 2010).

Já Oliveira (2009, p. 205) assevera que,

Para obtenção de uma eficácia da economia legal de impostos e contribuições, também a integração de todos os departamentos da empresa é necessária. Não adianta ter um comitê interno de planejamento, se as decisões forem tomadas sem o conhecimento de pessoas importantes para o sucesso.

O planejamento tributário desempenha um papel estratégico ao identificar oportunidades legais para redução da carga tributária, impactando diretamente na diminuição dos custos operacionais da empresa. Essa prática não apenas proporciona à empresa mais recursos disponíveis para investimentos, mas também confere uma vantagem competitiva significativa. Ao gerenciar eficientemente seus encargos fiscais, a empresa pode não apenas oferecer preços mais competitivos, mas também aprimorar sua margem de lucro, consolidando assim uma posição mais robusta no mercado.

Além disso, o planejamento tributário atua como uma ferramenta essencial para garantir que a empresa esteja em conformidade com as leis tributárias, assegurando sua operação dentro dos parâmetros legais estabelecidos. Assim, segundo Borges (2002 p. 60):

[...] uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Dessa forma, a prática correta previne a incidência de multas e penalidades resultantes de equívocos ou omissões no cumprimento das obrigações fiscais. Visto que, uma estratégia tributária bem formulada proporciona à empresa uma visão antecipada de seus compromissos fiscais, promovendo uma gestão financeira mais eficiente. Assim, essa previsibilidade é crucial para o equilíbrio financeiro e a sustentabilidade do negócio, pois, torna-se antecipar os impactos tributários de decisões estratégicas, como investimentos e expansões, é de vital importância.

O planejamento tributário desempenha um papel fundamental ao avaliar as implicações fiscais dessas decisões, capacitando a empresa a adotar medidas proativas para mitigar eventuais impactos. Sendo assim, permite que a empresa aproveite esses benefícios, reduzindo sua carga tributária de acordo com as condições estipuladas. Com isso, o alinhamento estratégico com as normas tributárias proporciona segurança jurídica à empresa, pois é fundamental para evitar litígios e questionamentos fiscais que possam surgir de interpretações equivocadas da legislação, conforme destaca Bangs Jr. (1999, p. 19):

A importância do planejamento não pode ser super enfatizada. Ao considerar objetivamente o seu negócio, você poderá identificar áreas de fraqueza e força,

localizar as necessidades que de outra forma passam despercebidas, reconhecer precocemente e começar a planejar como melhor atingir suas metas comerciais.

Para entender a importância da eficiência tributária de uma empresa, precisa-se olhar para a estrutura da organização fiscal da mesma, pois refere-se à maneira como ela organiza e gerencia suas atividades relacionadas a questões fiscais. Essa estrutura pode variar de acordo com o tamanho da empresa, sua complexidade tributária e as leis fiscais do país em que está situada. Geralmente, a estrutura fiscal envolve diversos elementos, variando de acordo com a natureza e as necessidades específicas de cada empresa, mas a colaboração eficiente entre essas diferentes áreas é crucial para garantir que a empresa atenda às suas obrigações fiscais e otimize sua posição tributária.

Conforme a necessidade de evitar gastos desnecessários, previamente citada, define-se o planejamento tributário como parte da organização das empresas para que elas possam economizar. Dessa forma, é definido como uma ferramenta que age como agente economizador, reduzindo a carga tributária dentro do que prevê a legislação, de forma que este não apresente abuso deste direito. Assim entende Almeida (2020, p.30) que “o planejamento tributário visto na concepção dos valores e do ‘pós-positivismo’ é admitido como forma de economizar tributos, sempre condicionado às práticas que não representem abuso de direito.”

Com essa breve análise, é possível observar que a interligação entre o planejamento tributário e a economia nas empresas é profunda e estratégica. Desse modo, o objetivo central do planejamento tributário é encontrar oportunidades legais para otimizar a carga fiscal, influenciando diretamente a saúde econômica da empresa. Com isso, ao reduzir eficientemente a carga tributária, a organização consegue preservar recursos financeiros significativos, resultando em economias substanciais.

Os recursos economizados, por sua vez, podem ser direcionados para investimentos estratégicos, expansão dos negócios, pesquisa e desenvolvimento, ou mesmo para fortalecer a posição competitiva no mercado. Adicionalmente, uma gestão tributária eficaz contribui para a previsibilidade financeira, possibilitando que a empresa planeje suas despesas e investimentos com maior segurança. A conexão positiva entre planejamento tributário e economia é destacada pela capacidade da empresa em otimizar seus recursos financeiros, maximizando lucros e criando um ambiente propício ao crescimento sustentável.

Em um país competitivo, porém detentor de altas taxas de mortalidades das micro e pequenas empresas, é preciso que se compreenda, de modo eficaz, o planejamento tributário, de maneira que não cometa atos ilícitos, causando assim uma evasão fiscal e, em consequência, ocasionando uma fiscalização direta ou indireta do Estado, União e Municipal. Desta forma,

torna-se imprescindível adotar um sistema de economia legal, visando encontrar mecanismos que permitam um menor desembolso financeiro com pagamento de tributos. Se a empresa pretende economizar seus encargos tributários, poderá fazê-lo de forma eficaz e legal. Com isso, a maneira legal adequada para tal feito, chama-se economia legal (planejamento tributário) a eficaz minimização dos custos (lucro). Assim, cabe destacar que se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda deve respeitá-la (Greco, 2009). Assim, segundo Chiomento (2010):

o Planejamento Tributário pode ser construído para todas as esferas do poder legislativo, quer seja municipal, estadual ou federal e está ao alcance de todos os órgãos, empreendimentos, associações e entidades. Deve estar presente no aproveitamento de incentivos fiscais, no pagamento de juros sobre o capital, na distribuição de lucros, nas diversas formas de tributação das pessoas jurídicas, e de seus acionistas e cotistas. Antes de ser um direito, o Planejamento Tributário é uma obrigação para um bom administrador.

Conforme a assertiva de Oliveira (2009), a eficácia de um gestor tributário não está na tomada de decisão visando à economia de determinado tributo, mas sim, se ele desconhece os aspectos do seu cliente como seu porte, regime tributário, localização geográfica. Portanto, se a empresa conseguir realizar um planejamento tributário eficaz poderá usufruir de inúmeros benefícios, tais como citados por Greco (2009, p. 175):

O estabelecimento de uma vantagem competitiva da empresa frente aos concorrentes - o fortalecimento da empresa para suportar as ameaças do mercado; -evitar os atos ilícitos, que prejudicam terceiros e enganam o fisco, evitando assim infrações fiscais ou penais; - minimizar os erros presentes que refletem no futuro, ocasionado as mortalidades. - diminuição dos ônus tributário, aumentando a lucratividade; O bom condicionamento da empresa para que ela possa estar sempre bem preparada para as mudanças tributárias; - a condição de que os administradores tenham uma visão clara do regime de tributação do qual a empresa está ingerida e seus tributos; O auxílio da melhor compreensão e interpretação da lei.

