



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**CATARINA SOUZA COELHO**

**REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS COMO INSTRUMENTO  
DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM GRUPOS  
ECONÔMICOS**

Salvador  
2017

**CATARINA SOUZA COELHO**

**REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS COMO INSTRUMENTO  
DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM GRUPOS  
ECONÔMICOS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito  
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ângelo Boreggio Neto

Salvador  
2017  
**TERMO DE APROVAÇÃO**

**CATARINA SOUZA COELHO**

**REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS COMO INSTRUMENTO  
DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM GRUPOS  
ECONÔMICOS**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,  
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/2017

À  
Minha avó Veramirta Oliveira Souza (*in  
memorian*).

## **AGRADECIMENTOS**

Após a conclusão dessa importante etapa da minha formação acadêmica, não poderia deixar de agradecer àqueles que contribuíram pra concretização desse trabalho, seja com a construção do conhecimento ou o apoio emocional.

Aos meus pais, Suse e Marlon, incentivadores maiores nessa jornada.

Aos meus irmãos, Carol e Marlinho, pelo amor e compreensão de sempre.

Às amigas de todas as horas, Ayla, Carol, Vanessa, Camila e Marina, sem vocês toda a minha vida seria mais sem graça.

Aos doutores Marcelo, Tayane e Márcio pelo conhecimento compartilhado e apoio.

Ao professor Ângelo Boreggio pela orientação dedicada e engrandecedora.

À amiga e colega Amanda Otsuzi, cuja parceria vai muito além do escritório.

A todos que estiveram ao meu lado para fazer com que esse sonho se tornasse realidade, meu muito obrigada!

“Se você pode sonhar, você pode fazer”.

Walt Disney

## RESUMO

O presente trabalho monográfico tem como objetivo analisar o posicionamento do CARF com relação às operações de reorganização societária como instrumento de planejamento tributário. Tal avaliação reputa-se relevante no contexto tributário atual, tendo em vista que subsiste uma recorrente discussão a respeito das manobras realizadas pelo contribuinte, visando reduzir a sua carga tributária, e as autuações promovidas pelo Fisco com relação às técnicas utilizadas pelas empresas na obtenção dessas vantagens fiscais. Deste modo, será analisado, inicialmente, o que se entende por planejamento tributário, bem como conceitos correlatos, clarificando ainda os limites que o planejamento tributário possui dentro do ordenamento jurídico brasileiro e em que medida é possível a fiscalização invalidar ou não atos de planejamento. Para tanto, cabe analisar ainda o entendimento pela existência ou inexistência de uma cláusula geral antielisiva no Brasil, e das demais tentativas de impor limites ao planejamento tributário, o que implica na compreensão acerca da viabilidade de auto-organização pelo contribuinte ou por seu total impedimento. Serão retratados ainda as formas de reorganização societária dos grupos econômicos, quais sejam, cisão, fusão, incorporação e transformações as quais são utilizadas pelos grupos econômicos como instrumento para obter vantagens fiscais. Para tanto, introduz-se essa análise com o conceito os grupos econômicos e é apresentada uma suscita reflexão a respeito da responsabilidade tributária entre empresas integrantes de um mesmo Grupo. Será ainda, objeto desse trabalho o exame de acórdãos proferidos pelo órgão julgador dos tributos federais no âmbito administrativo (CARF) e a análise dos fundamentos de suas decisões, se as regras presentes no sistema jurídico positivo foram devidamente discutidas e adotadas.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário, elisão fiscal, evasão fiscal, norma geral antielisiva, propósito negocial, grupo econômico, responsabilidade tributária, reorganização societária, fusão, cisão, incorporação, transformação, CARF.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art.	Artigo
Arts.	Artigos
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IR	Imposto Sobre a Renda
ISS	Imposto Sobre Serviço
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
S.A	Sociedades Anônimas
STF	Supremo Tribunal Federal



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	10
<b>2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b>	13
2.1 CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
2.2 MOTIVAÇÕES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	14
<b>3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM DIREITO OU UMA PRÁTICA ILEGÍTIMA?</b>	20
3.1 TERMINOLOGIAS REFERENTES ÀS PRÁTICAS PERPETRADAS PELO CONTRIBUINTE	21
<b>3.1.1 Elisão Tributária e o Planejamento Tributário Lícito</b>	22
<b>3.2.2 Evasão Tributária: Uma prática ilícita</b>	23
<b>4 NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS E OS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL</b>	26
4.1 A LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001 E A INSERÇÃO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	27
<b>4.1.1 A competência atribuída à Autoridade Administrativa e a (in)constitucionalidade da Lei Complementar nº 104/2001</b>	29
<b>4.1.2 A desconsideração dos atos e negócios jurídicos quando verificada a dissimulação e a confusão entre o art. 116, parágrafo único e o art. 149, VII do CTN</b>	32
<b>4.1.3 A motivação para a desconsideração do ato ou negócio jurídico atingido pelo vício da dissimulação e o papel do fisco na relação jurídico tributária</b>	35
<b>4.1.4 A necessidade da Lei Ordinária que estabeleça parâmetros para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados e a eficácia da Lei Complementar nº 104/2001</b>	36
4.2 A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66/2002 E A EXIGÊNCIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL	37
<b>4.2.1 A Teoria do Propósito Negocial ou do “<i>Business Purpose</i>”</b>	37
<b>4.2.2 A Medida Provisória nº 66/2002 como norma regulamentadora do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN e a não conversão em Lei</b>	40
4.3 A TENTATIVA DE INTRODUÇÃO DO DEVER DE INFORMAR AO FISCO O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NO BRASIL	42

<b>4.3.1 O Plano BEPS em âmbito internacional</b>	42
<b>4.3.2 A Medida Provisória nº 685/2015</b>	44
<b>4.4 O CONTROLE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A APLICAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELISIVA</b>	47
<b>5 REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS COMO INSTRUMENTO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NOS GRUPOS ECONÔMICOS</b>	51
5.1. CONCEITO DE GRUPOS ECONÔMICOS	52
5.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS	58
5.3. OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA	64
<b>5.3.1 Fusão</b>	65
<b>5.3.2 Incorporação</b>	68
<b>5.3.3 Cisão</b>	70
<b>5.3.4 Transformação</b>	71
5.4. DECISÕES DO CARF	73
<b>6 CONCLUSÃO</b>	75
<b>REFERÊNCIAS</b>	77

## 1 INTRODUÇÃO

O planejamento tributário é um assunto de grande relevância para o Direito Tributário, na atualidade. Sabe-se que no direito o quanto disposto nas legislações vigentes ganham destaque quando os fatos disciplinados ocorrem no mundo fático.

Grandes mudanças foram percebidas no cenário econômico mundial, mudanças essas decorrentes do processo de globalização que afetou os diversos setores, inclusive os setores econômico e fiscal. Uma vez que a economia foi aquecida pela competitividade do mercado as empresas começaram a recorrer a operações diversas que proporcionassem a otimização de sua produção, inclusive a obtenção de vantagens fiscais

Nesse contexto, verificou-se a importância de um planejamento fiscal para as empresas, que muitas vezes chegam ao ponto de fechar por não suportar os encargos excessivos. Desse modo, o planejamento se revelou até mesmo como instrumento de garantia da sobrevivência do negócio.

Em razão da intensa competitividade no mundo dos negócios tornou-se uma tendência a união de forças empresarias em pequenos grupos econômicos com o fito de garantir a sobrevivência de cada uma das empresas integrantes no mercado. O cenário construído pela globalização, apesar de trazer inovações tecnológicas, quebra de barreiras territoriais e facilidade à informação; representou um grande desafio para as organizações que não tinham uma governança corporativa e um planejamento tributário bem estruturados, esses elementos tornaram-se indispensáveis na gestão empresarial.

Isso porque, para acompanhar o ritmo global as empresas precisaram se desenvolver tecnicamente, e otimizar suas despesas tornando-as eficientes e produtivas. A produtividade tem relação direta com a eficiência na medida que a eficiência significa a busca por uma redução de custos no intuito de fazer mais com menos, e esse mais é exatamente o aumento da produtividade.

Desse modo, o planejamento tributário se revelou como uma ferramenta eficiente para promover a redução de custos da empresa a partir de uma gestão fiscal inteligente e dentro da lei, possibilitando ao contribuinte a percepção de vantagens fiscais lícitas.

Ocorre que, não obstante seu caráter legal, o planejamento tributário tornou-se alvo de discussões doutrinárias, e administrativas visto a sua utilização indiscriminada, verificando-se, inclusive, que estava sendo utilizado como forma de mascarar operações e fugir ao pagamento de tributos inobservando os parâmetros legais ou muitas vezes infringindo a lei.

É cediço que a maioria das empresas não tem organização para enfrentarem essa nova realidade, e uma das opções à qual muitas delas recorrem é a reorganização empresarial, utilizadas estrategicamente, visando sempre reduzir custos e ampliação no mercado.

As reorganizações societárias possibilitam a obtenção de certas vantagens fiscais em razão das formas como as empresas se aglutinam ou se desmembram para manterem-se ativas.

Diante do cenário relatado, e da relevância jurídica do tema, o presente trabalho monográfico, se propõe a discutir as reorganizações societárias como instrumento para o planejamento tributário dos grupos econômicos, trazendo à tona questões tais como legalidade do planejamento tributário, perquirindo as nuances relativas às fronteiras entre o legítimo e o abusivo, além de permear as tentativas legislativas de impor limites a essa prática por meio da importação de exigências tais como o propósito negocial para a realização de planejamentos tributários sob pena de cometer evasão fiscal; e o dever de comunicar o planejamento tributário abusivo para a Fiscalização.

Será ainda, alvo deste trabalho a análise da norma geral antielisiva que baliza o planejamento tributário abusivo no Brasil.

Nesse interim, afirma-se que presente tema consiste na compreensão do que é um planejamento tributário, quais os seus limites e qual é o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão administrativo responsável por proferir decisões em âmbito federal, com relação aos temas mais polêmicos envolvendo planejamento tributário, mais especificamente com relação às reorganizações societárias como instrumento de planejamento tributário dos grupos econômicos.

O objetivo é identificar como o fisco se comporta quando o tema é planejamento tributário, ou seja, se organizar para evitar, minorar ou retardar o pagamento do tributo,

É cediço que o Estado tem interesse direto na arrecadação de tributos para o abastecimento dos cofres públicos e viabilização de políticas públicas, além do cumprimento de suas obrigações orçamentárias. Por outro lado, os contribuintes resistem veementemente ao pagamento dos tributos, vez que encontram-se insatisfeitos com a atuação estatal e consideram a carga tributária brasileira extorsiva.

Além dos aspectos jurídicos, pretende-se entender as estratégias adotadas pelo contribuinte e pelo Fisco, cada um em defesa de seus interesses e em posições diametralmente opostas.

Tendo em vista que é o Fisco quem tem o controle da cobrança e recolhimento dos tributos, e caso identifique eventual lacuna autuará o contribuinte, é necessário identificar e entender como este se posiciona.

O planejamento tributário é uma prática bastante utilizada pelos contribuintes, mas, normalmente, rechaçada pelo Fisco. Ao longo do trabalho será demonstrado que não há qualquer vedação legal a essa prática e que a discussão surge exatamente no momento em que o fisco julga haver irregularidades e abusos cometidos pelo contribuinte.

Destarte, cumpre destacar que o estudo realizado é de relevância jurídica e prática na medida em que a excessiva tributação onera demasiadamente o contribuinte e a tentativa de redução, fuga ou retardo do seu pagamento muitas vezes lhe traz consequências mais gravosas, como a imposição de multas e juros. Quando optar por impugnar o lançamento de ofício, o contribuinte tem ainda o inconveniente do processo administrativo.

Importa para o presente trabalho compreender esses pontos, pois pretende-se enxergar “as coisas como elas são” fugindo um pouco do plano ideal e adentrando na realidade fática.

## 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 2.1 CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

MARCO AURÉLIO GRECO define planejamento tributário com as seguintes palavras:

“Consiste na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de seus negócios com vistas a dar vida à hipótese que não configuraria (aos olhos do contribuinte) um fato gerador do imposto, ou à sua configuração de um modo que resulte tributo em dimensão inferior à que existira caso não tivessem sido adotadas tais providências”<sup>1</sup>

O planejamento tributário se configura na forma legal do contribuinte se organizar para diminuir o pagamento de tributos. É um instrumento redutor dos custos fiscais que deve obediência integral à lei, instrumento esse que se concretiza a partir da realização de operações ou negócios jurídicos que viabilizam uma menor ou nula tributação.<sup>2</sup>

Em mesmo sentido, leciona EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, que diz:

A expressão ‘planejamento tributário’ é utilizada para fazer referência a uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução de carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor.<sup>3</sup>

Do ponto de vista semântico, a expressão “planejamento tributário” corresponde a uma ação preventiva que visa o alcance de determinado objetivo. Ideia extraída sobretudo da palavra “planejamento”, que se refere à ação de organização ou projeção de cenários futuros estabelecidos previamente com apoio em premissas técnicas.<sup>4</sup>

O planejamento tributário é uma importante ferramenta para a gestão das empresas, pois traz um conjunto de ações operacionais na área tributária que favorece o controle e a organização do pagamento de tributos. Para realizar um planejamento tributário é de suma importância conhecer bem as peculiaridades da empresa e compreender sua estruturação, pois uma operação que se revela vantajosa para uma corporação pode não ser igualmente boa para outra.

Salienta EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO que o planejamento tributário não se restringe ao âmbito empresarial, sendo plenamente possível à pessoa física pagadora de tributos invocá-lo em busca de menor carga tributária.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 187

<sup>2</sup> LOTT, Maíra Carvalhaes. O Alcance e As Limitações Do Planejamento Tributário No Brasil – Uma Abordagem Conceitual e Crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 210, 2013, p. 60;

<sup>3</sup> FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7

<sup>4</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>5</sup> *Ibidem, loc.cit.*

Nesse interim, se revela como o conjunto de atos estratégicos adotados pelo contribuinte com o escopo de reduzir a carga tributária, bem como impedir a incidência de certos tributos, o que ocorre de maneira a respeitar os parâmetros legais da ordem tributária. Então, se configura como uma proteção do contribuinte para que se evite, de maneira legítima, pagamento em excesso, quando existe possibilidade de redução do ônus fiscal.

O planejamento tributário é uma técnica que não mais se apresenta como uma alternativa para as empresas, mas sim como uma via necessária para sua estruturação. Atualmente, não se pensa mais em estruturação empresarial sem a associação desta a um planejamento tributário, que por sua vez é de extrema relevância para a saúde, manutenção e sobrevivência organizacional. Na atual conjuntura política, econômica e social brasileira os exacerbados aumentos da carga tributária tem comprometido bastante as finanças das empresas, de modo que o empresário, objetivando o lucro, busca reduzir, cada vez mais, os seus gastos.

Situa-se no âmbito do planejamento tributário a escolha do local onde irá instalar o estabelecimento da empresa, a possibilidade de algumas empresas optarem pela tributação com base no lucro presumido ou com base no lucro real, a possibilidade de pessoas físicas considerarem certos rendimentos como tributados exclusivamente na fonte, etc.<sup>6</sup>

Cada vez mais se discute a existência e as limitações desta figura, tendo em vista o conflito de interesses entre o contribuinte e o Estado. Se, por um lado, o contribuinte quer otimizar suas finanças para obter mais lucros, por outro, o Estado quer fiscalizar com mais rigor para abastecer os cofres públicos. Esse combate encontra-se em ação.

## 2.2 MOTIVAÇÕES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com a elevação tributária ocorrida nos últimos anos, as empresas estão a cada dia mais optando pelo planejamento tributário, para uma melhor estruturação de suas finanças, já que esses encargos vêm sufocando as corporações e gerando dívidas astronômicas com o Fisco.

MAIRA CARVALHAES LOTT apresenta três motivações para a adesão a um planejamento tributário. A primeira delas é a gestão de risco empresarial em busca da maximização dos lucros, a segunda é a falha da neutralidade fiscal que é reflexo da não regulamentação e/ou intervenção estatal junto às práticas concorrenciais e, por fim, a globalização.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 77

<sup>7</sup> LOTT, Maíra Carvalhaes. O Alcance e As Limitações Do Planejamento Tributário No Brasil – Uma Abordagem Conceitual e Crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 210, 2013, p. 60

O contribuinte, embora reconheça que o planejamento tributário lhe é benéfico, tem hesitado em realizar manobras fiscais perigosas, pois o Fisco tem sido intolerante a suas manobras de tentar diminuir tributos, as quais soam, em sua maioria, como atitudes de má fé e são enquadradas como sonegação de impostos.

Num panorama tributário, o Estado, imbuído da necessidade de arrecadação, vai exercer suas funções legislativa, administrativa e julgadora, implicando para o contribuinte a incidência de uma carga tributária que supera com as suas necessidades financeiras e econômicas.

Chame-se atenção para a importância do planejamento tributário, sobretudo para as empresas brasileiras, no intuito de se equilibrar essa relação em que o contribuinte é o sujeito vulnerável.

Nesta relação jurídico-tributária é preciso enxergar os dois polos que a compõe. De um lado, tem-se o Estado, em uma crescente busca pelo aumento de sua arrecadação tributária, do outro lado, o contribuinte, o que justifica também a vontade, especialmente, necessidade dos contribuintes tomarem atitudes com o fim de reduzi-la, com o fito não somente de proporcionar uma otimização da atividade econômica, bem como a sua própria sustentação. Muitas vezes o planejamento tributário se torna uma ferramenta de garantia de sobrevivência.

O planejamento tributário tem por objeto a análise e a busca pela melhor forma de gerir os tributos e seus reflexos na organização empresarial, visando obter economia com o seu pagamento, através da adoção de procedimentos estritamente legais.

Sabe-se que a economia brasileira está em crise e que muitas empresas não conseguem chegar a marca de cinco anos de atividades. Os principais fatores dessa realidade em que as empresas não conseguem prosperar no mercado são as dificuldades financeiras que passam e a carga tributária excessiva, que possui um papel significativo na manutenção das condições financeiras complicadas.

Além da carga tributária excessiva, observa-se uma constante alteração nas normas tributárias, de difícil acompanhamento pelo contribuinte leigo, o que dificulta a estruturação do negócio a longo prazo se este não estiver bem assessorado. Quando existe um planejamento tributário, essas dificuldades passam a ser monitoradas, possibilitando uma estruturação adequada e técnica.

Fato é que a máquina administrativa brasileira está cada vez mais inchada e caracteriza-se por uma postura burocrática, agravada ainda pelo desvio e má utilização dos recursos públicos. A elevação da carga tributária além de já produzir reflexos para as empresas se mostra como uma tendência permanente, a prioridade é garantir continuidade das atividades estatais.



A motivação à prática do planejamento tributário está adstrita à gestão de risco empresarial<sup>8</sup>. O empresário, inserido num ambiente de livre concorrência em que vislumbra, por óbvio, a otimização de seus gastos com o objetivo puro e simples de maximização do seu lucro, enxerga no planejamento tributário a solução para a redução de seus custos.

O universo empresarial possui diversas facetas e, constantemente, o empresariado se vê diante de desafios, potencializados com as mudanças que ocorrem no mundo empresarial, especialmente no contexto dos recolhimentos de obrigações tributárias. E, neste contexto, estão inseridas medidas a serem tomadas para a manutenção de vantagens competitivas em relação a seus concorrentes.

O sistema tributário brasileiro é um dos que mais onera o contribuinte, muitas empresas acabam fechando por causa desses valores. Desse modo, reduzir custos com o pagamento de tributos pode significar a sua manutenção no mercado. Essa visão foi explanada por JOÃO ELOI OLENIKE, presidente do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, conforme trecho transcrito abaixo.

“As empresas muitas vezes lutam pela sobrevivência e com isso buscam meios para diminuição de seus tributos, o planejamento tributário é uma saída para essas empresas, como o nosso país possui encargos tributários altíssimos as organizações dentro da lei podem evitar que se eleve seu ônus fiscal. Mesmo que pareça contundente, podemos dizer que se trata de uma questão de sobrevivência. Com a economia cada vez mais globalizada e competitiva, os altos custos tributários existentes em nosso país, atrelados à enorme burocracia, se não devidamente equacionados, podem provocar a extinção de um bom número de empresas, principalmente daquelas que não estejam preparadas para enfrentar esta realidade.”<sup>9</sup>

Além do planejamento como instrumento que garanta a sobrevivência da empresa, pode-se ainda enxergá-lo como ferramenta de otimização da atividade econômica e, a princípio, não há nada de errado nisso. A maximização do lucro é o desejo de todo e qualquer empresário, seja qual for o seu ramo de atuação. E a lógica natural é que, para que seja conferida maior lucratividade às suas atividades, mister se faz promover a redução dos seus custos gerais, podendo ser os operacionais, como por exemplo com fornecedores, ou até mesmo com o pagamento de tributos. O importante é que essa redução de custos não comprometa a atividade empresarial. Essa lógica adotada pelos empresários deriva da dinâmica econômica do país.

---

<sup>8</sup> LOTT, Maíra Carvalhaes. O Alcance e As Limitações Do Planejamento Tributário No Brasil – Uma Abordagem Conceitual e Crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 210, 2013, p. 60

<sup>9</sup> OLENIKE, João Eloi. Alta exigência tributária pode levar empresas ao fechamento. IBPT. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2552/Alta-exigencia-tributaria-pode-levar-empresas-ao-fechamento>> Acesso em: 09.maio.2017

O sujeito passivo da obrigação tributária quando realiza sua gestão econômica inclui nessa organização os gastos tributários, que por sua vez são um tanto quanto onerosos. Dentro do procedimento de racionalização das finanças empresariais, o planejamento fiscal se revela como instrumento estratégico e eficaz, sendo entendido, inclusive, como “conduta inerente ao desenvolvimento regular das atividades das empresas”<sup>10</sup>

Insta pontuar que no início de cada ano ou exercício fiscal as empresas têm uma preocupação a mais, qual seja, definir o regime de tributação que melhor se adequa a sua atividade, o qual será adotado durante todo o ano calendário (Lucro Real ou Lucro Presumido), além disso, outras providências e cautelas que poderão implicar numa significativa economia tributária.

A opção pelo regime tributário correto, decisão que se situa no âmbito do planejamento tributário, pode significar a manutenção e permanência da empresa no mercado. Chama-se atenção para a importância de se realizar um planejamento tributário capaz de identificar a influência da tributação nos seus resultados, assim como mecanismos que minimizem essa influência.

Toda transação empresarial é realizada com vistas no balanço entre o seu impacto na atividade da empresa e a rentabilidade do investimento, é exatamente uma avaliação do custo benefício daquela operação. Com as transações tributárias não deve ser diferente, o contribuinte tem a opção de organizar seus negócios de forma a seguir pela via que incida menor carga tributária.

Não existe, porém, uma fórmula matemática e imutável para o planejamento tributário, pois é muito subjetivo, já que cada empresa tem particularidades que apontam para a adoção de uma estratégia ou outra. Não há uma regra a ser seguida além da obediência à lei. Significa dizer que a melhor escolha para a prática de um ato ou negócio jurídico dependerá da análise concreta e individualizada das características de cada organização, de sua situação contábil e financeira, bem como do conhecimento da legislação tributária à qual se submete.

Registra-se: o planejamento tributário é método correto, pautado em regras técnicas e legais, para reconhecer e identificar o caminho mais vantajoso para o contribuinte.

Por outro lado, mesmo que seja uma prática juridicamente aceita, existem defensores do controle acirrado do planejamento tributário. Nestes casos, não negam a licitude da prática, mas argumentam que o planejamento tributário cresce não em função da justiça fiscal, mas sim em defesa dos grandes setores da economia, que se valem dessa prática de maneira abusiva.

---

<sup>10</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O dever de comunicar à Fazenda Pública o Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 242, São Paulo: Oliveira Rocha, 2015, p. 104

Esse é o pensamento seguido pela Receita Federal do Brasil em suas autuações. O órgão muitas vezes se vale de argumentos meramente econômicos e pautados no interesse da administração pública sendo arbitrária ao imputar ao contribuinte crimes e suas respectivas penalidades sem qualquer amparo legal.

Não se pode generalizar, vez que há também o outro lado: muitos contribuintes se planejam de forma incorreta, cometendo inclusive crime, como acontece nas hipóteses de evasão fiscal termo que será melhor debatido ao longo desse trabalho.

É por meio da chamada “interpretação econômica” que o Fisco tributa com base na analogia ou equivalência econômica, utilizando-se dessas regras para atingir negócios jurídicos não tributáveis e torna-los tributáveis.<sup>11</sup> A tal “interpretação econômica” foi muito bem explicada por AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, conforme excerto transcrito abaixo:

“A chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para resguardando o resultado econômico visado, obter um menor ou equivalência econômica entre negócios jurídicos ou situações tributáveis ou não tributáveis”<sup>12</sup>

Segundo entendimento exposto por EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO<sup>13</sup> a interpretação econômica tratada por AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO possui 2 funções, primeiramente, se presta a reprimir práticas elisivas por considerar que essas práticas são formas de manipulação das escolhas de formas jurídicas postas e, somado a isso, se presta a atribuir o caráter tributável por meio da possibilidade de aplicação da analogia.

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO ao tratar do tema traz ainda como se posiciona OLAVO BILAC PINTO, que, por sua vez, foi Ministro do Supremo Tribunal Federal, e escreveu em sua obra clássica:

“A substituição do critério jurídico, que é objetivo e seguro, pelo conteúdo econômico do fato gerador e no processo de sua atribuição a uma qualificação física e jurídica, implica trocar o princípio da legalidade por cânones de inseguranças e arbítrio, incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro”<sup>14</sup>

MARCO AURELIO GRECO<sup>15</sup> também não defende a aplicação da interpretação econômica, uma vez que essa forma de interpretação é marcada pela predominância da substância

<sup>11</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 215

<sup>12</sup> FALCÃO, Amilcar de Araújo *apud* ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 214

<sup>13</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op.cit*, 2009, p. 215

<sup>14</sup> Bilac Pinto, Olavo *apud* ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 215

<sup>15</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008; p. 414

econômica ou da verificação dos mesmos efeitos econômicos que outro ato jurídico tributável o que por sua vez, faz com que determinado ato ou negócio jurídico se enquadre na hipótese de incidência da lei tributária. Para ele não se deve excluir a análise e consideração dos aspectos econômicos, mas estes devem ser vistos em conjunto com as regras jurídicas que orientam esses atos.

Observa-se que, no direito brasileiro, a teoria da “interpretação econômica” não encontrou terreno fértil para prosperar, conforme posicionamentos acima mencionados, a doutrina majoritária rechaça veementemente sua adoção. Os juristas brasileiros apresentam resistência à possibilidade do uso de analogia para a tributação, a usurpação dos poderes legislativos pelo intérprete, a utilização de conceitos importados de outras ciências preponderando sob a ciência jurídica, incorrendo em uma grande insegurança jurídica por inobservância do princípio da legalidade, o qual preconiza que o sujeito só pode ser compelido a pagar tributo cujo fato gerador está expressamente previsto em lei.

### 3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM DIREITO OU UMA PRÁTICA ILEGÍTIMA?

O planejamento tributário enquanto ferramenta útil na organização e estruturação das empresas é direito subjetivo do contribuinte, no que concerne às suas obrigações tributárias<sup>16</sup>.

Coaduna com esse pensamento a visão de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, que defende ser, o planejamento tributário, um direito do contribuinte quando pautado na eficiência, direito fundamental da ordem jurídica, além de ser uma imposição socioeconômica. O autor argumenta ainda que:

“A ideia de eficiência confere legitimidade e fundamento ético para o planejamento tributário. Ninguém pode ser censurado por pretender buscar a eficiência e, nos marcos da ordem jurídica, reduzir o quanto possível o montante dos encargos tributários incidentes sobre bens e serviços.”<sup>17</sup>

Ora, se é um direito, o planejamento tributário não comporta censuras, quiçá penalidades. O que não significa que seu exercício é ilimitado, porém adstrito aos limites legais.

MARCO AURÉLIO GRECO sustenta que o sujeito tem pleno direito de dirigir sua vida como bem entender, entretanto, no exercício deste direito, deve cuidar para não cometer abusividades. Não obstante a ressalva quanto à abusividade, reconhece que a auto-organização corresponde a um direito fundamentado na liberdade constitucionalmente garantida.<sup>18</sup>

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO enxerga ainda que do ponto de vista pragmático a expressão “planejamento tributário” reflete a liberdade de ação por optar entre alternativas igualmente válidas dentro do ordenamento jurídico. Uma vez que o sujeito tem liberdade para fazer uma coisa, encontra-se no exercício de seu pleno direito em estruturar os elementos que compõem sua esfera jurídica, não há nada de ilícito nisso, ao menos que extrapole seus limites, que não cumpra o que a lei o obriga ou que faça o que a lei lhe proíbe. Destaca-se que toda pessoa tem direito a uma proteção eficiente de seus interesses individuais, assim como acontece com os direitos coletivos, há proteção constitucional que garante a autonomia privada, a livre concorrência e a propriedade privada.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> LOTT, Maíra Carvalhaes. O Alcance e As Limitações Do Planejamento Tributário No Brasil – Uma Abordagem Conceitual e Crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 210, 2013, p. 60

<sup>17</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p.77

<sup>18</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p 207

<sup>19</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op.cit.*, 2009, p.78 *et.seq.*

Ressalte-se: Ninguém pode ser compelido a escolher, entre as alternativas válidas e lícitas, aquela que leve à maior carga tributária.

O mesmo autor salienta que em algumas hipóteses o planejamento tributário pode se configurar como um dever e não apenas como um direito. Se fala em dever de realizar o planejamento tributário, por exemplo, no caso do administrador eleito para dirigir uma empresa. A adequada gestão e a promoção do crescimento da empresa é uma premissa para quem ocupa o cargo de administrador e o planejamento tributário está inserido na prática de uma boa gestão.

Observa-se nos arts. 1.011 do Código Civil<sup>20</sup> e 153 da Lei de Sociedades Anônimas<sup>21</sup> mandamentos que orientam a atuação do administrador que deve se dar pautado no cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios

### 3.1 TERMINOLOGIAS REFERENTES ÀS PRÁTICAS PERPETRADAS PELO CONTRIBUINTE

Antes de adentrar na investigação jurídica acerca dos critérios admitidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, faz-se necessário discorrer brevemente sobre a tipologia das condutas perpetradas pelos contribuintes quando estes buscam fugir do cumprimento de suas obrigações tributárias, pois, serão termos utilizados ao longo do trabalho e merecem a correta compreensão dos seus respectivos significados.

Inúmeras são as terminologias utilizadas pela doutrina e jurisprudência para se referirem ao planejamento tributário realizado pelo contribuinte. Tantas são as denominações e as acepções utilizadas que, por vezes, se confundem, tornando imprecisa a caracterização.

Para que esse trabalho fique claro não vamos esgotá-las, mas apenas explicar e diferenciar as duas espécies mais utilizadas e que melhor definem a problemática no trato do planejamento tributário.

---

<sup>20</sup> Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios. BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 18. Abril. 2017

<sup>21</sup> Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios. BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De15452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De15452.htm)> Acesso em: 04.mai.2017.

### 3.1.1 Elisão Tributária e o Planejamento Tributário Lícito

Primeiramente, cabe pontuar que não é objeto deste trabalho discutir a questão terminológica das palavras utilizadas para designar a elisão tributária. Essa menção se torna importante porque é comum se encontrar na doutrina discussão se elisão, elusão ou evasão lícita é a nomenclatura correta. Aqui adotaremos a expressão elisão!

Para os devidos fins, entende-se por Elisão Tributária ou Elisão Fiscal, o planejamento tributário realizado em consonância com as normas jurídicas brasileiras. Logo, as expressões acima são utilizadas como sinônimos de Planejamento Tributário Lícito.

O planejamento tributário se torna viável no ordenamento jurídico positivo brasileiro quando se verifica a existência de lacunas na lei, mas não apenas por isso. A elisão não é uma prática meramente oportunista que se vale da exploração de lacunas legislativas, mas sim uma manifestação de liberdade dos interesses individuais associada com um problema estrutural do sistema de direito positivo.<sup>22</sup>

Trata-se de prática sustentada na legitimidade de o contribuinte agir dentro da lei, fazendo o que a lei lhe autoriza e o que o sistema não lhe proíbe. Desse modo, o contribuinte que faz um planejamento tributário não poderá ser penalizado por ter agido de boa-fé, pelo simples fato de buscar caminhos menos custosos que ensejam no pagamento de menos tributo.

Ao se falar em “planejamento” no âmbito do direito tributário, o foco é a conduta do contribuinte, portanto, analisar o planejamento tributário significa mergulhar nos elementos que compõem e qualificam essa conduta<sup>23</sup>. O exame da licitude da conduta, do momento que ela ocorre, da liberdade contratual da qual estava revestida; podem influenciar diretamente na concepção do planejamento que está sendo realizado.

Embora o planejamento tributário trate das possibilidades do contribuinte se organizar e ajustar seus negócios nos limites legais, a figura da elisão surge doutrinariamente para afirmar a reprovabilidade da adesão a um planejamento tributário de má-fé, com o objetivo de fraudar o credor, que, no caso, é o Fisco.

Mas, a elisão fiscal abusiva tem sido rechaçada pelo Fisco, que vem autuando o contribuinte quando verifica sua presença. Por outro lado, a doutrina critica veementemente o dispositivo de lei que introduziu a norma geral antielisiva no ordenamento pátrio.