Ainda na afirmação de Oliveira (2009), as normas que compõe o sistema tributário Nacional, são instáveis, dificultado o acompanhamento e o ritmo de suas alterações, o que evidencia a necessidade de adoção de um planejamento tributário eficaz, capaz de superar todas as dificuldades para conhecer as normas tributárias e mostrar outros caminhos econômicos. Por conseguinte, ao tornar-se cada vez mais minucioso e profundo esse procedimento, é possível detectar os efeitos tributários em qualquer operação que empresa venha a praticar e apontar a alternativa mais viável que possa ser adotada. A importância do Planejamento Tributário, portanto, está em seu caráter preventivo, decorrendo do fato de não se poder escolher alternativas, senão antes de se concretizar a situação.

Com a consolidação dos fatos, normalmente, somente há duas alternativas: pagar ou não pagar o tributo decorrente da previsão legal descrita como fato gerador. Mas, a opção de não pagar se caracterizará como prática ilícita, sujeitando-se a organização à ação punitiva do Estado, caso este venha a tomar conhecimento de tal prática. Assim, Maggi (2009) ressalta a importância do Planejamento Tributário para todos os tipos de empresas: pequenas, médias e grandes. Assim, devem-se conhecer minuciosamente todas as etapas do processo produtivo, desde a compra de matéria prima até a distribuição dos produtos, para que se possa, com base nessas informações, gerar mudanças legítimas e eficazes à exclusão ou economia de tributos. Em continuidade, Maggi (2009), complementa com o seguinte esclarecimento:

entende-se como planejamento tributário, o planejamento empresarial que tendo como objeto os tributos e seus reflexos na organização, visa obter economia de impostos, adotando procedimentos estritamente dentro das normas legais. O planejamento tributário é na verdade a atividade empresarial estritamente preventiva, que tem como fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude (Maggi, 2009, p.55).

A população empresária brasileira há tempos vem se desdobrando para cumprir as obrigações impostas pelos estados. Nesse contexto, as empresas consomem grande parte de seu tempo para manter as obrigações tributárias em dia, cada vez mais onerosas para o cidadão manter e conviver com essa situação. Pois na verdade, quem financia todos os gastos do sistema tributário são os cidadãos, principalmente aqueles que possuem menor renda, sendo o consumidor final quem paga os impostos indiretos (Costa, 2009, p.187). Descreve Maggi (2009, p.56):

o Planejamento Tributário vem sendo realizado pelas empresas com o objetivo de reduzir o pagamento dos impostos. Ele tornou-se indispensável, pois a legislação tributária brasileira é muito complexa, com inúmeras leis e constantes alterações, o que dificulta a interpretação dos empresários, assim como em se manterem atualizados em virtude dos diversos influenciadores na gestão empresarial. Porém, é de grande importância realizar uma análise administrativa com base na estratégia das empresas, visando reduzir custos e, principalmente, aprofundar o conhecimento de uma importante ferramenta para a competitividade no mercado.

O planejamento tributário desempenha um papel fundamental para as pequenas e microempresas brasileiras, oferecendo uma abordagem estratégica na gestão financeira e fiscal desses negócios. Em meio a um ambiente econômico desafiador, essas empresas muitas vezes enfrentam limitações de recursos e margens de lucro mais estreitas. Nesse contexto, o planejamento tributário eficiente pode representar uma diferença significativa na sobrevivência

e no crescimento sustentável. Visto que, são as pequenas e microempresas as que mais sofrem, devido à menor capacidade financeira, pois, não dispõem de adequada assessoria jurídica-contábil que as mantenham informadas e atualizadas quanto à aplicação da legislação tributária vigente no momento da realização de seus negócios. Nessa mesma senda, a dificuldade para interpretar a legislação tributária que as pequenas e microempresas brasileiras enfrentam é grande (Montserrat, 2007).

Devido a essa dificuldade, ao identificar oportunidades legais para otimizar a carga fiscal, as pequenas e microempresas podem preservar recursos financeiros preciosos, direcionando-os para investimentos estratégicos, expansão ou mesmo para fortalecer sua competitividade no mercado. Para este contexto, a ideia de procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos e ao mesmo tempo estar atento às mudanças da legislação é uma necessidade imprescindível para maximização dos lucros das empresas, para manutenção dos negócios e melhorar os níveis de emprego (Maggi, 2009, p. 56). Dessa forma, o acesso a estratégias tributárias adequadas torna-se um componente crucial para o sucesso e a sustentabilidade das pequenas e microempresas no cenário empresarial brasileiro,

Já as empresas de grande porte normalmente têm estrutura própria para programar um Planejamento Tributário, isso quando não contratam outras empresas especializadas para realizar este trabalho. Porque, para as corporações de maior porte, que muitas vezes operam em escala global e enfrentam uma complexidade tributária considerável, o planejamento tributário se torna uma ferramenta essencial. Sendo assim, conforme Chiomento (2010) discorre que as empresas de grande porte visam evitar a incidência do tributo, reduzir sua base de cálculo, retardar a alíquota do tributo ou adiar o pagamento dos impostos sem a incidência de juros ou multas, e já contemplam, em sua estrutura organizacional, uma área ou um departamento específico para essa função.

A complexidade das transações comerciais, fusões e aquisições, bem como a diversidade de atividades desenvolvidas por essas corporações, torna crucial a adoção de estratégias tributárias que considerem todos os aspectos legais e fiscais envolvidos. Em um contexto globalizado, onde as empresas lidam com regimes tributários diversos, o planejamento tributário se torna um diferencial competitivo ao garantir conformidade com as leis locais e maximizar a eficiência financeira das operações. Dessa forma, o mundo globalizado, o mercado competitivo e o pesado ônus tributário que sufoca as empresas requerem dos profissionais da área, a todo instante, práticas de gerenciamento eficazes para preservar a continuidade do empreendimento.

Ao identificar oportunidades legais para reduzir os encargos fiscais, essas empresas conseguem preservar consideráveis recursos financeiros, que podem ser direcionados para investimentos estratégicos, pesquisa e desenvolvimento, expansão de operações ou fortalecimento da competitividade no mercado. Portanto, para as grandes empresas, o planejamento tributário não é apenas uma prática, mas uma necessidade estratégica que influencia diretamente seu desempenho, crescimento e posicionamento no mercado. Com isso, a capacidade de otimizar a carga tributária, antecipar cenários e adaptar-se às constantes mudanças legislativas confere uma vantagem estratégica, indiferente do tamanho da empresa.

Em síntese, o planejamento tributário representa uma peça-chave para o sucesso e a sustentabilidade das empresas no Brasil. Independentemente do porte, as organizações que adotam estratégias tributárias eficientes conseguem não apenas cumprir suas obrigações fiscais de maneira mais assertiva, mas também alcançar uma posição competitiva mais sólida no cenário econômico. Para pequenas, médias e grandes empresas, o planejamento tributário não é apenas uma prática burocrática, mas uma ferramenta estratégica que permeia todas as áreas do negócio, contribuindo para o alcance de metas financeiras, a maximização de lucros e, por conseguinte, a construção de uma base sólida para o crescimento e a prosperidade no contexto empresarial brasileiro.

Por tudo que foi exposto neste capítulo, entende-se a real importância deste instrumento contábil, pois, devido ao alto encargo tributário do Brasil, para exista uma sequência na vida empresarial é necessário a pessoa jurídica ser capaz de realizar um planejamento tributário eficiente. No entanto, existe uma linha tênue do que pode ou não ser classificado como prática legal ou ilegal no exercício do planejamento, sendo chamado como elisão quando legal e de evasão quando ilegal. Enfim, tal diferenciação entre esses conceitos e o entendimento dos limites da elisão em relação a ADI 2446 serão expostos no próximo capítulo.