---

<sup>22</sup> FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 8

<sup>23</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p 81

### 2.1.2 Evasão Tributária: Uma Prática Ilícita

Evasão Tributária trata de expressão antônima à Elisão Tributária. Logo, pode-se afirmar que é utilizada para designar o planejamento tributário ilícito. Se configura como a tentativa de fuga do pagamento de um tributo que cujo fato gerador já ocorreu.

A evasão se configura a partir de uma conduta ilícita, cujo objetivo é a redução da carga tributária e, por isso, possui duas consequências, uma financeira e outra criminal.<sup>24</sup> O contribuinte que comete evasão fiscal estará compelido a pagar multa, além de responder criminalmente pelo ato infrator.

O sujeito que pratica evasão fiscal, tem como reflexo imediato o não pagamento de tributo. O contribuinte articula de forma intencional a fuga ao recolhimento de tributos, trata-se de conduta dolosa e de má-fé. Entretanto, esse reflexo financeiro almejado pode ser identificado pelo Fisco e em razão da sua natureza ilícita produzir o efeito contrário ao pretendido, é um risco que o contribuinte corre.<sup>25</sup>

Isso porque os prazos prescricional e decadencial das obrigações tributárias são de 5 anos, e dentro desse período o Fisco está legitimado a autuar o contribuinte inadimplente ou efetuar o lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário cujo fato gerador ocorreu no mundo fático, havendo portanto subsunção do fato à norma, porém não fora formalmente constituído até então.

Na maioria das vezes, na evasão, o fato gerador já ocorreu, de modo que não seria mais possível se desvencilhar da incidência da obrigação tributária e a fuga ao pagamento da exação correspondente caracteriza a prática de conduta ilícita.

Assevera-se que a evasão não ocorrerá apenas em momento posterior ao fato gerador. Essa é a hipótese mais comum, mas a evasão poderá estar configurada, ainda, quando, mesmo antes da sua ocorrência, tenham sido realizados atos ou omissões que busquem o não pagamento do tributo, mas que sejam legalmente proibidos ou não sejam legalmente permitidos.

Ressalte-se, a prática da evasão fiscal deixa o contribuinte a mercê da fiscalização da Administração Pública, que ao reconhecer a tentativa ilícita de redução da carga tributária

---

<sup>24</sup> JR, Pedro Anan; KERAMIDAS, Fabiola Cassiano. PLANEJAMENTO TIBUTÁRIO NÃO PODE SER CONFUNDIDO COM EVASÃO FISCAL. In *SANT'ANNA, Carlos Soares; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.)* Direito Penal Tributário. São Paulo: MP, 2005, p.338,

<sup>25</sup> *Ibidem*, p.340,



poderá arbitrar multa de até 225%, gerando para o contribuinte situação mais gravosa do que a que se encontraria caso tivesse observado o procedimento legal.<sup>26</sup>

Não obstante a penalidade pecuniária, a evasão fiscal produzirá para o sujeito infrator a assunção de responsabilidade criminal. As sanções penais aplicadas aos crimes contra a ordem tributária podem ser, inclusive, restritivas de liberdade.<sup>27</sup>

O jurista MICHEL HABER NETO<sup>28</sup> se limita a definir a evasão tributária como “planejamento tributário não aceito pelo ordenamento jurídico brasileiro, e portanto, ilícito”, por assumir o código binário lícito/ ilícito. Nega, ainda, qualquer outra espécie intermediária entre a elisão e a evasão.

Para HELCIO LAFETÁ REIS<sup>29</sup>, a interpretação do Direito Tributário deve se dar por uma ótica “liberal formalista”, em que considera um apego à literalidade ou logicidade sistêmica do texto legal, obedecendo-se à estrita legalidade decorrente do princípio da tipicidade fechada.

Segundo essa ótica, as manobras realizadas pelo contribuinte só poderão ensejar evasão fiscal ou elisão fiscal. A evasão fiscal acontecerá quando utilizar-se de meios ilícitos para se eximir do pagamento de tributos sendo, portanto, passível de combate pela administração tributária. Haverá elisão fiscal toda vez que agruparem-se as mais diversas formas de planejamento fiscal lícito, intangível por ter se valido de premissas legais, sejam elas autorizativas ou não impeditivas.

Entretanto, essa linha defendida por HELCIO LAFETÁ REIS<sup>30</sup> não é adotada pela doutrina e pelos aplicadores do direito, seja pelo poder judiciário ou pela administração tributária. Isso porque o sistema tributário brasileiro teve uma inovação com relação ao planejamento tributário com a introdução de novos limites a essa prática.

---

<sup>26</sup> JR, Pedro Anan; KERAMIDAS, Fabiola Cassiano. **PLANEJAMENTO TIBUTÁRIO NÃO PODE SER CONFUNDIDO COM EVASÃO FISCAL**. In SANT'ANNA, Carlos Soares; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.) **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p.341

<sup>27</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>28</sup> HABER NETO, Michael. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 223, 2014, p. 116-129;

<sup>29</sup> REIS, Hécio Lafeté. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 209, 2013, p. 58

<sup>30</sup> *Ibidem, loc.cit.*

Merece destaque, o exemplo mais característico de evasão fiscal: a emblemática sonegação fiscal, prevista no art. 71 da Lei Federal nº 4.502 de 30 de Novembro de 1964<sup>31</sup>.

FLORENCE HARET aponta a necessidade de eliminar o grau de subjetivismo no tratamento da evasão tributária no Brasil. Ressalta que os princípios ontológicos do Direito Público impõem ao Fisco o dever de provar os fatos alegados para fins de lançamento tributário e desconsideração do negócio jurídico, sendo vedado portanto a presunção no âmbito da fiscalização fiscal.

---

<sup>31</sup> Art. 71 da Lei 4.502. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

#### 4 DAS NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS E OS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Esse capítulo será dedicado ao entendimento das questões legais que permeiam a prática do planejamento tributário no Brasil.

Em que pese a dicotomia Contribuinte *versus* Fisco, e tendo em vista a concepção de planejamento tributário na atualidade, mister se faz entender como o direito brasileiro lida com a realidade posta.

Virá à tona questões como: A quais regras essa prática deve obediência? Quais são os limites impostos pelo sistema? Em que medida o Fisco está legitimado a interferir na esfera patrimonial do contribuinte que realiza manobras dentro da lei? e assim por diante.

Primeiramente, não obstante o planejamento tributário se configurar como uma prática lícita em que se busca um caminho menos oneroso para o contribuinte na realização das suas atividades econômicas, ele não se resume ao “simples respeito à estrita legalidade”<sup>32</sup>.

Isso por que nenhum direito é absoluto e, dentro do próprio ordenamento jurídico pátrio, existem princípios que têm o condão de relativizar o exercício dos direitos, princípios tais como o da boa-fé objetiva, moral e bons costumes.

Por outro lado, o direito tributário é um ramo em que predomina o princípio da estrita legalidade, o qual admite que o contribuinte não está adstrito ao pagamento de qualquer tributo que não tenha sido instituído por lei, assim, para o crédito tributário se perfazer faz-se necessário que o sujeito realize o fato gerador disciplinado. Esse entendimento se verifica no art. 150, I da Constituição Federal<sup>33</sup> que veda aos entes federativos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A realidade é que essa temática possui uma normatividade fraca, superficial e pouco resolutiva. E, nesse conflito de interesses, o contribuinte passa a figurar no polo mais vulnerável.

---

<sup>32</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 192, 2011, p. 87

<sup>33</sup> Art. 150. 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. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 05. maio. 2017.

#### 4.1 A LEI COMPLEMENTAR Nº 104 DE 2001 E A INSERÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O primeiro parâmetro à prática do planejamento tributário que será analisado é a Lei Complementar nº 104 de 2001. Essa Lei introduziu, em seu artigo 1º, o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. Aprovada em 10 de Janeiro de 2001, apresentou o seguinte teor:

Art. 116, 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)<sup>34</sup>

Esse dispositivo promoveu o debate a respeito dos critérios a serem utilizados pelo Fisco no relacionamento com o contribuinte e os limites da liberdade negocial e de auto-organização do contribuinte, na busca pela redução da carga tributária de forma lícita.<sup>35</sup>

Ele foi introduzido com o intuito de promover, em alguma medida, a equiparação entre a elisão fiscal (conduta legítima do contribuinte) e a evasão (conduta ilegítima), induzindo a confusão dos dois institutos que sempre receberam tratamentos distintos pela doutrina<sup>36</sup>.

A elisão e a evasão fiscais foram contemplados com uma figura intermediária, o planejamento tributário abusivo, que despertou novos debates entre os doutrinadores e ainda encontra-se em fase de consolidação no posicionamento dos operadores da Lei.

Desde a sua propositura no Congresso Nacional, esse dispositivo vem sendo referido como “norma geral antielisão”; essa é a natureza jurídica intentada pelo seu proponente desde o Anteprojeto do Código Tributário Nacional.<sup>37</sup>

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>38</sup> discorda com a adoção deste status atribuído ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, argumentando que elisão é uma prática lícita, de modo que a denominação antielisão quer dizer antilícito.

Pela lógica trazida pelo autor, “norma geral antielisão” corresponderia a dispositivo legal que busca combater técnicas tributárias lícitas, o que lhe pareceu incoerente. Mas, o entendimento

<sup>34</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 01.abril.2016, artigo 116.

<sup>35</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.p, 454

<sup>36</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 119, 2005

<sup>37</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário, Elisão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Curso de Direito Tributário. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 531

<sup>38</sup> *Ibidem, loc.cit.*

dessa expressão pode ainda partir da análise por outro ângulo que justifica melhor essa nomenclatura.

Tem-se que toda atitude que não é proibida por lei é lícita. O planejamento tributário é um tema que apesar de bastante debatido pela doutrina e jurisprudência administrativa, não está disciplinado de forma organizada e detalhada no ordenamento jurídico brasileiro. Em harmonia com o quanto constatado anteriormente, conclui-se que o planejamento tributário em si se reveste na prática não proibida por lei, logo lícita.

O que pretende com o parágrafo único do art. 116 do CTN é impor limites que são direcionados exatamente a essa prática lícita, e por isso “norma geral antielisiva”. É bem verdade que o que se objetiva com a aplicação desse dispositivo é fechar as vias de fuga através da ampliação do campo de incidência da tributação, por lei formal.

Esse dispositivo defende uma política fiscal arrecadatória, demonstrando que a intenção do legislador foi pautada nos interesses precípuos do Estado, tendenciado a dificultar ao contribuinte as manobras fiscais e legitimar o Fisco no combate a essa prática que apesar não proibida por lei lhe é desfavorável.

A edição de Norma Geral Antielisiva busca o alcance de negócios jurídicos elisivos abusivos, ou seja, aqueles que são legais mas excessivamente articulados com a intenção de obter benefícios.

O que pode se depreender do texto legal transcrito acima é que a administração pública estará amparada por lei para fiscalizar e autuar o contribuinte quando verificar a existência de excessos de forma ou direito nos negócios jurídicos cuja realização foi suficiente para fugir da incidência do fato gerador de algum tributo.

Com relação à classificação da natureza jurídica desse dispositivo MARCO AURÉLIO GRECO<sup>39</sup> considera que não está exatamente claro se o parágrafo único do artigo 116 trata de uma norma antielisiva ou antiabuso, mas reconhece que introduziu profundas alterações no Código Tributário Nacional e que se consagrou como norma geral para combater práticas elisivas.

Para a discussão dos limites ao planejamento tributário mais importará seu conteúdo que sua natureza jurídica.

---

<sup>39</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.p, 453 e 454.

Mister se faz dissecar a letra da lei para uma análise mais minuciosa do seu conteúdo e discussões que permeiam.

O dispositivo é composto por 6 elementos essenciais, quais sejam a **atribuição de competência** a um sujeito (à autoridade administrativa), **conteúdo** da competência (desconsiderar), **objeto** da desconsideração (atos ou negócios jurídicos), **exigência específica** para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos (verificação da finalidade de dissimular), **motivação** para a desconsideração de ato ou negócio jurídico atingido pelo vício da dissimulação (atingir negativamente a ocorrência de fato gerador de tributo ou elementos constitutivos da obrigação tributária), **parâmetro** para realizar a desconsideração (lei ordinária).

#### **4.1.1 A competência atribuída à Autoridade Administrativa e a (in) constitucionalidade da Lei Complementar nº 104/01**

No que diz respeito à competência atribuída à Administração Pública, vale pontuar que a questão é alvo de muita crítica pela doutrina, que se posiciona, em sua maioria, contra.

Oportunamente IVES GANDRA DA SILVAS MARTINS depôs, na constituinte, afirmando que “em se tratando de incidência tributária, não cabe ao Fisco optar pela solução que lhe parecer mais adequada, em processo de flexibilização de lei, mas ater-se estritamente ao tipo que a lei define”<sup>40</sup>.

O autor quis dizer que não é legítimo ao fisco se favorecer no processo de execução concreta da lei, que é o seu papel enquanto órgão da Administração Pública.

Entende-se por Administração Pública “o ente que exerce a gestão dos negócios públicos”<sup>41</sup> compreendido pelas entidades e órgãos administrativos, atividade administrativa concreta, portanto.

A propósito, HELY LOPES MEIRELLES, bem esclarece que o sistema administrativo brasileiro consagra a separação efetiva entre os poderes executivo (governo e administração) e judiciário, afinal, adotou um sistema de jurisdição único em que o controle administrativo é realizado pela justiça comum.<sup>42</sup>

Ao transportar essa ideia para a realidade estabelecida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS constata a gravidade desse dispositivo, por considerar

---

<sup>40</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 119, 2005, p. 123

<sup>41</sup> JR, Dirley da Cunha. Curso de Direito Administrativo. Salvador: JusPodium, 2013, p.26

<sup>42</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 39. ed. São Paulo, Malheiros, 2013, p. 59

que, com a introdução desta norma, a aplicação da lei à hipótese fiscalizada caberá não mais ao legislador ou aos tribunais, mas sim ao agente fiscal, servidor subalterno da Administração Fazendária, o que significa afastar a necessidade de reserva legal para a exigência de tributo<sup>43</sup>.

Ora, neste contexto, ao Fisco cabe a aplicação e execução da lei, ao legislador editar a lei e ao Poder Judiciário promover a resolução de conflitos decorrentes da lei.

Tal entendimento considera que atribuir a desconsideração de atos e negócios jurídicos à autoridade administrativa significa comprometer a estrita legalidade e a segurança jurídica, além de amesquinhar as funções eminentemente conferidas aos poderes judiciário e legislativo.

De acordo com a ótica “liberal formalista” defendida por HÉLCIO LAFETÁ REIS interpretar a legislação tributária de forma mais abrangente, não respeitando a estrita legalidade, fertiliza o terreno para um ambiente de incertezas e vulnerabilidades quanto ao devido cumprimento das obrigações tributárias.<sup>44</sup>

Cabe ainda pontuar que, além da discussão doutrinária acerca da LC 104/2001, a referida lei é alvo de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, sob a alegação de ferir a Constituição, sobretudo no que diz respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade fechada.

Os vícios elencados acima foram indicados pela Ação de Inconstitucionalidade nº 2.446 de relatoria da Ministra Carmem Lúcia, que encontra-se pendente de julgamento no STF. Sobre a ADI IVES GANDRA DE SILVA MARTINS declarou:

“Entendo que a ADIn 2.446, proposta pela CNC, merece ser acolhida, com declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da LC 104/01, pois sobre ferir a segurança jurídica (art. 5º, caput da CF); violar a seção ‘Das Limitações Constitucionais ao Poder de tributar’, estritando de forma inadmissível e injurídica seu espectro; implodir os princípios da reserva formal da lei tributária, tipicidade fechada e estrita legalidade, substituindo-os pelo princípio do palpite fiscal; fazer com que , no ascender das luzes da hipertrofia do poder decisório da Receita Federal, deu-se o curto-circuito definitivo nos princípios democráticos e da cidadania.”<sup>45</sup>

Ainda no que diz respeito à constitucionalidade da LC 104/01, MARCO AURÉLIO GRECO salienta que “nem tudo que incomoda é inconstitucional”<sup>46</sup>. Sugestiona, inclusive, uma interpretação do dispositivo que ao invés de entendê-lo como uma agressão, entende que ele

<sup>43</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 119, 2005, p. 125,126.