#### **4 LIMITES DA ELISÃO TRIBUTÁRIA**

Neste capítulo será, inicialmente, exposto os impactos da decisão da ADI 2446 na prática do planejamento tributário, mais especificamente da elisão tributária. Nesse contexto, será trabalhado como deve ser a relação do contribuinte pessoa jurídica a partir de tal decisão. No segundo item, será feita a diferenciação detalhada dos termos elisão e evasão para que seja visível a clara distinção entre eles.

#### 4.1 JULGAMENTO DA ADI 2446 PELO STF E SEU IMPACTO NA ELISÃO TRIBUTÁRIA

Conforme exposto no primeiro capítulo deste trabalho, em decorrência de decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446, onde foi julgado como constitucional o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a possibilidade de se realizar o planejamento tributário começou a ser questionada. Esse questionamento surgiu devido à falta de definição quanto aos limites possíveis para a continuidade da prática de elisão. Visto que, este excerto da legislação tributária define que a autoridade administrativa pode decidir o que está ou não violando as normativas que regem as obrigações do contribuinte. Dessa forma, é importante entender o que é possível dentro da lei, ou seja, o que ainda é considerado elisão tributária, termo esse que será trabalhado a fundo neste capítulo.

A decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) teve impactos significativos na elisão tributária no Brasil. Visto que, a ADI 2446 questionou a constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar 104/2001, que tratava da regulamentação do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF). Sendo assim, o STF, ao julgar procedente a ação, declarou a inconstitucionalidade de alguns dispositivos, restringindo a possibilidade de utilização da elisão fiscal nesse contexto.

Essa decisão limitou a margem de manobra para planejamentos tributários que visavam a redução da carga fiscal por meio de operações vinculadas ao IOF, representando uma mudança importante no cenário da elisão tributária no país. Esse tipo de decisão, ao definir os limites da elisão fiscal em casos específicos, tem o potencial de influenciar as estratégias adotadas por contribuintes e assessores tributários na busca por eficiência fiscal.

O argumento favorável a decisão do STF, baseia-se na ideia de que se trata de uma tentativa brasileira de conferir ao Fisco um instrumento apto a combater planejamentos tributários tidos como abusivos, sem maiores controvérsias. Sendo assim, isso se deu com a Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu um parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, dispositivo que viria a ser posteriormente reconhecido pela doutrina como “norma geral antielisiva”. Tal dispositivo, à priori, buscou conferir à autoridade administrativa tributária o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados pelo contribuinte por meio de procedimentos de planejamentos tributários que pudessem estar revestidos de abuso de



forma ou de direito ou, ainda, não representassem a realidade dos elementos que ensejaram o surgimento da obrigação tributária.

Todavia, o parágrafo único do art. 116 do CTN, por si só, não autoriza que a autoridade administrativa proceda à desconsideração de planejamentos tributários e autue o contribuinte a seu bel prazer. Com efeito, é necessário a observância de dois pontos específicos quanto a essa questão. No entanto, o autor Alberto Xavier (2001), dentro de outras interpretações, foi um dos primeiros a formular a linha interpretativa, baseada na senda de que o novo parágrafo único não deveria ser visto como uma norma geral antielusiva, como uma inovação no Direito Tributário Brasileiro, mas, sim, como uma regra de reforço da já existente proibição da simulação como instrumento para se evitar, reduzir ou postergar o dever de pagar tributos. Com isso, Xavier elogia o legislador por ter sistematizado de forma mais clara o controle dos atos simulados:

Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez. Por um lado, reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização (Xavier, 2001, p. 156-157).

No contexto em questão, Marco Aurélio Greco (2011, p. 545) para tratar do parágrafo único do artigo 116 do CTN analisou sua constitucionalidade material, tendo como ponto de partida a premissa de que “nem tudo que incomoda é inconstitucional”, de modo que “afirmar a inconstitucionalidade do dispositivo supõe demonstrar a sua incompatibilidade com normas da CF/88, lembrando que, em princípio, toda lei goza de presunção de constitucionalidade”. Sendo assim, Greco salienta que a pretensão de inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 se baseia em três argumentos principais:

(a) violação ao princípio da legalidade estrita; (b) violação ao princípio da tipicidade cerrada; e (c) ilegítima forma de tributação por analogia, os quais pressupõem: (a) que os referidos princípios estejam previstos na Constituição e (b) que a regra deste parágrafo único institua uma forma de tributação por analogia (Greco, 2011, p. 545).

Logo após a sua edição, houve autores que sustentaram a completa irrelevância do parágrafo único do artigo 116 do CTN. O principal argumento desses autores era que, ao falar em atos praticados para dissimular a ocorrência do fato gerador, este dispositivo estaria tratando da simulação, que sempre foi vedada pelo ordenamento jurídico. Portanto, segundo esta visão,

o novo parágrafo único não deveria ser visto como uma norma geral antielusiva, como uma inovação no Direito Tributário Brasileiro, mas, sim, como uma regra de reforço da já existente proibição da simulação como instrumento para se evitar, reduzir ou postergar o dever de pagar tributos.

Um segundo ponto digno de destaque relacionado à norma geral antielusiva é a disposição que determina que a autoridade administrativa deve seguir "os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária". Isso implica que o legislador desejava que a aplicação da cláusula inserida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001 só ocorresse após a criação de um procedimento específico por meio da promulgação de uma lei ordinária. Em resposta a essa demanda, foi elaborada a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que delineou critérios para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa na aplicação da norma geral antielusiva.

Na época, definiu-se que tanto o abuso de forma quanto a falta de propósito negocial seriam elementos que possibilitariam a desconsideração pelo Fisco. Contudo, a MP nº 66/2002 não foi convertida em lei posteriormente, invalidando todas as disposições normativas que ela havia estabelecido. Ademais, até o momento, não foi promulgada uma lei ordinária que regule os procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa na aplicação da norma geral antielusiva.

Consequentemente, conclui-se que, devido à ausência de uma lei que discipline os procedimentos de aplicação dessa norma, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é atualmente inaplicável, não podendo ser utilizado pelo Fisco para desconsiderar planejamentos tributários realizados pelos contribuintes. Embora essa conclusão inicialmente pareça ser uma boa notícia para os contribuintes, na prática, resultou em um cenário de considerável insegurança jurídica, onde a autoridade tributária desqualifica planejamentos tributários com base em critérios ambíguos que não estão previstos na legislação, rotulando-os como atos de evasão fiscal. Sobre esse cenário, manifestou-se Hugo de Brito Machado Segundo:

Essa falta de regulamentação, se em princípio pareceu vantajosa aos que praticam planejamento tributário, logo se mostrou prejudicial. Um tiro pela culatra. De fato, se tivesse sido aprovada a regulamentação, diante de situações duvidosas, situadas na zona de fronteira [...], a Administração teria de instaurar processo administrativo para, ao final, se fosse o caso, desconsiderar o negócio praticado pelo contribuinte. Nesse processo, o contribuinte teria amplas possibilidades de participação e, o mais importante, teria oportunidade de, vencido, pagar o tributo sem a imposição de penalidades. Com a rejeição da MP 66/2002 [...], a Receita Federal, na pretensão de desconsiderar tais negócios, termina por qualificá-los como caracterizadores de evasão fiscal. Como consequência disso, lavra auto de infração no qual exige o tributo

e, não raro, multa agravada em 150%. Em suma, a desconsideração, que antes seria o produto de um processo administrativo, e que seria feita sem imposição de quaisquer penalidades, passou a ser feita em razão do subjetivismo de cada autoridade fiscal, e, o pior, com o acréscimo de pesadas penalidades. Conquanto tais autos possam ser questionados e eventualmente desconstituídos, administrativa e judicialmente, isso traz ao contribuinte um ônus que o procedimento anterior poderia evitar, além de causar-lhe grande insegurança jurídica. (Machado Segundo, 2016, p. 254)

Com esta exposição acima, percebe-se que o planejamento tributário e a prática de elisão tributária são ferramentas legítimas e importantes para empresas e contribuintes gerenciarem sua carga tributária de maneira eficiente. No entanto, é importante destacar que a elisão tributária deve ser realizada de forma ética e responsável, sem recorrer a práticas abusivas, evasão fiscal ou violação da lei. Por isso, é necessário um profundo trabalho de estudo para que se evite transgredir a lei, assim, Fabretti define planejamento tributário como “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas” (2007, p.32).

O respeito à legislação e a busca por uma relação justa entre o contribuinte e o Estado são fundamentais. É recomendável que empresas e contribuintes busquem o suporte de profissionais especializados, como advogados e contadores, para garantir que suas práticas de planejamento tributário estejam em conformidade com a legislação e para evitar riscos desnecessários. Nesse contexto, César A. Guimarães Pereira (2001) observa ainda, que a elisão tributária se ampara em omissão legislativa ou em dispositivo legal que permita obter, sem o sacrifício da utilidade econômica da conduta do particular, a redução ou a supressão do encargo tributário". Pondera ainda, quanto à impossibilidade do Estado em recorrer à teoria da fraude à lei frente a elisão tributária:

[...] a lei tributária não institui conduta obrigatória nem proibida, mas vincula determinados efeitos jurídicos a uma hipótese. Se ocorrer o fato descrito na hipótese, surgem os efeitos jurídicos. Porém, se o particular não é obrigado a realizar o fato, nem é proibido de deixar de realizá-lo. Assim, se empregar caminho indireto para não realizar o fato, não estará fraudando nenhuma norma de obrigação ou de proibição (Pereira, 2001, p. 17).

Por fim, dentro dos argumentos finais para a prática de tal estratégia encontram-se a legalidade, pois os contribuintes têm o direito de buscar formas lícitas de reduzir sua carga tributária, aproveitando incentivos e benefícios fiscais previstos na lei, a maximização dos recursos, pois permite que as empresas utilizem recursos financeiros de maneira mais eficiente, direcionando-os para investimentos, expansão e geração de empregos. Em continuidade, a competitividade empresarial, porque a redução da carga tributária por meio do planejamento

tributário pode aumentar a competitividade das empresas e o estímulo ao empreendedorismo, ao permitir que empreendedores e empresas tenham mais recursos disponíveis, o planejamento tributário pode incentivar o empreendedorismo, a criação de novos negócios e o crescimento econômico.

Pelo que foi contrastado acima, destaca-se que a norma geral antielisiva não oportuniza à autoridade administrativa aplicar tributos ao contribuinte por analogia. Visto que, isso representaria uma afronta ao princípio da legalidade, visto que a obrigação tributária só pode se originar a partir de fato gerador cuja hipótese de incidência se encontra prevista em lei. Dessa forma, é dizer que não é permitido à autoridade administrativa tributar o contribuinte por fato não previsto em lei ou de maneira que os elementos constitutivos do ato ou negócio jurídico praticados por ele não permitam o enquadramento na hipótese de incidência que o Fisco pretende aplicar no caso concreto. Nas palavras de Marco Aurélio Greco, a limitação ao âmbito de atuação da autoridade administrativa é clara:

O parágrafo único do artigo 116 determina a aplicação da legislação tributária ao fato gerador ocorrido. Nada diz quanto aos critérios a serem utilizados na identificação do próprio fato gerador. Caberá ao Fisco, nos termos do artigo 142 do CTN, “verificar a ocorrência” utilizando os critérios de interpretação da lei e interpretação dos fatos que sejam admissíveis no âmbito do Direito Tributário. [...] A vedação da analogia, no que se refere à amplitude e aplicabilidade da previsão legal do fato gerador, continua intacta. Se a lei prevê como fato gerador o fato “A”, não cabe utilização da analogia para estender a previsão para alcançar o fato “B”. Porém, se a lei prevê o fato “A” e se o fato “A” ocorreu disfarçado de fato “B”, então cabe a desconsideração para assegurar que a lei incida sobre o fato “A”. Este é o sentido do parágrafo único ora comentado (Greco, 2019, p. 556 -557).

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) (Brasil, 1966) impõe uma limitação ao planejamento tributário ao estabelecer que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir a carga tributária, quando configurar uma forma dissimulada para disfarçar a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Essa norma visa coibir práticas abusivas que, embora aparentemente legais, têm como propósito principal a elisão fiscal, ou seja, a redução ou eliminação indevida do pagamento de tributos. Assim, o CTN confere à autoridade fiscal a prerrogativa de analisar a substância econômica dos atos praticados, possibilitando a desconsideração da forma jurídica adotada quando esta não refletir a realidade dos fatos, sendo um instrumento para evitar abusos no planejamento tributário.

Contudo, conforme já debatido no presente trabalho, em abril de 2022, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, que versava justamente sobre a norma geral antielisiva. No

procedimento judicial em questão, questionava se a constitucionalidade da referida norma, alegando-se que ela permitia ao Fisco tributar fato gerador que, embora previsto em lei, não tenha ocorrido. A ADI foi julgada improcedente, nos termos do voto da relatora, que esclareceu:

que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária, de forma que a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador e que a autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado (Brasil, 2022).

Assim, a posição adotada pelo STF denota a perspectiva de que a função da norma geral antielisiva é, de fato, garantir a aplicação do ordenamento jurídico, permitindo-se ao Fisco somente a tributação de fatos geradores que tenham se realizado no mundo fenomênico e a desconstituição de atos ou negócios jurídicos dissimulados ou com o propósito de evasão fiscal. No voto da própria Ministra Carmen Lúcia (Brasil, 2022), inclusive, há menção expressa de que a norma geral antielisiva não se presta a evitar planejamentos tributários. Observe-se:

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada (Brasil, 2022).

Dúvida que surge a partir desse desfecho, portanto, seria referente à utilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Ora, se o Fisco pode promover a desqualificação de planejamentos tributários com base nas hipóteses de evasão e elusão fiscal, qual o sentido da norma geral antielisiva. Sendo assim, na opinião de Marco Aurélio Greco, a expressão “dissimular” empregada na previsão da norma geral antielisiva comporta situações que iriam além das hipóteses de evasão fiscal (Greco, 2019, p. 558), permitindo ao Fisco questionar atos ou negócios jurídicos que não se tratam de patologias ou defeitos do negócio jurídico, visto que esses elementos já são naturalmente rejeitados pelo próprio ordenamento jurídico.

Essa recusa, na verdade, é a base que a Receita Federal utiliza atualmente para invalidar planejamentos tributários considerados abusivos. Visto que as situações que caracterizam a evasão fiscal representam disfunções ou defeitos do negócio jurídico, tais elementos não exigiriam uma previsão normativa explícita para sua desconstituição. Por serem considerados ilícitos, o próprio sistema jurídico já condena essas práticas. Nesse contexto, se a intenção da

norma geral antielisiva fosse essa, ela estaria simplesmente reiterando uma premissa já estabelecida no ordenamento jurídico como um todo.