<sup>44</sup> REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 209, 2013, p. 58

<sup>45</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op.cit.* p. 135, *et seq.*

<sup>46</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 455

prestigia a legalidade e tipicidade pois pressupõe que haja um fato gerador tipicamente descrito, o qual deve ocorrer na prática, embora dissimulado.<sup>47</sup>

Para ele a norma estatuída pela Lei Complementar 104/01 não permite que o tributo seja exigido em hipótese que não configure um fato gerador legalmente disciplinado, nem autoriza a desconsideração fora dos tipos de lei positivados. Não há, portanto, a criação de um novo fato gerador ou a fuga ao princípio da estrita legalidade.<sup>48</sup>

O autor nega, de plano, a inconstitucionalidade formal do dispositivo, pois reconhece que a União é competente para editar Lei Complementar em matéria tributária, não verificando qualquer vício formal que macule a norma.

Já com relação à inconstitucionalidade material, explica que, para as alegações da doutrina que se posiciona a favor da declaração de inconstitucionalidade reputarem-se procedentes, é necessário que sejam atendidos dois requisitos: 1) que a Constituição consagre uma legalidade estrita e uma tipicidade fechada, bem como proíba a analogia e a interpretação econômica; nesse ponto aduz não ser pacífico que os adjetivos “estrita” e “fechada” sejam, inquestionavelmente, imputáveis ao regime jurídico das limitações ao poder de tributar; e 2) que o parágrafo único do art. 116 do CTN agrida aos princípios constitucionais da legalidade estrita e da tipicidade fechada ou consagre a analogia e a interpretação econômica, o que para ele não ocorre; ao contrário disso admite que a norma prestigia a legalidade e tipicidade, conforme interpretação mencionada acima.<sup>49</sup>

Isto posto, nos deparamos com os dois lados da moeda: de um lado, a parcela da doutrina que advoga pela inconstitucionalidade da LC 104/01, por entender que há violação aos princípios da legalidade e da segurança jurídica das relações jurídicas, conforme entendimento de IVES GANDRA DA SILVA, e, do outro, a parcela da doutrina que não vislumbra qualquer agressão a dispositivo constitucional, aqui representada por MARCO AURÉLIO GRECO.

Como já registrado, a Ação Direta de Inconstitucionalidade encontra-se pendente de apreciação no STF. Logo, não há o que se afirmar a respeito da constitucionalidade da LC 104/01, restando demonstrado, entretanto, a divergência doutrinária no que concerne ao tema.

---

<sup>47</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 456

<sup>48</sup> *Ibidem*, p. 458

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 456



#### 4.1.2 A descon sideração dos atos e negócios jurídicos quando verificada a dissimulação e a confusão entre o art. 116, parágrafo único, e o art. 149, VII, do CTN

Apesar de didaticamente separados nesse trabalho na “dissecação da letra da lei”, com o intuito de facilitar o entendimento do dispositivo de lei, daqui em diante uniremos o **conteúdo** da competência atribuída à administração pública (desconsiderar), o **objeto** da descon sideração (atos ou negócios jurídicos), e a **exigência específica** para descon siderar os atos ou negócios jurídicos (verificação da finalidade de dissimular) num único bloco.

Sendo assim, passa-se para a análise da primeira parte do parágrafo único do art. 116 do CTN que resta assim redigido: “a autoridade administrativa poderá descon siderar 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.”

Não há muito o que se explicar do conteúdo e objeto, apenas pontuar que o dispositivo autoriza a descon sideração de atos e negócios jurídicos. Por outro lado, merece atenção especial o elemento “exigência específica” para a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos.

Quando observa a exigência específica de verificar-se a dissimulação do fato gerador para promover a descon sideração de atos ou negócios jurídicos MARCO AURÉLIO GRECO<sup>50</sup> enfatiza que a matéria regulada neste dispositivo não pode ser confundida com o artigo 149 do CTN que trata das hipóteses que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Sobretudo quando se fala do seu inciso VII o qual diz que será necessário a realização de lançamento de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

O autor afirma que estes casos não são de procedimentos específicos, prévios à descon sideração dos atos ou negócios jurídicos, merecendo portanto tratamento diverso.

MICHEL HABER NETO<sup>51</sup> apresenta uma posição diametralmente oposta à defendida por Marco Aurélio Greco. Para o segundo autor a inserção do parágrafo único do artigo 116 do CTN não foi tão importante para estabelecer limites à elisão tributária pois trouxe apenas uma novidade: a possibilidade da descon sideração motivada pela dissimulação, o que acredita estar abarcado pelo art. 149, VII do CTN já que esse dispositivo trata da simulação absoluta e a

---

<sup>50</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.p, 453 e 454.

<sup>51</sup> NETO, Michael Haber. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 223, 2014, p. 125

dissimulação, referida no parágrafo único do artigo 116, do CTN, corresponde à simulação relativa.

Diante dessa divergência entre as opiniões dos autores cabe registrar que não se confundem os institutos da simulação e da dissimulação. Importante compreendê-los para a correta aplicação.

Dispõe o Código Civil<sup>52</sup> que haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados. Observa-se que ao tratar da simulação o Código Civil trouxe aspectos objetivos para caracterizá-la.

Nos ensinamentos de CLÓVIS BEVILÁCQUA<sup>53</sup>, a simulação é “a declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”. Em linguagem comum significa aparentar, fingir, disfarçar. <sup>54</sup> Pode-se dizer, portanto, que “na simulação procura-se aparentar o que não existe”<sup>55</sup>

“A simulação ofende interesse público de correição e de veracidade das relações negociais e não meramente os interesses particulares dos declarantes”<sup>56</sup>, por ser considerada atitude grave possui como penalidade a nulidade do ato viciado.

Ocorre dissimulação quando “a declaração exteriorizada diverge da vontade interna”<sup>57</sup>. Pressupõe-se a existência de um ato real e sério realizado entre as partes, mas esse ato é realizado para parecer algo, oculta, portanto, o verdadeiro<sup>58</sup>. Essa é a ideia que exprime o significado do termo dissimulação, o qual não foi especificamente definido em qualquer diploma legal do ordenamento brasileiro.

---

<sup>52</sup> BRASIL. Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 18. Abril. 2017, às 11h48min. Art. 167 §1º

<sup>53</sup> BEVILÁCQUA, Clóvis *apud* CHAVES, Cristiano; ROSENVALD, Nelson. Direito Civil: Teoria geral. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. P. 613

<sup>54</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.p 168

<sup>55</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro, volume I: parte geral. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 483

<sup>56</sup> CHAVES, Cristiano; ROSENVALD, Nelson. Direito Civil: Teoria geral. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011; p.613

<sup>57</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>58</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto.*Op.cit.* p. 483

Para sua aplicação no campo do Direito Tributário caberá interpretá-lo em observância aos arts. 167, §1º, do Código Civil, e 109 do Código Tributário Nacional. E com base nessa análise a interpretação da dissimulação torna-se matéria de prova da autoridade administrativa.<sup>59</sup>

Quando fala em dissimulação como simulação relativa, MICHEL HABER NETO se refere à classificação adotada pelo Código Civil ao admitir a existência da simulação absoluta e simulação relativa, vez que reconhece exceção à nulidade - consequência necessária quando verificada simulação absoluta - ao permitir que subsista o que se dissimulou quando o negócio for válido na substância e na forma.

Nesse contexto a dissimulação passa a corresponder à simulação relativa quando há realmente um negócio jurídico, porém mentiroso, o qual visa iludir terceiros. Ou seja, existe de um lado um negócio simulado, aquele que aparece, e do outro, um ato dissimulado, aquele que efetivamente se quer, mas não aparece.<sup>60</sup>

Nessa hipótese se admite a extraversão a partir da apuração da nocividade do ato e inocência do agente. Para fins de validade do ato, haverá, em última análise, prevalência da forma sobre a substância.

Ao Direito Tributário, no âmbito do planejamento tributário, a regência legal do Código Civil produzirá reflexos na medida em que a ocorrência do fato gerador do tributo ou os elementos constitutivos da obrigação tributária estiverem maculados por um ou por outro vício.

Conclui-se que, uma vez excetuado pelo art. 149 mas contemplado pelo parágrafo único do art. 116 do CTN o entendimento desse é perfeitamente aplicável às hipóteses de simulação relativa/dissimulação.

Assim, diferentemente do que afirma o MICHEL HABER NETO, a simulação relativa não está abarcada pela simulação absoluta, pelo menos no que diz respeito ao tratamento adotado em cada um dos casos. Isso por que o próprio CTN prevê consequências diferentes para quem simula e quem dissimula.

O art. 149, VII revela as hipóteses de desconsideração dos efeitos tributários dos atos e negócios jurídicos quando fraudulento, doloso ou simulado. Já o art. 116, parágrafo único disciplina a

---

<sup>59</sup> BRITO, Edvaldo. Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2016; p. 192

<sup>60</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.p. 173°

desconsideração dos efeitos tributários dos atos ou negócios jurídicos quando verificada a dissimulação.

#### **4.1.3 Da motivação para a desconsideração de ato ou negócio jurídico atingido pelo vício da dissimulação e o papel do Fisco da relação jurídico-tributária.**

Segundo o parágrafo único introduzido ao art.116 do CTN pela Lei Complementar 104/01, a desconsideração de atos e negócios jurídicos atribuída à Administração Pública depende que se verifique dissimulação capaz de atingir negativamente a ocorrência de fato gerador de tributo ou elementos constitutivos da obrigação tributária. Essa é a motivação do agente fiscal para promover a desconsideração.

Isso significa dizer que a administração pública estará apta a autuar o contribuinte quando identificar que houve alguma manobra fora da curva que provocou prejuízos ao fisco. Atingir negativamente a ocorrência de fato gerador de tributo ou elementos constitutivos da obrigação tributária corresponde a suprimi-lo, retardar sua ocorrência ou promover redução na arrecadação dos tributos.

A verdade é que o impedimento ao planejamento tributário abusivo surgiu com o objetivo de coibir atitudes do contribuinte que prejudicam a arrecadação. Pode-se afirmar que o simples fato de ser prejudicial para os cofres públicos passou a sustentar a abusividade da prática.

Então, para sustentar a irregularidade do planejamento tributário lícito, porém abusivo, o fisco se vale de argumentos sistêmicos, fugindo do respeito à estrita legalidade, e se apegando aos institutos de Direito Civil. O principal argumento para autuar o contribuinte, a exigência do propósito negocial, não é legalmente admitido pelo Direito Brasileiro, mas é uma teoria utilizada de forma recorrente no controle às práticas antielisivas.

A Administração tem poder de decisão mas “somente na área de suas atribuições e nos limites legais de sua competência executiva, só podendo opinar e decidir sobre assuntos jurídicos, técnicos, financeiros ou de conveniência e oportunidade administrativas, sem qualquer faculdade de opção política sobre a matéria.”<sup>61</sup>

EDVALDO BRITO<sup>62</sup> afirma que depois do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional “o planejamento tributário pode resultar, na interpretação da autoridade

---

<sup>61</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 39. ed. São Paulo, Malheiros, 2013.

<sup>62</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2016; p. 177

administrativa, num tipo criminal”. Daí conclui que o objetivo deste dispositivo é, claramente, inibir o planejamento tributário.

Nessa senda, a norma antielisão representa um contrassenso, uma vez que desestimula que os contribuintes pratiquem atos lícitos visando à economia tributária, induzindo a empresa a trilhar o caminho tributário mais oneroso com o fim de evitar a autuação do Fisco.<sup>63</sup>

#### **4.1.4 A necessidade de Lei Ordinária que estabeleça os parâmetros da desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados e a eficácia da Lei Complementar nº 104/2001**

Na sequência da “dissecação da letra da lei”, tem-se que na última parte do dispositivo em pauta o legislador condiciona a atuação da autoridade administrativa a procedimento adotado por lei ordinária. Entretanto, essa lei ordinária ainda não existe.

Tendo em vista a inexistência da lei ordinária referida no texto legal do parágrafo único do art. 116 do CTN, há quem defenda a tese que o intento legislativo “não só não foi atingido como teve o efeito reverso, que foi o de reduzir (ainda que momentaneamente) as possibilidades de desconsideração dos efeitos tributários de negócios jurídicos no Brasil”<sup>64</sup>

Assim, enquanto não houver essa lei ordinária determinando como se dará a desconsideração dos negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza do elementos constitutivos da obrigação tributária, o parágrafo único do art.116 do CTN, vai carecer de eficácia jurídica.

Em verdade, o diploma legal ao qual o parágrafo único se refere chegou a ser editado. Os procedimentos de desconsideração dos negócios jurídicos foram positivados na MP 66/2002, mas por ter ido além de suas possibilidades normativas a parte da MP 66/2002 que trata da matéria não se converteu em lei, sendo expurgada do ordenamento jurídico brasileiro.

---

<sup>63</sup> JR, Pedro Anan; KERAMIDAS, Fabiola Cassiano. PLANEJAMENTO TIBUTÁRIO NÃO PODE SER CONFUNDIDO COM EVASÃO FISCAL. In SANT’ANNA, Carlos Soares; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.) Direito Penal Tributário. São Paulo: MP, 2005, p.339

<sup>64</sup> NETO, Michael Haber. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 223, 2014, p. 125

## 4.2 A MEDIDA PROVISÓRIA 66/2002 E A EXIGÊNCIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

### 4.2.1 A Teoria do Propósito Negocial ou “*Business Purpose*”

A teoria do *business purpose*, ou do propósito negocial, traz à tona a prevalência de um objetivo negocial na adoção de um planejamento tributário em detrimento da conduta do contribuinte pautada apenas na fuga, redução ou retardo do pagamento do tributo.<sup>65</sup>

Desenvolvida pela jurisprudência norte americana a partir do julgamento do Caso Gregory versus Helvering<sup>66</sup>, preconiza que o ato jurídico praticado com a única e primordial finalidade de economizar tributo seria inoponível ao Fisco e passível de desconsideração.<sup>67</sup>

Segundo essa teoria será considerada lícita a conduta do contribuinte que age com o objetivo mais amplo que o de pura e simplesmente obter economia ou vantagem fiscal. Logo, para ser enquadrado nos parâmetros adotados por essa teoria o contribuinte precisa conferir, com sua conduta, um valor extra às suas atividades ou negócios, sob pena de cometer evasão fiscal.<sup>68</sup>

Observa-se que para a teoria do *business purpose* a elisão fiscal, ou planejamento tributário lícito, é composto por dois aspectos extraídos da conduta do contribuinte: a) desejo de evitar, reduzir ou retardar o pagamento, e b) necessidade de conferir valor extra às atividades ou negócios envolvidos com a cobrança do tributo.<sup>69</sup>

O jurista MARCO AURÉLIO GRECO<sup>70</sup> afirma que sempre que o contribuinte se auto-organizar apoiado em causas reais e não unicamente fiscais, o Fisco não poderá apresentar objeção, mas que o ato com finalidade predominantemente fiscal configura abusividade apta a justificar a desqualificação e requalificação dos negócios privados. Aponta que esse entendimento resulta da conjugação de princípios constitucionais, o que consagra o fenômeno

---

<sup>65</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Planejamento Tributário e o Business Purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 231, 2014, p. 75

<sup>66</sup> Julgamento emblemático ocorrido em 1934 pela Suprema Corte dos Estados Unidos que considerou que as regras tributárias aplicadas à reorganização societária exigiam uma interpretação finalística a partir da verificação da existência propósito negocial na operação realizada. O caso envolveu uma reorganização empresarial realizada com o fito de transferir ações sem o pagamento de imposto sobre a renda.

<sup>67</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso Gregory vs. Helvering até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 243, 2015, p. 126.

<sup>68</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Op.cit.* p. 76

<sup>69</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>70</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 200 e 203.

tributário como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social, superando, desse modo, a análise resumida à agressão ao patrimônio pessoal.

Apesar de indicado por MIGUEL DELGADO GUTIERREZ<sup>71</sup> como filiado à teoria do *business purpose*, MARCO AURÉLIO GRECO<sup>72</sup> ressalva que seu posicionamento não aponta, necessariamente, para a exigência de um *business purpose*, pois quando se refere à necessidade de causas reais na auto-organização da empresa aceita que os motivos ensejadores da manobra sejam de razão familiar, política, conveniência pessoal, de questões de natureza econômica, ou ligados ao desenvolvimento da empresa, seu aprimoramento, ou à melhoria de sua eficiência. Defende, apenas, que esse motivo seja extratributário.

Se observa que MARCO AURÉLIO GRECO pretende conferir ineficácia, perante a Receita Federal, aos atos ou negócios jurídicos praticados com o objetivo principal de evitar, reduzir ou excluir a tributação. Admite que o contribuinte apresente qualquer outra justificativa para a operação, a qual não precisa ser relacionada com a atividade econômica desenvolvida. Afasta-se então, da teoria do propósito negocial.