Marco Aurélio Greco (2019) esclarece, portanto, que a previsão do parágrafo único do art. 116 do CTN engloba também a figura do “negócio indireto”, que não padece das patologias ou defeitos do negócio jurídico. A definição de negócio indireto “corresponde à obtenção dos mesmos efeitos econômicos que resultam do fato gerador, mediante a adoção de um negócio jurídico diferente” (Greco, 2019, p. 561), e, acerca da previsão da norma geral antielisiva, esclarece o referido autor sobre a hipótese em que o negócio indireto não padece de patologias ou defeitos:

[...] como o caso não é de ilicitude nem de patologia do negócio jurídico, trata-se de situação em que a exigência tributária resultaria da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva em cotejo com a liberdade individual. Daí a necessidade de um procedimento especial para compor a hipótese (Greco, 2019, p. 561).

Essa seria uma das perspectivas acerca da utilidade da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, que atualmente se reputa inaplicável por inexistência de lei ordinária que regule sua aplicação. Enfim, essa ausência de regulamentação específica cria um cenário de incerteza jurídica, pois a autoridade tributária pode questionar planejamentos tributários com base em critérios subjetivos, sem respaldo legal claro. Portanto, embora o parágrafo único do artigo 116 do CTN seja constitucional, sua aplicação efetiva é complexa devido à falta de legislação que estabeleça os procedimentos a serem seguidos, pois, conforme exposto neste item possuem visões divergentes dentro dos doutrinadores do direito.

Essa situação coloca contribuintes e autoridades fiscais em constante debate e, por vezes, em litígio, destacando a necessidade premente de uma legislação específica para fornecer diretrizes claras sobre como a norma geral antielisiva deve ser aplicada na prática. No entanto, a inexistência de uma lei ordinária que discipline os procedimentos para a aplicação dessa norma torna seu uso pela autoridade fiscal uma tarefa desafiadora. Assim, deve-se seguir a visão dos doutrinadores que defendem que a decisão do STF não deve ser interpretada como algo negativo para quem realiza o planejamento tributário conforme a lei, mas sim como uma forma de repúdio aos planejamentos que levam a evasão e a elusão.

A falta de legislação específica e a dúvida da comunidade empresarial de até onde vai a sua possibilidade de efetivar a prática de um planejamento tributário, fazem com que trabalhos como este e outros que estão por vir demonstrem a diferença entre a legalidade deste artifício e

a sua ilegalidade. Com isso, a exposição de diferentes jurisprudências e de conceitos reais do que está segundo o princípio da legalidade dentro do correto. Assim, no próximo item será trabalhada a diferenciação dos termos elisão e evasão tributária, para que seja mais clara, apesar da dúvida geral, do que é ou não correto dentro desta temática.

#### 4.2 DIFERENÇA ENTRE A ELISÃO E A EVASÃO TRIBUTÁRIA

Neste item será exposto uma diferenciação fundamental para o entendimento do planejamento tributário. Nesse contexto, a elisão, a elusão e a evasão tributária representam distintas abordagens em relação à otimização da carga fiscal. Sendo assim, o desafio para legisladores e autoridades fiscais reside em distinguir e regular essas práticas de maneira a garantir a justiça fiscal e coibir abusos sem prejudicar a legítima busca por eficiência tributária.

A elisão refere-se ao planejamento tributário legítimo, no qual os contribuintes buscam estruturar suas atividades de maneira eficiente e em conformidade com a legislação para reduzir legalmente a carga tributária. Por outro lado, a elusão envolve práticas que, embora formalmente dentro da lei, violam sua essência, sendo uma tentativa de burlar o espírito da legislação tributária. Já a evasão tributária caracteriza-se por condutas ilegais, como sonegação de impostos, buscando evitar o pagamento de tributos de forma ilícita. Esses conceitos representam uma escala que vai do uso legítimo das normas tributárias até a transgressão direta da lei fiscal, sendo que neste capítulo o foco estará destinado a diferenciação dos termos elisão e evasão. Antes de passar para o foco do seguinte item, é importante observar o seguinte argumento de Ricardo Alexandre (2015, p. 287-290) que define o que seria a elusão fiscal, diferenciando-a da elisão e da evasão:

A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência, incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio de maneira mais onerosa.

[...] A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

[...] Por fim, nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (ou elisão ineficaz), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardid caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação.

Diante dessa exposição, para finalizar o entendimento da elusão, Torres define:

A elusão fiscal, consistente na realização de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte que, embora formalmente lícitos, são organizados com o propósito exclusivo de obter a economia de tributos, mediante expedientes artificiais e, portanto, desprovidos de causa jurídica (2013, p. 187).

Findada essa conceituação inicial, será importante no restante deste subcapítulo, entender a diferença dos dois principais termos que envolvem o planejamento tributário e a sua legalidade. Desse modo, a elusão e a evasão, e as suas diferenciações, ensinaram o norte teórico deste trecho do trabalho. Consoante a isso, ainda que possa não haver consenso nessa dicotomia, ensina Paulo Ayres Barreto,

faz-se menção à ‘elisão tributária’ usualmente em oposição à ‘evasão fiscal’, tendo em consideração a licitude da conduta – o que caracterizaria a conduta meramente elisiva – ou sua ilicitude, hipótese na qual estaríamos diante e prática evasiva (2016, p. 156-160).

Não há, na doutrina brasileira ou estrangeira, unanimidade acerca do significado do conceito de elisão tributária ou da delimitação de sua exata extensão. Em decorrência disso, também não há consenso para os conceitos de “elisão”, “planejamento tributário lícito”, “economia de opção”, “elusão” e “evasão fiscal”. Sendo assim, todas essas figuras se relacionam de forma imbricada, auxiliando a delimitação dos exatos limites em que o planejamento tributário do contribuinte é lícito ou ilícito.

Dentro desta temática, foram apresentadas diversas propostas para delinear de forma mais precisa essas questões. Com isso, a latitude concedida à liberdade contratual do contribuinte, mesmo quando resulta em economia tributária e menor receita para o governo, pode variar em sistemas tributários específicos, dependendo do teor e da organização de suas normas constitucionais, especialmente seus princípios orientadores. Desse modo, identificar, na prática, se uma estrutura ou operação específica do contribuinte constitui uma prática autêntica de elisão ou evasão fiscal está longe de ser uma tarefa simples. Isso ocorre, pois existe uma enorme zona cinzenta, em que, de um lado, são utilizadas formas jurídicas sem princípio não vedadas pelo ordenamento jurídico, mas, de outro, que parecem ser artificiosas ou afrontar indiretamente a mens legis ou princípios prestigiados em nosso sistema jurídico.

Diante do ônus da carga tributária e da competição no mercado, muitas entidades no Brasil, incluindo alguns órgãos públicos, procuram estratégias para diminuir a incidência de impostos em suas obrigações fiscais. Infelizmente, algumas empresas optam pela sonegação,



uma escolha equivocada que constitui um crime tributário, contrariando leis fiscais e penais. Com o objetivo de reduzir ou até mesmo evitar o pagamento de tributos, essas entidades omitem fatos, fraudam e falsificam documentos, e alteram informações enviadas ao fisco. Tais práticas evasivas estão sujeitas a penalidades previstas nas legislações 8.137/90 (Brasil, 1990) e 9.430/96 (Brasil, 1996), que podem incluir multas e até detenção.