Por outro lado, MIGUEL DELGADO GUTIERREZ<sup>73</sup> discorda, expressamente, da tese adotada nessa teoria. Para ele, o simples fato de o contribuinte se esquivar de alguma forma ao pagamento do tributo objetivando unicamente uma economia fiscal não configura abuso. Para combater a exigência do *business purpose* na conduta lícita do contribuinte de pagar menos tributo apresenta dois exemplos:

O primeiro exemplo é o do profissional liberal que com o objetivo único e exclusivo de pagar menos impostos abre uma empresa e passa a pagar impostos dentro da pessoa jurídica. A vantagem tributária desse profissional pode chegar a uma redução de até 16,2%, vez que como profissional liberal pagaria imposto de renda com uma carga tributária de até 27,5% mas quando inserido na empresa que adote o regime de tributação do lucro presumido pagará um percentual de 11,33% e na que adote o lucro real esse percentual pode ser ainda menor, em ambos a vantagem poderá ser percebida.

O segundo exemplo é o do escritório de advocacia que recolhe imposto de renda pelo regime do lucro presumido e resolve aderir ao Simples Nacional ao se certificar que suas atividades

---

<sup>71</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Planejamento Tributário e o Business Purpose. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 231, 2014, p. 76

<sup>72</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 203 e 207

<sup>73</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Op. Cit.*, p. 77

estão incluídas neste modelo de tributação, o que ocorreu em 2014 com a sanção da Lei Complementar 147<sup>74</sup>.

A propósito, “o simples fato de economizar impostos já constitui um *business purpose*, pois o administrador de uma empresa deve agir no sentido de buscar a maior rentabilidade possível do empreendimento”<sup>75</sup>. É dever do administrador da empresa zelar pela sua saúde financeira e é um propósito negocial promover a otimização dos seus recursos.

No contexto brasileiro em que uma parcela considerável da receita da empresa será utilizada para pagar dívidas fiscais devido à alta carga tributária a qual é submetida, caberá a essa figura (o administrador) identificar as possibilidades de otimização financeira e a redução dos gastos com tributos pode ser uma saída.

Na visão desse autor a realização de operações sem propósito nenhum, sim, é ilegítima, como é o caso das hipóteses de simulação. Mas a realização de operações que visam reduzir a carga tributária do contribuinte não possui qualquer violação objetiva à lei.<sup>76</sup>

Nos Estados Unidos, onde surgiu essa teoria, o Fisco utiliza um teste de propósito negocial (*business purpose test*) para verificar substância nas reorganizações societárias e validar suas operações, sobretudo quando resultam em benefício tributário. Tal prática vem sendo adotada, implicitamente, pelo CARF no Brasil e vem se materializando como instrumentos de apoio aos aplicadores de direito para avaliar a legitimidade das reorganizações societárias e planejamentos tributários.<sup>77</sup>

#### **4.2.2 A Medida Provisória nº 66/2002 como norma regulamentadora do Artigo 116 do CTN e a não conversão em Lei**

A Medida Provisória nº 66/2002 trouxe, no seu capítulo "PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO", expressamente, as cláusulas de propósito negocial e de abuso de formas e o rito procedimental para a aplicação da Lei complementar nº 104 de 2001.

<sup>74</sup> Altera a Lei Complementar 123/2006, que regrava o sistema, e as Leis 5.889/1973 (trabalho rural); 11.101/2005 (Lei de Falências); 9.099/1995 (Lei dos Juizados Especiais); 11.598/2007 (Redesim e registro simplificado de empresas); 8.934/1994 (registro público de empresas); 10.406/2002 (Código Civil); e 8.666/1993 (Lei de Licitações)

<sup>75</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Planejamento Tributário e o Business Purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 231, 2014, p. 79

<sup>76</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Op. Cit.* p. 80

<sup>77</sup> MACHADO, Guilherme Costa Val. Planejamento Tributário: o Papel do “Business Purpose Test” e da “Step Transaction Doctrine” na Verificação de Simulação”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 211, 2013, p. 73 e 79



De acordo com o disposto pela MP, são passíveis de desconsideração, pela administração pública, os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Trata-se da ideia de exigência de um propósito negocial ao planejamento tributário, conforme teoria discutida em retro.

Segundo o art. 14 da MP 66/2002, considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

Os arts. 13 e 14 se dedicaram a alargar as hipóteses de simulação previstas na LC 104/01. Ocorre que essa matéria não pode ser regulada por Lei Ordinária, a qual deve disciplinar apenas aspectos procedimentais. O conteúdo disposto nesses artigos representa, em verdade, matéria reservada a lei complementar, conforme dicção do art. 146 da CF<sup>78</sup>.

Assim sendo, a tentativa de regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN não prosperou. Assistiu-se à conversão da Medida Provisória na Lei 10.637/2002, que por sua vez não tratou da matéria "PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO" como tratava a Medida Provisória em seus artigos 13 a 19, suprimindo-a portanto.

Assim, encontra-se ainda pendente de regulamentação os procedimentos da autoridade administrativa para promover a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou dos seus elementos constitutivos.

---

<sup>78</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; **III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Isso porque, a MP tentou alargar as hipóteses de simulação, mas a expansão dos limites normativos à desconsideração dos efeitos tributários de negócios jurídicos não cabe a medida provisória, nem a lei ordinária, mas sim a lei complementar. Conclui-se portanto que a Medida Provisória foi além dos seus limites.

Quanto aos procedimentos para a desconsideração estabelecidos por esse diploma legal não verificou-se qualquer vício de formalidade que interferisse na sua conversão em lei, entretanto isso não aconteceu.

Atualmente, não existe no ordenamento jurídico brasileiro qualquer positivação no sentido de exigir que os contribuintes tenham um motivo além o de reduzir tributos ao organizarem suas atividades e suas finanças para promover a redução ou eliminação da incidência tributária. Ao contrário disso, as vezes que o poder legislativo foi mobilizado para se manifestar sobre a criação de normas que positivassem a exigência do propósito negocial, foi contra.<sup>79</sup>

Não obstante a derrubada da matéria tratada na MP nº 66/2002, e a inexistência de disciplina nesse sentido, alguns julgados ainda persistiram em exigir o propósito negocial para a validade de planejamentos tributários.<sup>80</sup>

IVES GANDRA DA SILVA, alude que mesmo editada uma norma com o objetivo de regulamentar o parágrafo único do art.116 do CTN, indicando o procedimento da desconsideração a ser realizada pela Administração Pública, nenhum procedimento poderá ser considerado efetivamente legal, pois ainda assim restará a subjetividade da Administração Pública. Acredita que a fiscalização e a interpretação da norma estarão sujeitas ao mero humor da Administração Pública que estará motivada pela busca por mais recursos para os detentores do poder.<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> NETO, Michael Haber. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 223, 2014, p. 126

<sup>80</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>81</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 173, 2010, p. 98

### 4.3 A TENTATIVA DE INTRODUÇÃO DO DEVER DE INFORMAR AO FISCO O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NO BRASIL

#### 4.3.1 O Plano BEPS em âmbito internacional

A referência ao Plano BEPS é interessante na compreensão da importância da tributação em âmbito internacional, e visualização do cenário que o Brasil está inserido. Por isso, merece espaço para uma breve introdução ao tema.

A transparência fiscal articulada pelo Fisco surge no contexto de globalização, realidade em que a circulação de capital foi intensificada e muitos sistemas fiscais precisaram se adaptar e oferecer estratégias interessantes para promover o aquecimento do mercado e melhores oportunidades para os negócios ali inseridos. O recolhimento de tributos passa a ser uma preocupação do mundo globalizado.<sup>82</sup>

No Brasil, a transparência fiscal é incentivada e fiscalizada de modo a limitar o planejamento tributário praticado com abuso de direito. Isso é feito por meio da edição de cláusulas antielisivas, normas que preconizam a manutenção de tributos visando coibir a fuga ao pagamento do tributo por meio de operações artificiais.<sup>83</sup>

Os Estados Nacionais soberanos que possuem competência tributária a ser exercida sob aquelas empresas que se localizam em seu território tem interesse direto na dinâmica econômica que estão inseridas.

Em 18 e 20 de junho de 2012 os países do G-20<sup>84</sup> se reuniram para a aprovação do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) e estabeleceram, então, medidas para a implementação ao combate à erosão da base tributária e a transferência artificial de lucros. Foi conferida à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a prerrogativa de elaborar um plano de ação, a qual envolve 15 propostas que promovem alterações de tratados para evitar a dupla tributação. O objetivo é harmonizar os direitos internacionais e interno para

---

<sup>82</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O dever de comunicar à Fazenda Pública o Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 242, São Paulo: Oliveira Rocha, 2015. P. 96

<sup>83</sup> *Ibidem*, loc.cit.

<sup>84</sup> Grupo constituído por ministros da economia e presidentes de bancos centrais dos 19 países de economias mais desenvolvidas do mundo (África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia) mais a União Europeia. Trata-se de uma espécie de fórum de cooperação e consulta sobre assuntos financeiros internacionais.

que o planejamento tributário fiscal internacional não seja agressivo a ponto de existir uma baixa tributação ou a dúplice não tributação em operações internacionais.<sup>85</sup>

As quinze ações que compõem o Plano BEPS visam combater diretamente o planejamento tributário agressivo e as práticas tributárias prejudiciais aos Estados. Alguns exemplos de ações do Plano BEPS são o impedimento da utilização abusiva de benefícios, a neutralização dos efeitos da manipulação de arranjos decorrentes de esquemas alicerçados em entidades híbridas ou com dupla residência, apresentação de recomendações sobre o desenho de normas de transparência fiscal internacional, dentre outros.<sup>86</sup>

Na Ação 12, a OCDE inclui a recomendação de estruturação legal interna para que haja a garantia de implementação das ações em cada país. As particularidades de cada ordenamento jurídico devem ser levadas em consideração, e a recomendação é exatamente definir questões relevantes para promover a adequação dessas singularidades e asseverar ao setor privado segurança e previsibilidade. Frisa-se dentre as recomendações a necessidade de regramento que imponha a obrigatoriedade de comunicação de planejamento tributário abusivo.<sup>87</sup>

O regime de *Mandatory Disclosure Rules* (declarações obrigatórias) insta que se verifique a compatibilidade das medidas de declaração obrigatória com a ordem jurídica pátria, devendo conformar às limitações constitucionais ao poder de tributar, assim como às regras e princípios que asseguram as liberdades de iniciativa, comerciais e societárias, pela garantia da autonomia privada. Ainda quanto à adaptação das declarações obrigatórias ao sistema jurídico positivo brasileiro, não se pode olvidar de conciliar sua implementação com o princípio da função social da propriedade privada (artigo 5º, XII da CF), a justificar o necessário equilíbrio entre o poder de tributar e a autonomia privada.<sup>88</sup>

A advogada MARIANA ARAÚJO BARBOSA RESENDE<sup>89</sup> chama atenção para o caráter não vinculante das medidas do pacote final do Plano de Ação BEPS. Tratam-se de recomendações cuja não filiação não gera qualquer consequência ou punições aos Estados. Aponta, por outro

---

<sup>85</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O dever de comunicar à Fazenda Pública o Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 242, São Paulo: Oliveira Rocha, 2015. P. 97.

<sup>86</sup> Lista Completa das quinze ações do Plano de Ação BEPS está disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/aggressive/beps-2015-final-reports.htm>>

<sup>87</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op.cit.* p. 98

<sup>88</sup> TORRES, Heleno Taveira. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>> Acesso em: 09.maio.2017

<sup>89</sup> RESENDE, Mariana Barbosa Araújo. Novas recomendações do Plano BEPS da OCDE devem impactar o planejamento tributário das organizações. Disponível em: <[http://www.vlf.adv.br/noticia\\_aberta.php?id=192](http://www.vlf.adv.br/noticia_aberta.php?id=192)> Acesso em: 09.maio.2017

lado, a relevância do tema que resta demonstrado a partir de análise dos dados publicados pela OCDE. Visualiza-se que a adoção do Plano BEPS pode auxiliar o Fisco na tarefa arrecadatória.

Os referidos dados demonstram que as práticas alvo do Plano de Ação BEPS representam consideráveis perdas anuais que variam entre US\$100 e US\$240 bilhões, o que equivale de 4 a 10% da arrecadação global do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, na atual conjuntura de crise econômica acrescentar esse valor aos cofres públicos é para o fisco de grande valia.<sup>90</sup>

É notável a necessidade de as grandes organizações se atentarem ao cenário econômico mundial, sobretudo no que diz respeito à tributação internacional que “há muito superou os limites dos tratados bilaterais, apesar de presentes pouco firmados pelo Brasil, e encontra-se hoje em um ambiente de maior cooperação entre os Estados e o consequente desenvolvimento de instrumentos normativos multilaterais.”<sup>91</sup>

Desse modo, o planejamento tributário das organizações em busca de alternativas e possibilidades fiscais deve considerar, além da legislação interna do país, as tendências mundiais atentando-se para o Plano de Ação BEPS e as recomendações da OCDE.<sup>92</sup>

#### **4.3.2 A Medida Provisória nº 685/2015**

O Brasil, num contexto de luta interna de combate ao planejamento tributário abusivo, edita em 21 de Julho a Medida Provisória nº 685/2015, inspirada na Ação 12 do Plano BEPS.

O art. 7º<sup>93</sup> do diploma legal em epígrafe dispõe sobre a obrigatoriedade de o contribuinte declarar para a Receita Federal do Brasil os atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo (claramente, o planejamento tributário). Em seus incisos I e II especifica os atos ou negócios jurídicos que devem constar na declaração (aqueles que não possuem razões extratributárias relevantes; os que a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico) e o inciso III apresenta uma autorização legal em branco para os

<sup>90</sup> Dados disponíveis em: < <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> > Acesso em 09.maio.2017

<sup>91</sup> RESENDE, Mariana Barbosa Araújo. Novas recomendações do Plano BEPS da OCDE devem impactar o planejamento tributário das organizações. Disponível em: <[http://www.vlf.adv.br/noticia\\_aberta.php?id=192](http://www.vlf.adv.br/noticia_aberta.php?id=192)> Acesso em: 09.maio.2017

<sup>92</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>93</sup> Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando: I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuem razões extratributárias relevantes; II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil o qual é editado a seu sabor.

A Medida Provisória atribui ao descumprimento do dever de informar o planejamento tributário abusivo o caráter de omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa, nos termos do seu art. 12<sup>94</sup>

Exige-se do contribuinte, a apresentação de uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada. Em consonância com a enumeração dos incisos do art. 7º da MP 685/2015, não será todo e qualquer planejamento tributário informado, mas apenas aqueles que atendam aos critérios definidos por este artigo. A declaração dependerá, portanto, das motivações de fato, dos aspectos de direito (ambos relativos ao ato praticado pelo sujeito passivo da obrigação tributária) ou da “vontade” da Receita Federal do Brasil (que fará constar ou não na lista que se refere o inciso III do artigo 7º).<sup>95</sup>

A edição da Medida Provisória 685/2015 evidencia, mais uma vez, o desejo de regulamentação de medidas que visam coibir e combater a evasão e a elisão fiscais. Entretanto não parece ser essa a visão de Heleno Taveira Torres<sup>96</sup>, pela sua ótica a declaração antielisiva visa a reduzir riscos recíprocos, prevenir litígios e conferir segurança jurídica aos contribuintes.

RICARDO LODI RIBEIRO<sup>97</sup> enxerga que, embora conhecidamente inspirada no Plano BEPS, essa norma se aproxima de uma tentativa de regulamentação da Lei Complementar 104/2001, anteriormente frustrada pela não conversão da matéria tratada na Medida Provisória 66/2002 em Lei.

Entretanto, o posicionamento acima mencionado não é compartilhado por HELENO TAVEIRA TORRES<sup>98</sup>. O Professor defende que a Medida Provisória 685/2015 não equivale à regulamentação do parágrafo único do artigo 116, do CTN. Salaria que essa norma não cria os procedimentos mediante os quais a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou

---

<sup>94</sup> Art. 12 da MP 685/2015. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

<sup>95</sup> TORRES, Heleno Taveira. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>> Acesso em: 09.maio.2017

<sup>96</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>97</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O dever de comunicar à Fazenda Pública o Planejamento Tributário no Brasil. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 242, São Paulo: Oliveira Rocha, 2015. P. 101

<sup>98</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Op.cit, et. seq*

negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Considera então, possuir função diversa, ainda que se possa compreendê-la como medida complementar para combater os planejamentos tributários agressivos ou abusivos.