A sonegação tem um impacto significativo na sociedade, causando concorrência desleal no comércio, uma vez que o custo de manter uma entidade em conformidade com todas as obrigações fiscais se reflete nos preços dos produtos. Isso prejudica a sociedade como um todo, pois os impostos arrecadados são destinados a proporcionar benefícios coletivos e acabam financiando organizações criminosas de várias naturezas, além de contribuir para a corrupção nos setores públicos. Assim, o termo evasão fiscal representa exatamente a sonegação por meio de redução ou ocultação do fato gerador do imposto após a sua ocorrência infringindo a legislação, se trata portando de um meio ilícito. Nesse contexto, define Cussolin (2014, p.1) “a evasão fiscal provém de artifícios dolosos nos quais o contribuinte, em afronta à legislação, reduz sua carga tributária, o que pode ser entendido como sonegação.”

Já a elisão fiscal é um meio lícito de busca mediante legislações pertinentes, de formas e opções mais favoráveis para determinada entidade pagar seus impostos. Dessa forma, é um planejamento que utiliza técnicas contábeis com o objetivo de evitar ou minimizar o surgimento do fato gerador de tributos. Ao contrário da evasão fiscal, a elisão está fundamentada na legislação, garantindo sua legitimidade, e é conhecida como planejamento tributário. Assim sendo, a elisão tributária permite uma economia lícita e legítima de tributos, segundo Rothmann isso ocorre mediante “procedimento de interpretação das normas tributárias e consequente elaboração de plano de otimização dos custos, com as obrigações tributárias, pela redução, diferimento ou elisão dos tributos” (2015, p. 676).

Trata-se de conduta que, marcada pela licitude, não merece qualquer repreensão pelas autoridades fiscais e se encontra dentro do âmbito de proteção do exercício da liberdade econômica e da livre iniciativa dos contribuintes. No mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto (2016, p. 226) defende que elisão tributária como o direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, reduzir o montante devido a título de tributo, ou postergar a sua incidência.

Com a necessidade de diferenciação é importante trabalhar com diferentes fontes do direito. Com isso, a doutrina destaca que o planejamento tributário, também conhecido por evasão lícita, elisão fiscal ou outras denominações encontradas, é aquele que acontece antes da ocorrência do fato gerador do tributo ou do fato que possa sofrer imposição tributária, por meio

de formas previstas ou não proibidas na lei, que produz efeitos reais e próprios do ato praticado, cuja declaração vai ao encontro da intenção do ato e que visa impedir, reduzir ou adiar a incidência do tributo (Paula, 2007). Assim, Siqueira define:

O sucesso do Planejamento Tributário é trazer a simplificação e o menor custo total na gestão das empresas. O menor custo é buscado em todas as suas bases de formação: tributária, operacional, contratual, administrativa, entre outras. Uma questão também a ser considerada como determinante na necessidade das empresas de realizarem um planejamento decorre da complexidade dos acontecimentos na nossa política tributária (2011).

Em resumo, o planejamento tributário busca a eficiência fiscal por meio do estudo e da aplicação das normas fiscais vigentes, permitindo uma melhor gestão dos tributos e a maximização dos recursos financeiros da empresa, sendo também denominado de elisão tributária. É importante ressaltar que o planejamento tributário deve ser realizado de forma ética e dentro dos limites legais estabelecidos pela legislação fiscal. Estratégias que envolvem simulação, fraude, abuso de forma jurídica ou desvio de finalidade podem ser consideradas ilegais e sujeitas a penalidades, sendo esta prática denominada evasão tributária. Estas duas práticas foram diferenciadas pelo Internacional Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), da seguinte forma:

Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. [...]. Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos. Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos. (IBFD, 1988, p.22 e 101)

Dessa forma, a diferenciação entre estas duas ações dentro do direito tributário se expõe além das discussões doutrinárias, chegando ao ponto de gerar jurisprudências. Sendo assim, o planejamento tributário de empresas que buscam menos gastos tributários, muitas vezes é acusado de se caracterizar como evasão, que é ilícita, do que com a elisão. Conforme decidiu a 4ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação da União, nos termos do voto do Relator, José Carlos Da Silva Garcia:

TRIBUTÁRIO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO. APELAÇÃO DA UNIÃO. AUTO DE INFRAÇÃO DESCONSTITUTIVO DE NEGÓCIO JURÍDICO. IRPJ NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. DUAS EMPRESAS COM OS MESMOS SÓCIOS. ELISÃO

FISCAL. RIR/1980. POSSIBILIDADE NA ÉPOCA DOS FATOS. ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DESNECESSIDADE.

1. O cerne da controvérsia se restringe a saber se a autuação foi lavrada nos estritos termos da lei. O Juízo de origem, como relatado, entendeu que não. A União, por outro lado, defende a legalidade do ato. Para tanto, deve-se analisar se a criação de uma segunda pessoa jurídica, pelos mesmos sócios, como método de planejamento tributário, constitui evasão fiscal de forma a revestir de legalidade a autuação sofrida pela Apelada, levando-se em consideração que os fatos geradores remontam ao ano-exercício 1987 (ano-base 1986), antes, portanto da edição da LC 104/2001, a norma geral antielisiva por excelência, que adicionou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, permitindo aos agentes da fiscalização determinar a desconsideração de atos e negócios jurídicos, que seriam considerados, dentro da esfera ético-jurídica de discricionariedade, objeto de fraude ou simulação contra a lei tributária.
2. Foram constatadas pela fiscalização: (i) a ausência de escrituração, e (ii) a criação da segunda pessoa jurídica, pelos mesmos sócios da primeira empresa, com o mesmo nome fantasia, o que seria motivo suficiente para comprovar a evasão fiscal.
3. Sobre a obrigatoriedade de escrituração, o art. 394 do RIR/80 é expresso e retira a característica de ilegalidade encontrada pela autoridade fiscal na autuação sofrida pela Autora.
4. Diferentemente da elisão, que é lícita, embora combatida pelo Estado, a evasão fiscal é sempre ilícita, decorrente de um ato fraudulento. Do acervo probatório, não se constata evasão fiscal, porque o fato gerador do IRPJ não foi ocultado, apenas o fato típico foi licitamente evitado. A postura do Estado frente à elisão tributária vai ser sempre defensiva. O Poder Público está sempre um passo atrás do planejamento tributário das empresas. Vale dizer que administradores, advogados e contadores das empresas sempre acham um método para o menor recolhimento de tributos possível, obviamente, dentro da legalidade. Uma vez que o Estado verifique uma sistemática assim, cuida de logo criar uma norma antielisiva, para que a sistemática adotada seja inquinada evasão fiscal (ou elisão abusiva).
5. A evasão fiscal ocorre pela finalidade única e exclusiva de burlar a lei tributária. Nessa seara, pode-se dizer que a fiscalização, ocorrida em 1991/1992, não detinha o poder para desconstituir o negócio jurídico de criação da segunda empresa.
6. O agente fiscal considerou a má-fé da empresa autuada, por um critério ético-jurídico, inserido no arbítrio, e não na discricionariedade, o que não se admite em âmbito tributário, no qual a autoridade estatal deve obedecer à legalidade estrita.
7. Também não se aplica ao caso o art. 149, VII, do CTN, porque não ficou demonstrado na autuação se havia dolo, fraude ou simulação por parte da empresa Apelada. O único dado apresentado pelo agente fiscal foi a falta de escrituração, que era um ato legítimo porque a empresa era optante da tributação do IRPJ sob a sistemática do lucro presumido.
8. A legislação da época, o RIR/1980, em consonância com a Constituição de 1988, impede, por seus próprios alicerces legais, qualquer auto de infração desconstitutivo. Dessa forma, carece de legalidade o auto de infração e, portanto, a sentença está correta ao anular os procedimentos administrativos fiscais oriundos dessa autuação.
9. Apelação da União a que se nega provimento (Brasil, 2018).

Os casos similares ao acima exposto, irão se tornar cada vez mais frequentes dentro do judiciário brasileiro. No entanto, a partir do momento em que foi considerado o parágrafo único do artigo 116 como constitucional, iniciou-se a prática de nomeá-lo como norma geral antiabuso. Com estes pontos observados sobre a norma geral antiabuso, a qual é essencial para delimitar o que é legal ou não. Visto que, é importante destacar que a evasão tributária e a elisão tributária representam abordagens opostas em relação ao pagamento de tributos. Desse modo, a elisão refere-se a estratégias legais adotadas pelos contribuintes para reduzir a carga fiscal de maneira lícita. No contexto da elisão, os contribuintes buscam estruturar suas operações de

forma eficiente, aproveitando brechas e benefícios fiscais previstos na legislação. É uma prática aceitável e em conformidade com a lei, visando a otimização fiscal.

Por outro lado, a evasão tributária caracteriza-se por práticas ilegais com o intuito de evitar o pagamento de tributos de forma ilícita. Envolve a sonegação fiscal, falsificação de documentos ou qualquer outra conduta fraudulenta para escapar das obrigações tributárias. Diferentemente da elisão, a evasão é considerada uma infração grave e é passível de penalidades legais. Em resumo, enquanto a elisão tributária se refere a estratégias legais e éticas para reduzir a carga fiscal, a evasão tributária envolve práticas ilegais e fraudulentas para evitar o pagamento de tributos.

Diante disso, após a diferenciação teórica e prática desses dois conceitos que permeiam o planejamento tributário, conclui-se que se encontra certa dificuldade na sua diferenciação e até mesmo faz com que entre em cena o termo elusão, como termo intermediário entre esses dois fundamentais. Por conseguinte, pode-se afirmar que com o que foi exposto aqui neste item tentou-se diminuir a dificuldade do interessado em realizar o uso do planejamento tributário dentro da lei, ou seja, realizar a elisão tributária, a qual é defendida dentro da lei, da doutrina e da jurisprudência.

Por fim, a ADI 2446 (Brasil, 2022) foi uma forma de reduzir os casos de evasão fiscal que vinham ocorrendo no país, mas que acabou afetando, de certo modo, quem pratica a elisão tributária. Visto que, a falta de legislação ordinária específica, dificulta ainda mais, o trabalho de quem faz o planejamento tributário, pois não se define, claramente, qual seria o limite da atuação interpretativa do agente administrativo, por parte de quem tenta organizar sua empresa legalmente. Isso ocorre, pois mesmo com trabalhos como este que tentam tornar mais fácil o entendimento da diferenciação da elisão e evasão a falta de legislação adequada ainda afeta o contribuinte nesse processo de entendimento.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Percebe-se que as mudanças frequentes dentro do ordenamento jurídico e dos entendimentos do direito tributário brasileiro, conforme ocorreu na decisão da ADI 2446, tornam a sobrevivência das empresas do país uma completa epopeia.

A perspectiva de quem trabalha com planejamento tributário após a decisão do STF, conforme mencionado no início deste trabalho, não era das mais otimistas. Neste cenário, a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 colocou em dúvida toda a classe empresarial, pois, se colocou em jogo a necessidade de proteger e cuidar dos interesses da área.

É nesse contexto, que o esclarecimento do que é o planejamento tributário e sua importância, torna-se fundamental, porque, com a definição a favor da norma geral antiabuso dentro da ADI 2446, expõe a necessidade do amplo conhecimento dos conceitos e limites deste tipo de planejamento.

Devido a essa necessidade, conforme foi esclarecido neste presente trabalho, o planejamento tributário é peça fundamental na engrenagem existencial de qualquer empresa brasileira. Visto que, toda empresa brasileira enfrenta uma batalha contínua contra a vasta diversidade de tributos que recaem sobre elas. Até porque a necessidade de arrecadação do Estado brasileiro, pode, muitas vezes, fazer com que as empresas optem por não pagar determinados tributos, na busca por economias, sendo a função do planejamento tributário realizar essa economia de forma legal.

Outrossim, a definição que foi dada ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, como norma antielisiva, foi um dos maiores causadores da dúvida que gerou o presente estudo. Em razão desta adjetivação, em conjunto, com a dificuldade de definir qual seria a finalidade deste excerto da legislação tributarista que se torna necessário um maior estudo por parte de contadores e advogados da área para compreender o que é legalmente previsto. Dessa forma, o aprofundamento do estudo da legislação e da jurisprudência envolvendo o tema é ferramenta essencial na efetividade na prática da elisão, até mesmo para que se efetive o princípio da legalidade.

Nesta mesma senda, com a execução do planejamento tributário de forma efetiva e dentro da legalidade, configurando-se como elisão, cabe ao agente administrativo respeitar como dentro da lei tal atividade. Junto disso, o poder interpretativo dado ao agente administrativo, dentro da ADI 2446, deve servir como instrumento de combate contra planejamentos abusivos, conforme exposto neste trabalho na visão do autor Alberto Xavier (2001), o novo parágrafo único deveria ser visto como como uma regra de reforço da já existente proibição da simulação como instrumento para se evitar, reduzir ou postergar o dever de pagar tributos. Dessa forma, o exercício dentro da lei é defendido, dentro desta interpretação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, para que seja preservado o melhor interesse do contribuinte e do estado brasileiro.

Por conseguinte, neste estudo, buscou-se analisar as visões dos diferentes especialistas na área tributarista para expor a importância do planejamento tributário e permear os limites legais da aplicação do mesmo. Dessa forma, entre as delimitações estabelecidas, foram expostas as definições dos termos elisão e evasão tributária, a fim de responder o problema de pesquisa,

para que seja possível entender a diferença entre a sonegação e o planejamento tributário eficiente.

A análise da importância da elisão tributária dentro da estrutura empresarial, fez com que diversos doutrinadores defendessem tal prática como parte do princípio da capacidade contributiva. Destaca-se o papel do advogado e do contador como partes fundamentais na luta pela garantia deste princípio.

Ao passo que em relação à aplicação da legislação supracitada nas decisões, de fato o a norma geral antiabuso, seria destinada ao combate da evasão e não da elisão. Entretanto, pela ausência de legislação ordinária que regule tal funcionamento, questionou-se o limite da atuação do agente administrativo. Isso acaba, fazendo com que dúvidas a respeito do posicionamento do legislador sempre contrário ao contribuinte. Porque, como já visto, o Brasil possui uma gama gigantesca de tributos que recaem sobre as pessoas físicas e jurídicas.