O Professor HELENO TAVEIRA TORRES<sup>99</sup>, que é capaz de enxergar vantagens para ambas as partes envolvidas, assinala, parafraseando a Ação 12 do Plano BEPS, que “o objetivo da declaração antielisiva é facilitar a transparência e acesso ao Fisco, antes ou durante a execução do “planejamento tributário agressivo”, para identificar as pessoas envolvidas e a relação entre forma e substância dos atos, de sorte a permitir a separação entre casos de evasão, de elisão e de planejamento legítimo.”<sup>100</sup>

Apesar de idealizada e prevista na Medida Provisória 685/2015<sup>101</sup>, a declaração de planejamento tributário abusivo não mais vigora no sistema jurídico brasileiro. A Câmara decidiu converter a MP em lei, mas vetou os artigos 7º a 13. Esses dispositivos, preveem respectivamente, a obrigatoriedade de o contribuinte informar ao Fisco seus planejamentos fiscais, e estabelece que a prestação de informações erradas ou incompletas será tratada como "omissão dolosa". O resultado foi encarado como uma derrota política do governo, mas comemorado por tributaristas.<sup>102</sup>

Reconheceu-se que a MP criou, com essa regra, a "presunção do dolo", premissa eminentemente inconstitucional. A identificação da presunção do dolo encontra referência expressa na expressão "omissão dolosa", cuja consequência é a sujeição do contribuinte a uma

<sup>99</sup> TORRES, Heleno Taveira. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>> Acesso em: 09.mai.2017

<sup>100</sup> “The main objectives of mandatory disclosure rules can be summarised as follows: (i) obtaining early information about tax avoidance schemes; (ii) identifying schemes, and the users and promoters of schemes; and (iii) acting as a deterrent to reduce the promotion and use of avoidance schemes. Whilst the available data on the effectiveness of mandatory disclosure regimes is not comprehensive, the available evidence, plus feedback from those with such regimes, suggests that most existing mandatory disclosure regimes are successful in terms of meeting these objectives.” OECD. Public Discussion Draft. BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 13

<sup>101</sup> \_\_\_\_\_. Medida Provisória 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Brasília, DF, 21 jul. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm)>. Acesso em: 09. maio. 2017.

<sup>102</sup> GALLI, Marcelo. Câmara derruba obrigação de informar planejamento tributário à Receita Federal. Consultor Jurídico. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-nov-03/camara-derruba-obrigacao-informar-planejamento-tributario> Acesso em 09.mai.2017

multa de 150% sobre o valor do tributo devido, penalidade em descompasso com as regras constitucionais.<sup>103</sup>

#### 4.4 O CONTROLE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A APLICAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELISIVA

Para Marcos Abraham<sup>104</sup> as críticas à Norma Geral Antielisiva instituída pela LC 104/2001 são infundadas, pois no que diz respeito à ausência de procedimento para sua aplicação ela pode ser perfeitamente suprida pelo Decreto 70.235/1972, diploma administrativo que disciplina o procedimento de lavratura de autos de infração; e quanto ao argumento da inexistência de previsão que contemple as cláusulas do propósito negocial e do abuso de direito acredita ser falho pois encontram-se contemplados pelos limites impostos pelo Código Civil.

No entendimento de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS<sup>105</sup> admitir que a desconsideração de uma operação legítima praticada pelo contribuinte por entendê-la como solução mais eficiente do ponto de vista econômico e empresarial, seja realizada por um agente fiscal apenas porque o Fisco entende ser melhor que outra operação fosse realizada ou que aquela fosse realizada de forma diferente de modo que garanta maior arrecadação para abastecer os cofres públicos, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica.

Desse modo, advoga pela inconstitucionalidade do art. 1º da LC 104/02, e afirma ainda que, se constitucional fosse, possui eficácia inexistente em razão da falta de regulamentação do procedimento de desconsideração, por lei ordinária.

Segundo MAÍRA CARVALHAES LOTT<sup>106</sup> a Administração Pública é incompetente para desconsiderar operações empresariais tomando como referência o parágrafo único do art.116 do CTN, dispositivo que considera amplo e abstrato. Essa norma, que se configura como cláusula geral antiabuso ou norma geral antielisiva, sem uma procedimentalização definida por lei ordinária, não é passível de aplicação no controle à evasão fiscal.

---

<sup>103</sup> GALLI, Marcelo. Câmara derruba obrigação de informar planejamento tributário à Receita Federal. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-nov-03/camara-derruba-obrigacao-informar-planejamento-tributario>> Acesso em 09.mai.2017

<sup>104</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 192, 2011, p. 93

<sup>105</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 119, 2005, p. 131

<sup>106</sup> LOTT, Maíra Carvalhaes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil – Uma abordagem conceitual e crítica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 210, 2013, p. 65



MARCO AURÉLIO GRECO<sup>107</sup>, por sua vez, defende a introdução de uma regra que imponha alguns limites à aplicação da norma geral antielisão. Ele acredita que a norma antielisão deve ser aplicável apenas ao Imposto sobre a Renda), não atingindo, portanto, os demais tributos existentes no sistema tributário brasileiro, além de alcançar apenas as práticas que não tivessem razões extratributárias que as justificassem. Além disso diz que deve ser precedida de um ajuste de valores de bens a valor de mercado. Assim como a maioria da doutrina, é contra a atribuição dessa competência à autoridade administrativa, admitindo que, em verdade, a competência atribuída pela norma antielisiva deveria ser destinada a um órgão colegiado. Outra regra que julga ser importante é a exigência de instauração de um debate quanto as práticas lícitas do contribuinte antes da lavratura do auto de infração. Ressalva que, só deveriam ser passíveis de desconsideração, nos moldes da LC 104/01, as práticas que configurassem abuso de direito ou fraude à lei. Por fim, defende que seja introduzida ainda, a regra de não aplicação de penalidades a quem pratica planejamento tributário abusivo, mas apenas se exija o tributo devido nos moldes delineados.

Segundo PEDRO ANAN JR e FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS defendem que as práticas elisivas não deveriam ser alvo de qualquer tipo de limitação, pois não violadoras ou respaldadas pela lei.<sup>108</sup>

A doutrina de uma forma geral apresenta várias ressalvas à aplicação da Norma Geral Antielisiva. Trata-se de dispositivo completamente inapto a produzir seus efeitos, o que não obsta de gerar todo um rebuliço ao redor da temática que disciplina. Essa norma representa uma mudança na dinâmica fiscal do país, pois produziu interferência na postura do fisco, que mesmo sem amparo legal efetivo passou a ampliar seu espectro de atuação e intensificou o combate ao planejamento tributário abusivo; e provocou, inclusive, a mudança de posicionamento do CARF, que mesmo com a não prospecção da MP 66/02 utiliza o propósito comercial como justificativa para legitimar a atuação do fisco.

Até 2003, o antigo Conselho do Contribuinte, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, decidia a partir da adoção do princípio da tipicidade e da estrita legalidade, avaliando o cumprimento, pelo contribuinte, dos requisitos legais previstos pela norma para

---

<sup>107</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 453

<sup>108</sup> JR, Pedro Anan; KERAMIDAS, Fabiola Cassiano. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NÃO PODE SER CONFUNDIDO COM EVASÃO FISCAL**. In SANT'ANNA, Carlos Soares; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.) *Direito Penal Tributário*. São Paulo: MP, 2005, p.335-351,

determinado negócio jurídico como suficiente para caracterizar uma operação como lícita, ainda que posta a efeito de forma indireta. Até então entendia-se negócio jurídico indireto como sinônimo de planejamento tributário, sem qualquer distinção entre planejamento tributário lícito e planejamento tributário abusivo.

De 2004 em diante, o Conselho de Contribuintes passou a adotar um entendimento mais rebuscado e metucioso. Vem, desde então, buscando a essência dos negócios jurídicos e exigindo a presença de propósito negocial na realização de manobras tributárias. É verdade que continua admitindo que a economia de tributo justifica um planejamento, contanto que respeitada a finalidade dos institutos do direito privado. Passou a ser rigoroso na conferência do cumprimento dos requisitos formais e materiais para a caracterização do negócio declarado, realizando análise minuciosa da subsunção do fato à norma. O negócio jurídico indireto continua sendo sinônimo de planejamento tributário, mas com uma ressalva: desde que as partes se submetam aos efeitos de cada um dos negócios praticados.

Em 9 de Julho de 2013 houve o julgamento do Caso Lupatech<sup>109</sup>, o qual representou um divisor de águas na jurisprudência do CARF. Apesar de ter sido introduzida como argumento nas decisões desde 2004, pela primeira vez a teoria do propósito negocial foi apresentada como fundamento jurídico determinante para a desconsideração das operações para fins tributários.

110

Até então, o propósito negocial era invocado com outros vícios, tais como simulação e abuso de direito, que por si só justificariam a invalidação no ato ou negócio jurídico. Entretanto, no Caso Lupatech nenhuma outra patologia foi utilizada como fundamento da decisão.

Conforme debatido ao longo deste capítulo 4 houveram diversas tentativas legislativas de impor limites e dificuldades à prática do planejamento tributário no Brasil. Seja por meio da edição da Lei complementar nº 104/2001 ainda vigente, porém com eficácia comprometida, seja pela tentativa da introdução do propósito negocial tratado na Medida Provisória nº 66/2002, seja pela tentativa de inserção do dever de o contribuinte comunicar o planejamento tributário abusivo ao Fisco, recomendado pelo Plano BEPS e escupido pela Medida Provisória nº 685/2015.

---

<sup>109</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11020.724809/2011-70. Recorrente: LUPATECH S/A Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Voluntário nº 1402-001.404. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção. Rel. Paulo Roberto Cortez. Publicado em 23.janeiro.2014

<sup>110</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso Gregory vs. Helvering até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 243, 2015, p. 134

Fato é que o planejamento tributário está sob o olhar cauteloso e ganancioso do Estado, que busca punir o contribuinte sonegador, intimidar o contribuinte que se planeja e abastecer os cofres públicos.

## **5 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM GRUPOS ECONÔMICOS**

A administração fiscal engloba competências e poderes para recolhimento e fiscalização dos tributos. Cabe ainda a cada ente dirimir conflitos e divergências relativas aos tributos objetos de sua atuação. Nesse sentido, caberá à administração fiscal municipal julgar em âmbito administrativo todas as questões que lhe são postas que disserem respeito a tributos de competência municipal, à administração fiscal de cada Estado dirimir questões que envolvam tributos estaduais e à administração fiscal da União resolver litígios que envolvam tributos federais.

O recolhimento dos tributos depende da atuação da administração fiscal especialmente nas hipóteses dos tributos sujeitos a lançamento de ofício, vez que tais exações só se tornam exigíveis após o ato específico praticado, necessariamente, por uma autoridade fiscal.<sup>111</sup>

Já a fiscalização dos tributos trata-se de ato que deve ser praticado de forma contínua pela autoridade fiscal com o fito de prevenir ou combater a sonegação.<sup>112</sup>

A partir de 2004, o CARF adota um viés mais subjetivo na avaliação e julgamento da validade e licitude dos planejamentos tributários, o que para Marcos Abraham<sup>113</sup>, representou uma “tímida evolução” em sua postura.

Dali em diante, o órgão julgador administrativo passa a avaliar a essência dos negócios jurídicos e seus aspectos materiais e substanciais não resumindo sua atenção à mera licitude formal do planejamento tributário.

Nesse capítulo será discutido o posicionamento do CARF quanto ao Planejamento Tributário dos Grupos Econômicos. Reputando aos capítulos anteriores do trabalho, se observa que os aspectos conceituais e doutrinários do Planejamento Tributário já foram amplamente debatidos, restando para o presente situar os Grupos Econômicos dentro da temática, indicando as principais formas de Planejamento Tributário realizadas por eles, e demonstrando como os tribunais administrativos do CARF vem entendendo as manobras fiscais realizadas pelo contribuinte.

---

<sup>111</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 507

<sup>112</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>113</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 192, 2011, p. 79

Para tanto, serão apresentados casos emblemáticos de Planejamento Tributário de Grupos Econômicos julgados pelo CARF, os quais foram determinantes para a formação da opinião do órgão, servindo inclusive de jurisprudência administrativa pra os casos seguintes.

### 5.1. CONCEITO DOS GRUPOS ECONÔMICOS

O conceito de grupo econômico, no ordenamento jurídico brasileiro, não é único. Ele irá variar de acordo com a legislação aplicável ao caso concreto e à ótica do ramo do direito sob a qual se faz a análise.<sup>114</sup>

Nesse ínterim, diversas concepções de grupo econômico são possíveis, seja ela para fins societários, trabalhistas, consumeristas ou previdenciários. A ausência de definição específica da expressão ou correspondentes para o Direito Tributário faz com que, de forma forçada, se adapte as concepções trazidas em outros ramos do direito.

Ressalte-se a importância de ter cautela no momento de importar conceitos dos Direito do Trabalho e do Direito do Consumidor para o Direito Tributário, pois o tratamento legal dado a eles seguem lógicas diferentes. Os dois primeiros são ramos disciplinados por diplomas legais extremamente protecionistas que visam tutelar os direitos da parte hipossuficiente da relação jurídica, já o terceiro disciplina a relação jurídico-tributária onde prevalece o interesse público sobre o privado, ensejando na vulnerabilidade e ausência de proteção da parte hipossuficiente da relação.<sup>115</sup>

Não há de se negar que na relação jurídico-tributária o Estado ocupa o lado mais forte e o contribuinte a parte hipossuficiente. Ao admitir que o interesse público sobrepõe o privado, por muitas vezes cometem-se injustiças flagrantes comprometendo, inclusive, a isonomia material e a igualdade processual entre as partes.<sup>116</sup>

Conclui-se portanto, que não é possível utilizar normas do CDC e da CLT para construção do conceito a ser utilizado na seara tributária, vez que, nestas relações, “os institutos são utilizados para defender os direitos da parte hipossuficiente, consumidor e empregado, respectivamente,

---

<sup>114</sup> CATRO, Marina Grimaldi de. AS DEFINIÇÕES DE GRUPO ECONÔMICO SOB A ÓTICA DO DIREITO SOCIETÁRIO E DO DIREITO CONCORRENCIAL: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a> Acesso em 04.mai.2017

<sup>115</sup> Tributário Estratégico. PROBLEMÁTICA DA CARACTERIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO E SUA DEFINIÇÃO. Disponível em <https://tributarioestrategico.wordpress.com/2016/05/12/problematika-da-caracterizacao-do-grupo-economico-de-fato-e-sua-definicao/> Acesso em 05.mai.2017

<sup>116</sup> *Ibidem, loc.cit.*

enquanto na relação jurídico-tributária este instituto é utilizado, justamente, contra a parte hipossuficiente, o contribuinte.”<sup>117</sup>

Em razão do desenvolvimento capitalista e da dinâmica econômica de grandes empreendimentos, “as sociedades começaram a se associar, criando sociedades de sociedades, isto é, grupos de sociedades independentes, sujeitas a uma única direção”<sup>118</sup>, esses grupos de sociedades correspondem aos chamados grupos econômicos<sup>119</sup>, que além desta tem várias outras expressões similares para identificar as referidas “sociedades de sociedades”.

Assim, compreende por grupo econômico a união de duas ou mais sociedades, motivadas pela otimização dos seus resultados, que se esforçam mutuamente para o alcance de um objetivo único, cujo resultado interessa a todas.

O direito positivo brasileiro prevê o instituto nos diversos diplomas legais que disciplinam a matéria no ramo correspondente, e a doutrina<sup>120</sup> divide essas concepções em duas espécies, quais sejam: grupo econômico de direito, e Grupo Econômico de fato.

O Grupo Econômico de direito é disciplinado pelo Direito Empresarial, e corresponde ao grupo econômico formalmente constituído nos termos do Capítulo XXI da Lei 6.404/76.

Segundo o art. 265<sup>121</sup> da Lei 6.404/76, os grupos econômicos possuem, necessariamente, atividades ou empreendimentos comuns que são executados mediante combinação de recursos e esforços de sociedades independentes que possuem uma “direção econômica unitária”<sup>122</sup>.

Em análise ao dispositivo da legislação societária (art. 265 da Lei 6.404/76), entende-se que dentro de um grupo econômico existem duas espécies de sociedades: a controladora, e a controlada. Sendo a controladora aquela que exerce o comando do grupo de sociedades e é

<sup>117</sup> Tributário Estratégico. PROBLEMÁTICA DA CARACTERIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO E SUA DEFINIÇÃO. Disponível em <https://tributarioestrategico.wordpress.com/2016/05/12/problematuca-da-caracterizacao-do-grupo-economico-de-fato-e-sua-definicao/>. Acesso em 05.mai.2017

<sup>118</sup> TOMAZETTE, Marlon. Direito Societário. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 466.

<sup>119</sup> Pode-se encontrar referência a Grupos Econômicos por outras expressões tais como Grupos de Empresas e Grupos de Sociedades. Tratam-se de expressões equivalentes.

<sup>120</sup> Dentre eles Marlon Tomazette, Maria Rita Ferragut, Marina Grimaldi de Castro.

<sup>121</sup> Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

<sup>122</sup> MIRANDA, Maria Bernadete; Lima, Marcelo Cordeiro de. Grupo de Empresas. **Revista Virtual Direito Brasil – Volume 3 – nº 1 - 2009**. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/arquivospdf/artigos/mar.pdf>> Acesso em 05.mai.2017

titular de direitos de sócio que lhe asseguram, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores; e a controlada aquela sociedade que está subordinada à controladora, seja direta ou indiretamente através de outras controladas.