Por último, destaca-se que o direito das empresas de realizar o planejamento tributário está previsto em diversos princípios e até mesmo dentro da constituição. Nessa senda, percebe-se que é necessário evoluir na legislação tributária para que seja sanada a dúvida dos limites de atuação e aplicação da elisão, sendo que, um país que cobra tanto de seu contribuinte deveria possuir normas que regulamentassem uma cobrança justa.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado** – 9. Ed. Rev., atual. E ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

ALMEIDA, Thaís Soares de O. **Planejamento Tributário**. Grupo Almedina (Portugal), 2020. 9788584935697. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584935697/>. Acesso em: 06 out. 2023.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO FILHO, Marcelo John Cota de. **Limites do Planejamento tributário: requisitos para um planejamento seguro**. Artigo científico (bacharelado em Direito) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2022.

BANGS Jr. David H. **Guia prático de planejamento de negócios**. São Paulo: Nobel, 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo, Noeses, 2016.

BORGES, H. B. **Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **ADI 2446, 11 de abril de 2022**. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE. Relatora: Min. Carmen Lúcia, 27 de abril de 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%202446%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em 22 abr. 2023.

BRASIL. **ADI 939, 15 de dezembro de 1993**. Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira [...]. Relator: Min. Sydney Sanches, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%202446%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em 22 abr. 2023.

BRASIL. ARTIGO 116 DA LEI Nº 5.172 DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10575956/artigo-116-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>. Acesso em 23 de abril de 2023.

BRASIL. AUTORIDADE Fiscal pode anular atos praticados para dissimular tributo, decide STF. Brasil, 14 de abril de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=485260&ori=1>. Acesso em: 20 abr. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 18 nov. 2023.

BRASIL. **Dívida Pública Federal alcança R\$ 5,86 trilhões no mês de fevereiro de 2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/marco/divida-publica-federal-alcanca-r-5-86-trilhoes-no-mes-de-fevereiro-de-2023>. Acesso em 06 maio 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Palácio do Planalto, Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm). Acesso em: 6 nov. 2023

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm). Acesso em 18 nov. 2014.

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. Palácio do Planalto, Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 6 nov. 2023

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm). Acesso em: 6 nov. 2023.

BRASIL. **Tribunal Federal da 2ª Região TRF-2- Apelação AC XXX-18.1997.4.02.5001 ES XXXX-18.1997.4.02.5001**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em 3 out. 2023.

BRASIL. **XXI Simpósio Nacional De Estudos Tributários**. Disponível em: <https://abdt.org.br/xxi-simposio-nacional-de-estudos-tributarios/>. Acesso em 15 out. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

CHAVES, Francisco C. **Planejamento Tributário na Prática - Gestão Tributária Aplicada**, 4ª edição. São Paulo, Grupo GEN, 2017. 9788597011876. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011876/>. Acesso em: 06 nov. 2023.



CHIOMENTO, Domingos Orestes. **A importância do planejamento tributário**. 2010. Disponível em: <https://administradores.com.br/noticias/a-importancia-do-planejamento-tributario>. Acesso em: 24 out. 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COELHO, F.U. **Roteiro de Lógica Jurídica**. 5. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

COSTA, Alexandre Freitas. **Estudos de Gestão Fiscal e Tributária**. 1.ed. Belo Horizonte: Editora Educação e Cultura, 2009.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CUSSOLIN, J. A. M. **Elisão e Evasão fiscal**. Disponível em: <http://www.contabeis.com.br/noticias/17500/elisao-e-evasao-fiscal/>. Acesso em: 18 out. 2023.

DESAI, M.; DHARMAPALA, D. Corporate tax avoidance and firm value. **Review of Economics and Statistics**, v. 91, n.3, p. 537–546, 2009.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Editoras Altas, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

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

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª edição. Quartier Latin, 2019. ISBN 978-8576749998.

HANLON, M.; HEITZMAN, S. A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, Issue 2-3, p. 127-178, 2010.

IBFD. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 1998.

LEÃO, M. A (Falta de) Norma Geral Antiabuso no Direito Tributário Brasileiro: entre o Dever Fundamental de pagar Tributos e o Direito de economizá-los. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, p. 515–536, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1506>. Acesso em: 29 maio. 2023.

LUKIC, M. DE S. R. Planejamento Tributário. **FGV Direito Rio**, 2017. Disponível em <https://contabilidadeenegocios.files.wordpress.com/2020/03/03-planejamento-tributario-3a-1rio-fgv.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2023.

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

MACIEL NETO, P.B. Direitos e deveres dos empresários e administradores. **Revista Jurídica Consulex**. n. 41. São Paulo, 2000.

MAGGI, Luiz. **Planejamento Contábil e Tributário**. 1ª. Edição. Belo Horizonte: Fumarc, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros editores, 20ª edição, 2005.

MONTSERRAT, José. **Planejamento tributário nas pequenas e microempresas**. Disponível em: <http://pt.oboulo.com/planejamento-tributario-nas-pequenas-e-micro-empresas-35964.html>. Acesso em: 27 out. 2023.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5 edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2.ed., 2009.

PAULA, Marilise Silveira de. **Planejamento Tributário e os Princípios da Capacidade Contributiva e da Liberdade de Iniciativa**. 2007 Disponível em: <http://www.ffadvogados.adv.br/detalhes.php?ID=36>. Acesso em: 24 set. 2023.

PEREIRA, César. A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo. Dialética, 2001.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade**. São Paulo: Dialética, 2000.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. 1ª ed. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2019.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil. v.4 – Responsabilidade Civil**. 20.ed.rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002) - São Paulo: Saraiva, 2003.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In:**

PRETO, Raquel Elita Alves. **Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IASP, 2015.

SANTANA, Matheus. **Planejamento Tributário À Luz Do Direito Privado**. 2019, Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso**. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 24, p. 345–370, 2010. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1649>. Acesso em: 29 maio 2023.

SIQUEIRA, Antônio Carlos Pedroso de. **O Planejamento Tributário: O que representa e como é desenvolvido**. Disponível em: <http://www.milenio.com.br/siqueira/Planejamento.htm>. Acesso em: 24 out 2023.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro, Elsevier, Campus, 2013.

WILSON, R. **An examination of corporate tax shelter participants**. *The Accounting Review*, v. 84, n. 3, p. 969-999, 2009.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Planejamento Tributário**. São Paulo, 2018. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>. Acesso em: 06 set. 2023.

NUP: 23081.155848/2023-12

Prioridade: Normal

**Homologação de ata de defesa de TCC e estágio de graduação**

125.322 - Bancas examinadoras de TCC: indicação e atuação

**COMPONENTE**

Ordem	Descrição	Nome do arquivo
5	Trabalho de conclusão de curso (TCC) (125.32)	FREDERICO FELIPE TIMM KRUEL_MONOGRAFIAII (1).pdf

**Assinaturas**

**11/12/2023 18:23:16**

FREDERICO FELIPE TIMM KRUEL (Aluno de Graduação - Aluno Regular)  
06.09.05.01.0.0 - Direito Diurno - 13850

**13/12/2023 18:39:31**

MARCELO CARLOS ZAMPIERI (PROFESSOR DO MAGISTÉRIO SUPERIOR (Ativo))  
06.34.00.00.0.0 - DEPARTAMENTO DE DIREITO - DDIR

Código Verificador: 3630382

Código CRC: 2c47fb64

Consulte em: <https://portal.ufsm.br/documentos/publico/autenticacao/assinaturas.html>