O grupo econômico deve ter uma administração própria independente da que já existe em cada um dos seus componentes. Cada uma das empresas integrantes do grupo, por sua vez, estará submetida às decisões e orientações emanadas da administração geral. Isso porque o Grupo Econômico possui um objeto próprio, qual seja a promoção do interesse geral do grupo, e este irá sobrepor aos interesses individuais das sociedades que o compõem, por força da convenção de união firmada entre elas.<sup>123</sup>

“Assim, a administração do grupo pode traçar diretrizes e impor a adoção de políticas empresariais uniformes para as sociedades controladas, as quais devem ser seguidas por seus administradores. Com efeito, as sociedades participantes formam uma unidade econômica, pois, por meio da convenção e com o objetivo de viabilizar a consecução do interesse geral, abrem mão de sua individualidade estratégica e administrativa, submetendo-se à direção centralizada do grupo.”<sup>124</sup>

O grupo econômico formal será constituído a partir das deliberações que aprovam a convenção e a alteração dos contratos e estatutos sociais das sociedades dele integrantes.

Entretanto, para que produza efeitos perante terceiros faz-se necessário que a convenção aprovada seja devidamente arquivada no registro do comércio do Estado (Junta Comercial) onde estiver localizada a sede de comando do grupo (a controladora) acompanhada das atas de assembleias gerais ou instrumentos de alterações contratuais de todas as sociedades participantes e com a declaração autenticada do número de ações ou quotas de que a sociedade de comando e as demais sociedades integrantes do grupo são titulares em cada sociedade conveniente ou do acordo de acionistas que assegure à sociedade de comando o controle das demais sociedades convenientes. De acordo com a previsão do art. 271 da Lei de S.A.<sup>125</sup>

<sup>123</sup> CATRO, Marina Grimaldi de. **AS DEFINIÇÕES DE GRUPO ECONÔMICO SOB A ÓTICA DO DIREITO SOCIETÁRIO E DO DIREITO CONCORRENCIAL: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes.** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>> Acesso em: 04.maio.2017.

<sup>124</sup> EIZIRIK, Nelson *apud* CATRO, Marina Grimaldi de. **AS DEFINIÇÕES DE GRUPO ECONÔMICO SOB A ÓTICA DO DIREITO SOCIETÁRIO E DO DIREITO CONCORRENCIAL: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes.** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>> Acesso em: 04.maio.2017.

<sup>125</sup> Art. 271. Considera-se constituído o grupo a partir da data do arquivamento, no registro do comércio da sede da sociedade de comando, dos seguintes documentos:

O aspecto formal do grupo econômico de direito está regulado pela exigência de registro dessa configuração econômica das empresas. Sabe-se que o Direito é altamente burocrático, e na seara societária essa burocracia se aplica perfeitamente, sobretudo na regulamentação estabelecida pela Lei de S.A. Não é surpresa que a legislação exija o registro do Grupo Econômico perante a Junta Comercial, possibilitando um maior controle sobre suas operações.

Atualmente, com o cadastro sincronizado das Juntas Comerciais dos Estados e da Receita Federal do Brasil, os registros realizados em um órgão são automaticamente atualizados no outro. Essa dinâmica de cooperação entre os órgãos evita que as informações de uma mesma empresa sejam divergentes e que no choque entre elas não se saiba qual é a informação correta. Outro ponto positivo para o Estado é que o acesso ao banco de dados do outro órgão facilita a fiscalização por meio de cruzamento de informações.

Tratando-se de grupo de direito, entretanto, não basta que seja realizado o registro formal, é necessário que, na prática, o Grupo Econômico exista. As sociedades empresárias que o compõe devem combinar expressamente recursos e esforços para a consecução de objetivos e atividades comuns, mediante convenção ou consórcio.<sup>126</sup>

Entende-se por Grupo Econômico de fato o bloco de sociedades relacionadas entre si em razão da participação societária de uma sobre a outra. Eles colaboram mutuamente na realização de atividades ou empreendimentos sem convenção ou acordo prévio formal de organização. A colaboração de uma sociedade empresária para com a outra se dá pelo fato de terem um objetivo comum que é a prosperidade de cada uma individualmente.

---

I - convenção de constituição do grupo; II - atas das assembleias-gerais, ou instrumentos de alteração contratual, de todas as sociedades que tiverem aprovado a constituição do grupo; III - declaração autenticada do número das ações ou quotas de que a sociedade de comando e as demais sociedades integrantes do grupo são titulares em cada sociedade filiada, ou exemplar de acordo de acionistas que assegura o controle de sociedade filiada.

§ 1º Quando as sociedades filiadas tiverem sede em locais diferentes, deverão ser arquivadas no registro do comércio das respectivas sedes as atas de assembleia ou alterações contratuais que tiverem aprovado a convenção, sem prejuízo do registro na sede da sociedade de comando.

§ 2º As certidões de arquivamento no registro do comércio serão publicadas.

§ 3º A partir da data do arquivamento, a sociedade de comando e as filiadas passarão a usar as respectivas denominações acrescidas da designação do grupo.

§ 4º As alterações da convenção do grupo serão arquivadas e publicadas nos termos deste artigo, observando-se o disposto no § 1º do artigo 135.

<sup>126</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Artigos checkpoint. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em 04.mai.2017



MARINA GRIMALDI DE CASTRO define o instituto da seguinte forma:

“O grupo econômico de fato é aquele existente entre sociedades que estão relacionadas em decorrência da participação que uma possui no capital social das outras, sem que haja, todavia, um acordo sobre sua organização formal, administrativa e obrigacional. Por inexistir regulamentação quanto à organização formal do grupo, às sociedades dele integrantes deve ser conferido tratamento jurídico autônomo, como se agissem de forma isolada.”<sup>127</sup>

A definição transcrita acima revela ainda a independência econômica e jurídica das sociedades que compõem o grupo econômico de fato. A relação entre elas se dá apenas no plano fático, inexistindo qualquer ato ou negócio jurídico que preveja a obrigação de uma empresa ajudar a outra.

O grupo econômico de fato encontra-se regulado pelas legislações trabalhista (art. 2º§2º da CLT<sup>128</sup>), previdenciária e tributária (art. 494 da IN RBF nº 971/09<sup>129</sup>).

Já que o foco do trabalho está diretamente relacionado com a forma como o CARF compreende o tema, é pertinente apresentar o conceito definido pelo tribunal, expresso no ACÓRDÃO Nº 13-22097 de 30 de Outubro de 2008.

**EMENTA: GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.** As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da legislação previdenciária, nos termos do inciso IX do Artigo 30 da Lei nº 8.212/91. **SALÁRIO INDIRETO. PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. INEXISTÊNCIA DE AMPLITUDE DE COBERTURA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.** Os valores pagos pela empresa a título de previdência privada complementar enquadram-se no conceito de salário-de-contribuição previdenciária quando não extensíveis à totalidade dos empregados e dirigentes. **SALÁRIO INDIRETO. ASSISTÊNCIA MÉDICA. INEXISTÊNCIA DE AMPLITUDE DE COBERTURA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.** Os valores pagos pela empresa a título de assistência médica enquadram-se no conceito de salário-de-contribuição previdenciária quando não extensíveis à totalidade dos empregados. **ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.** Não se discute na esfera administrativa questão versando sobre a inconstitucionalidade da lei que ampara a exigência fiscal, por não

<sup>127</sup> CATRO, Marina Grimaldi de. **AS DEFINIÇÕES DE GRUPO ECONÔMICO SOB A ÓTICA DO DIREITO SOCIETÁRIO E DO DIREITO CONCORRENCIAL: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes.** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>> Acesso em: 04.mai.2017.

<sup>128</sup> **Art. 2º da CLT-** Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. **§ 2º -** Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

<sup>129</sup> **Art. 494 da IN RBF nº 971/09.** Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

ser este o foro apropriado. ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVAS. A simples alegação sem nenhuma prova inequívoca do alegado não tem o condão de elidir o procedimento fiscal. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido de perícia quando esta se mostra prescindível. PRODUÇÃO DE PROVAS. IMPUGNAÇÃO. O momento oportuno para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação. CONTRIBUIÇÕES A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. EXCLUSÃO. No caso de responsabilidade solidária, não incidem contribuições a outras Entidades e Fundos - Terceiros, de acordo com o art. 30, IX, Lei 8.212/91 c/c o art. 178, § 2º, I, da IN SRP nº 03/2005. **(Grifos meus)**

Note-se que em todos os casos, tem uma sociedade exercendo influência significativa sobre a outra, o que é suficiente para configurar o grupo econômico. O que vai variar de uma concepção para outra é a ótica sobre a qual essa influência significativa se dá. As definições de grupo econômico (de fato e de direito) se encontram configuradas ou na subordinação de uma ou algumas sociedades (controladas) em relação a outra (controladora), ou pela existência de uma sociedade que exerça influência significativa em outras, seja por causa da participação societária que possui nestas sociedades, seja por meio de outro tipo de relação jurídica que lhe assegure esse poder.<sup>130</sup>

Independentemente da espécie de Grupo Econômico que a sociedade integre, seja ela de direito seja de fato, cada uma delas mantêm autonomia jurídica e econômica, vale dizer, ainda que componham uma unidade empresarial, com objetivos e metas comuns, mantêm íntegras suas personalidades jurídicas, com patrimônios individualizados, nos termos dos arts. 266 e 278, § 1º, da Lei nº 6.404/76.<sup>131</sup>

Tanto no Grupo Econômico de direito quanto no Grupo Econômico de fato, “o objeto social deixa de ser um empreendimento individual e isolado da sociedade filiada, passando a ser um empreendimento comum, de todo o grupo, revertendo no interesse da sociedade filiada a sinergia criada pelo grupo”<sup>132</sup>

<sup>130</sup> CATRO, Marina Grimaldi de. **AS DEFINIÇÕES DE GRUPO ECONÔMICO SOB A ÓTICA DO DIREITO SOCIETÁRIO E DO DIREITO CONCORRENCIAL: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes.** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>> Acesso em: 04.mai.2017.

<sup>131</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Artigos checkpoint. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut> Acesso em 04.mai.2017

<sup>132</sup> GUERREIRO, José Alexandre Tavares *apud* Tributário Estratégico. PROBLEMÁTICA DA CARACTERIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO E SUA DEFINIÇÃO. Disponível em <https://tributarioestrategico.wordpress.com/2016/05/12/problematika-da-caracterizacao-do-grupo-economico-de-fato-e-sua-definicao/> Acesso em 05.mai.2017

Logo, “a existência de grupo econômico não compromete ou desnatura a identidade das empresas associadas”<sup>133</sup>. As sociedades continuam figurando como pessoas jurídicas distintas e autônomas, e salvo disposição legal em contrário, responderá cada qual pelo pagamento das dívidas contraídas de forma isolada, conforme art. 278§1º<sup>134</sup> da Lei de S.A que exclui a presunção de solidariedade entre as controladoras e controladas.

A conceituação de Grupo Econômico é de suma importância, pois compõe o lastro probatório da (i)legalidade do redirecionamento do passivo fiscal de um componente do Grupo Econômico para outro, já que, em alguns casos, compor o Grupo econômico é fato suficiente para justificar o redirecionamento da responsabilidade de uma empresa para outra em razão da responsabilidade solidária que existe entre seus integrantes, por força de previsão legal como veremos com mais detalhes no tópico seguinte.

## 5.2.RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NOS GRUPOS ECONÔMICOS

Tendo em vista a realidade econômica e fiscal do país, observa-se a tendência de as empresas se unirem, formando grupos econômicos, com o fito de incrementar sua produtividade e obter mais lucro.

Observa-se no cenário econômico brasileiro que o Fisco, na sua função de fiscalizador do efetivo pagamento dos tributos, passou a promover o redirecionamento do passivo fiscal de certas empresas para outras integrantes do mesmo grupo econômico que aquela que efetivamente realizou o fato gerador.

Nestes casos supuseram que todos os integrantes do grupo econômico são igualmente responsáveis pelo passivo tributário de cada uma daquelas sociedades empresárias, admitindo, por tanto o regime de responsabilidade solidária para as obrigações tributárias. Pretende-se com isso responsabilizar o grupo econômico como um todo considerando-o como uma “massa única”.

Sabe-se que, em regra, os prejuízos e créditos fiscais não podem ser compartilhados pelo grupo em decorrência da independência financeira de cada um, mas, mesmo assim, o fisco aciona a

---

<sup>133</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Artigos checkpoint. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut> Acesso em 04.mai.2017

<sup>134</sup> Art. 278. Da Lei 6.404/76: As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo. § 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

empresa que não participou do fato gerador ou da administração da sociedade originalmente devedora, nem praticou qualquer ato fraudulento que tenha ensejado no débito cobrado.<sup>135</sup>

Há de se reconhecer que a aparição dessa estrutura de grupos econômicos, e o redirecionamento da cobrança da dívida fiscal, assumiram grande importância no cenário econômico brasileiro. Seja pela recorrente formulação de pleitos questionando o redirecionamento fiscal na prática, seja pelas discussões que surgiram a respeito da legitimidade dessa prática, tendo em vista a ausência de autorização normativa para a grande parte das inclusões atualmente autorizadas. Fato é que essas medidas desconsideram que o direito de se auto-organizar não pode resultar na perda de autonomia jurídica e econômica.<sup>136</sup>

Para MARIA RITA FERRAGUT<sup>137</sup>, o redirecionamento fiscal é ilegal, salvo nas hipóteses de prática comum do fato gerador e na fraude devidamente comprovada.

O redirecionamento das dívidas está diretamente relacionado com o regime de responsabilidade entre as empresas do grupo econômico. Se a responsabilidade entre elas é solidária o credor poderá acionar qualquer sociedade empresária do grupo para quitar o crédito devido por apenas uma, se a responsabilidade for subsidiária o credor poderá acionar outra pessoa jurídica do grupo econômico desde que a empresa originariamente devedora não possa arcar com a dívida contraída. Por outro lado, se nem solidariedade nem a subsidiariedade estiverem expressamente previstas na lei, a regra é que cada empresa será responsável pelos seu passivo de forma independente.

A responsabilidade tributária se consiste na transferência, total ou parcial, da obrigação de pagar tributo para outrem que não o contribuinte, a qual deve ocorrer, necessariamente, por meio de lei. Ela decorre da necessidade do fisco de garantir o recolhimento do tributo que pode se tornar mais difícil quando apenas uma determinada pessoa é considerada sujeito passivo. Amplia-se portanto as possibilidades do Fisco receber o pagamento.

---

<sup>135</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade?** Artigos checkpoint. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>>

<sup>136</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>137</sup> *Ibidem, loc.cit.*

Referida por GERALDO ATALIBA<sup>138</sup> como sujeição passiva indireta, a responsabilidade tributária se dá pelo deslocamento da qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra. O responsável tributário passa a ocupar, portanto, a posição jurídica de devedor do tributo no lugar do contribuinte.

O tratamento conferido à responsabilidade dos membros de um grupo econômico possui a mesma lógica que o seu conceito, difere entre os ramos do direito mencionados<sup>139</sup>. Uma sociedade pode estar obrigada a assumir as consequências dos atos praticados pelos demais membros do grupo ou não, a depender de qual seja o ato e qual o regime de responsabilidade atribuído ao Grupo Econômico pela respectiva legislação.

O ordenamento jurídico pátrio estabelece nas legislações pertinentes que há solidariedade entre os integrantes do grupo econômico nos casos de infração da ordem econômica (art. 33, da Lei nº 12.529/ 2011<sup>140</sup>), obrigações previdenciárias (art. 30, IX, da Lei 8.212/1991<sup>141</sup>), obrigações trabalhistas (art. 2º § 2º da CLT<sup>142</sup>), obrigações derivadas do contrato de consumo (art. 28§2º do CDC<sup>143</sup>)

Ressalte-se a previsão expressa de solidariedade passiva dos integrantes de Grupos Econômicos nas hipóteses mencionadas acima, não compromete a independência e autonomia de cada sociedade. Trata-se, em verdade, de opção legislativa para promover a garantia do crédito e se aplica especificamente aos casos descritos.

---

<sup>138</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 89 e ss.

<sup>139</sup> CATRO, Marina Grimaldi de. **AS DEFINIÇÕES DE GRUPO ECONÔMICO SOB A ÓTICA DO DIREITO SOCIETÁRIO E DO DIREITO CONCORRENCIAL**: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a> Acesso em 05.mai.2017

<sup>140</sup> **Art. 33 da Lei nº 12.529/ 2011**: Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica.

<sup>141</sup> **Art. 30 da Lei 8.212/91**: A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: **IX** - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei

<sup>142</sup> **Art. 2º da CLT**. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. § 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

<sup>143</sup> **Art. 28 do CDC**. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

Tal é a independência das sociedades que compõem o grupo econômico que a Lei de S.A trouxe expressamente em seu texto (art. 278, § 1º) que não haverá presunção de responsabilidade solidária entre elas, devendo cada uma responder por suas obrigações. Ocorre que, o art. 278, § 1º admite previsão legal em contrário, logo, essas exceções são legítimas.

Especificamente com relação à responsabilidade tributária das empresas componentes de grupos econômicos para com o passivo umas das outras o Código Tributário Nacional não possui disciplina específica. Em regra, não existe, por tanto, responsabilidade passiva solidária ou subsidiária entre eles.

Sabe-se que a sujeição passiva do tributo nasce a partir da subsunção do fato, que ocorre na prática, à norma, que descreve o seu fato gerador. Logo, a obrigação de pagar o tributo é de quem realizou o seu fato gerador e este sujeito que suporta o encargo é o contribuinte. É considerado contribuinte do IR aquele que auferir renda, do ISS quem presta o serviço, do IPTU o proprietário do imóvel, e assim por diante.

A possibilidade de substituição tributária, nas hipóteses definidas por lei, faz surgir a figura do responsável, sujeito eleito como devedor. Na responsabilidade tributária haverá o fenômeno de pagamento de tributo alheio por sujeito diverso do que realizou a hipótese de incidência do fato gerador.<sup>144</sup>

As obrigações com o pagamento das Contribuições Previdenciárias são de responsabilidade solidária dentro da estrutura dos grupos econômico, isso porque a Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/91) determina esse regime para as obrigações decorrentes dela, conforme dicção do art. 30, XI, já mencionado anteriormente.

Não obstante as Contribuições Sociais serem uma espécie tributária, esse entendimento não se estende para as demais espécies de tributo.

As sociedades empresárias integrantes dos grupos econômicos podem ser sujeitos passivos de taxas, impostos, contribuições de terceiros, etc. Mas com relação a esses tributos, diferentemente do que ocorre com as Contribuições Previdenciárias, o direito positivo brasileiro não previu a qual regime de responsabilidade os grupos econômicos estão sujeitos.

---

<sup>144</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 92

O Supremo Tribunal Federal já firmou o entendimento de que a legislação ordinária não pode estabelecer novas hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros, devendo obediência às regras-matrizes previstas nos arts. 134 e 135 do CTN<sup>145</sup>.<sup>146</sup>

Pode-se afirmar que não existe fundamento legal, ou jurisprudencial para a responsabilização geral e incondicionada das empresas integrantes de grupos econômicos, devendo ser reconhecida a autonomia financeira das pessoas jurídicas, que prevalece na relação tributária mesmo que consubstanciem um conglomerado econômico. Somente em hipóteses específicas é que se admite estender o vínculo jurídico-obrigacional a todas as empresas integrantes de grupos econômicos. Essa extensão ocorre, por exemplo, quando resta caracterizado abuso de direito, esvaziamento patrimonial ou, ainda, quando há atuação empresarial conjunta capaz de configurar a coparticipação no fato gerador, o que faz incidir, conseqüentemente, na aplicação do art. 124, I, do CTN<sup>147</sup>.<sup>148</sup>

O art. 124 é o argumento mais utilizado para fundamentar as decisões que admitem o redirecionamento do passivo tributário. Esse dispositivo estabelece dois critérios para configurar a responsabilidade tributária solidária. O primeiro é o interesse comum na situação que constitui o fato jurídico tributário e o segundo designação expressa em lei.<sup>149</sup>

Quando para aquela obrigação específica não há designação expressa em lei busca-se enquadrar a relação entre os integrantes do grupo econômico na hipótese de interesse comum na situação

---

<sup>145</sup> **Art. 134 do CTN.** Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

**Art. 135 do CTN.** São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>146</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 562.276 – Recorrente: União, Recorrido: Owner's Bonés Promocionais LTDA Me. Relator: Min. Ellen Gracie, Divulgado no DJe em 09.out. 11. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883> Acesso em: 06.mai.2017

<sup>147</sup> **Art. 124.** São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal

<sup>148</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Responsabilidade tributária das empresas integrantes de grupos econômicos. Carta Forense.** Disponível em <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilidade-tributaria-das-empresas-integrantes-de-grupos-economicos/15751>> Acesso em 06.mai.2017

<sup>149</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade?** Artigos checkpoint. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>> Acesso em: 04.mai.2017.

que constitui o fato jurídico tributário, mas algumas vezes o enquadramento é feito de maneira incorreta.

O mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não se apresentam como suficientes para autorizar a aplicação do art. 124, I, do CTN. Exige-se a verificação de interesse jurídico comum, que deriva da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, referido pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo. Em suma, há interesse jurídico quando os sujeitos realizam conjuntamente o fato gerador.

Além disso, a existência do interesse comum e a respectiva incidência do art. 124, I do CTN não poderão ser presumidas pela fiscalização. O fisco só poderá aplica-lo quando houver uma comprovação da participação efetiva do sujeito na ocorrência do fato gerador do tributo em espeque.<sup>150</sup>

Entretanto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais apontou seu entendimento para outra direção. Em sede de Recurso Especial da Procuradoria, proferiu decisão admitindo a solidariedade entre integrantes do grupo econômico, conforme trecho da ementa reproduzido abaixo:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Possuem o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, as sociedades de um mesmo grupo econômico que realizam atividades aparentemente independentes que denotam confusão patrimonial.”<sup>151</sup>

Apesar de a doutrina entender que cada uma das empresas deve ter a responsabilidade limitada aos atos por elas praticados, o CARF entende que trata-se de responsabilidade solidária quando restar configurada a confusão patrimonial, entendendo haver entre elas interesse comum.

Entretanto, conforme entendimento consolidado por MARCOS NADER<sup>152</sup> faz-se necessária a demonstração da efetiva participação da empresa na ocorrência do fato gerador, desse modo a confusão patrimonial por si não se revela como circunstância suficiente para justificar a incidência do art. 124 do Código Tributário Nacional.

<sup>150</sup> NEDER, Marcos. **O CARF e a solidariedade tributária no grupo econômico**. Jota. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/o-carf-e-a-solidariedade-tributaria-no-grupo-economico-06052015>> Acesso em: 06.maio.2017

<sup>151</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 15504.724607/2012-27. Recorrente: Fazenda Nacional Recorrido: SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA Acórdão de Recurso Especial do Procurador nº 1102-001.029.Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Ricardo Marozzi Gregorio. Data da Sessão 11.março. 2014

<sup>152</sup> NEDER, Marcos. *Op.cit.*



### 5.3. OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

O fenômeno da globalização, percebido nos mais diversos âmbitos, atingiu sobretudo o setor econômico dos países. Isso porque, em razão desse movimento, o mundo se tornou mais competitivo e veloz, obrigando as empresas a se adequarem para acompanhar as constantes mudanças e não serem engolidas pelo mercado.

Assim como o setor econômico, o setor fiscal também foi atingido pelo fenômeno da globalização, reservadas as devidas proporções desses impactos. Na verdade, os impactos tributários derivam diretamente das mudanças no setor econômico provocadas pela globalização, pois para se manterem ativas no mercado as empresas brasileiras foram motivadas a realizar manobras fiscais com o escopo de obter redução de despesas.

Em razão da alta competitividade no mundo dos negócios se tornou comum a estruturação de empresas em pequenos grupos econômicos para o alcance de melhores resultados a partir da otimização da produção, aperfeiçoamento das suas técnicas, redução de custos, etc. e para viabilizar a manutenção de cada uma das organizações no mercado.

Muitas vezes os grupos econômicos percebem que a estruturação da sua composição não está sendo favorável no momento de pagar os tributos. As empresas que fazem parte do mesmo grupo decidem então se reorganizarem para a percepção de vantagens fiscais, realizando as operações de fusão, cisão, incorporação ou transformação. Nesses casos as pessoas jurídicas optam por se aglutinarem, se dividirem, ou mudarem de tipo societário visando adotar perfil mais adequado para realizarem suas atividades de modo que paguem menos tributo.

A fusão, cisão, incorporação e transformação são figuras jurídicas que representam formas de reorganização societária utilizadas pelas empresas para adaptarem-se ao mercado.

Essas operações estão expressamente dispostas na Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e pelo Código Civil, Lei 10.406/2002. Sendo assim, para as Sociedades Anônimas deve-se utilizar necessariamente a previsão da Lei nº 6.404/76, e para os demais tipos societários aplicam-se as regras do Código Civil, que se revelam mais adequadas, e subsidiariamente se recorre à Lei de S.A., em razão da sua incompletude.

Ressalte-se no âmbito de aplicação da legislação tributária a correta conceituação dos institutos que se relacionem com a respectiva obrigação de pagar tributo é de suma importância. Tanto é que o art. 110 do CTN dispõe sobre a interpretação e integração da legislação tributária indicando que os conceitos próprios de direito privado devem ser utilizados com importação fiel do seu conteúdo e alcance naquele ramo.

Pela redação do dispositivo legal supramencionado é imperioso afirmar que dentro da legislação tributária, a estrutura jurídica e a definição legal dos negócios jurídicos que ensejam direta ou indiretamente em tributação ou com ela mantem relação, são de extrema importância para fins fiscais.

Desse modo, se o presente trabalho se dedica ao estudo das reorganizações societárias como instrumento de planejamento tributário é importante trazer a conceituação de cada uma das formas de reorganização societária disponíveis para as empresas à luz do ordenamento jurídico positivo, assim como suas implicações tributárias.

### **5.3.1 Fusão**

A fusão de empresas ocorre quando há a união de duas ou mais empresas as quais se extinguem para formar uma única e nova empresa. É possível haver fusão tanto entre empresas do mesmo tipo societário, quanto entre sociedades de tipos jurídicos diferentes.

Nos termos do art. 228 da Lei 6.404/76 “a fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.”<sup>153</sup>

MARLON TOMAZETTI<sup>154</sup> define o instituto como “aglutinação de duas ou mais sociedades formando uma nova que lhe suceda em todos os direitos e obrigações”. O autor salienta que essa operação é marcada pelo surgimento de uma nova pessoa jurídica e pela extinção das pessoas jurídicas fundidas.

Tendo em vista o conceito explanado conclui-se que a fusão representa um processo de concentração empresarial, vez que as empresas fundidas irão concentrar todo o seu patrimônio, assim como todos os seus direitos e obrigações em uma única empresa que foi criada para receber todos os seus ônus e bônus.

Dessa forma, exemplificadamente, duas empresas, “A” e “B”, decidem aglutinar suas pessoas jurídicas em uma só, consolidando essa união por um processo de fusão. Nesse caso, ambas as empresas “A” e “B” serão extintas, e criar-se-á uma terceira empresa “C”, que irá assumir todos os ativos e passivos das fusionadas.

Didaticamente, as operações de fusão costumam ser classificadas em **fusão horizontal**, **fusão vertical** e **fusão de conglomerados**.

---

<sup>153</sup> BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm)> Acesso em: 04.mai.2017.

<sup>154</sup> TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Empresarial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 616

Na primeira hipótese, há a fusão de duas empresas que exploram a mesma atividade produtiva no mercado, como acontece, por exemplo, através da fusão de duas empresas que produzem bebidas alcoólicas. Em regra, essa espécie de fusão ocorre entre empresas que abrangem nichos distintos do mercado; assim, fundem-se uma empresa com alta participação no mercado e outra empresa com menor representatividade no setor.

Na segunda hipótese, há fusão de empresas que produzem produtos distintos e que pertencem a distintas etapas do processo produto. Esta é a modalidade de fusão que ocorre, por exemplo, quando uma empresa que produz couro se funde com uma empresa que produz sapatos.

Por fim, na terceira hipótese, no caso de fusões de conglomerados, é possível, ainda, uma subdivisão de acordo com as características do negócio, também para fins meramente didáticas. Nesse caso, diz que há fusão para extensão de produto, para extensão geográfica de mercado e conglomerado puro.

A fusão de conglomerado para extensão de produto ocorre, como o próprio nome leva a crer, quando a reorganização societária tem como finalidade o aumento das linhas dos produtos comercializados pelas empresas que se fundiram. Em razão desta particularidade, é comum que essa modalidade de fusão ocorra apenas entre empresas que já possuam certa relação entre si.

No caso da fusão de conglomerado para extensão geográfica de mercados, o objetivo, ao contrário é expandir o mercado na sua acepção territorial. Nesse caso, se está diante de fusão de empresas que atuam em localizações geográficas diferentes ou em extensões diferentes, como na hipótese de uma empresa que atua apenas no mercado interno se fundir com uma empresa que atua no mercado internacional.

Como última subdivisão, há os conglomerados puros que são as fusões que envolvem empresas que atuam em negócios não relacionados.

No Brasil, a reorganização societária na modalidade fusão não é amplamente aplicada em razão dos diversos entraves burocráticos relacionados à extinção das empresas que desejam se fundir e à criação de uma nova empresa.

A título exemplificativo, registra-se a fusão nacional mais conhecida popularmente, decorrente da união de duas gigantes do ramo de alimentos brasileiros – a Sadia e a Perdigão – e que resultou na criação da BRF Foods.

Vale dizer que, em que pese a operação de fusão seja diferenciada pela legislação brasileira, em muito se assemelha à figura da incorporação, que será tratada em seguida. Por esta razão, é

muito comum que se divulgue uma reorganização societária como fusão, quando, na realidade, ocorreu uma operação de incorporação de empresas. Essas duas formas de reestruturação societária tanto são semelhantes que em alguns países são tratadas como uma só, de modo que a fusão abarca também a incorporação.<sup>155</sup>

Além da disposição da Lei de Sociedades Anônimas que traz o conceito de fusão, temos no ordenamento jurídico brasileiro orientações do Código Civil, sendo que o seu artigo 1.119<sup>156</sup> traz novamente aspectos conceituais, no mesmo sentido que a Lei de Sociedades Anônimas porém utilizando outras palavras, e o artigo 1.120<sup>157</sup> estabelece apenas que a opção por fundirem-se será decidida pelas empresas envolvidas na operação de acordo com as regras definidas para os respectivos tipos societários.

Nesse sentido, as Sociedades Anônimas que desejam se fundir com qualquer outra sociedade, seja qual for o tipo societário da segunda, precisam seguir o procedimento exigido pela legislação pertinente, qual seja a elaboração de projeto, apresentação do projeto em assembleias gerais, aprovação da operação e nomeação de peritos para a avaliação do patrimônio das empresas, em cumprimento às formalidades exigidas pelos §§ 1º e 2º da Lei 6.404/76.<sup>158</sup> E assim por diante, para cada tipo societário as exigências são diferentes em razão de suas particularidades jurídicas.

Um exemplo de vantagem fiscal obtida a partir da operação de fusão é a possibilidade de transferência de bens ou direitos sem o pagamento do Imposto sobre a transmissão de Bens Imóveis (ITBI), consoante isenção apresentada no art. 36, I do Código Tributário Nacional<sup>159</sup>

Em síntese, tem-se que a fusão se consolida em duas fases. A primeira consiste na manifestação de vontades das sociedades envolvidas, as quais devem elaborar documentos preliminares que

---

<sup>155</sup> TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Empresarial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 616

<sup>156</sup> Art. 1.119 do Código Civil. A fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.

<sup>157</sup> Art. 1.120 do Código Civil. A fusão será decidida, na forma estabelecida para os respectivos tipos, pelas sociedades que pretendam unir-se.

<sup>158</sup> Art. 228 da Lei 6.404/76 (...) § 1º A assembléia-geral de cada companhia, se aprovar o protocolo de fusão, deverá nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades.

§ 2º Apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembléia-geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte.

<sup>159</sup> Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior: II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

consubstanciam o consentimento de todas; e a segunda fase, a consumação da operação se dá pela deliberação soberana da Assembleia Geral.<sup>160</sup>

### 5.3.2 Incorporação

A incorporação ocorre quando duas sociedades se unem em uma única sociedade, mas para isso uma absorve a outra, não existindo a criação de uma empresa nova, mas sim, a extinção de uma empresa em detrimento da ampliação da outra.

Nas palavras de MARLON TOMAZETTI

“A incorporação é uma operação pela qual uma sociedade absorve a outra, que desaparece. A sociedade incorporada deixa de operar, sendo sucedida em todos os seus direitos e obrigações pela incorporadora, que tem um aumento no seu capital social.”

Desse conceito se pode extrair alguns elementos importantes para diferenciá-lo da fusão, operação tratada acima. Na incorporação apenas uma das sociedades (incorporada) deixa de existir, e não surge nenhuma empresa nova, enquanto que, na fusão ocorre a agregação dos patrimônios de duas empresas para construir uma nova sociedade, e todas as empresas envolvidas na operação deixam de existir.

O art. 227 da Lei 6.404/76 conceitua a incorporação como sendo “a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”<sup>161</sup>. E o Código Civil no seu art. 1.116 repete o trazido pela Lei das Sociedades Anônimas acrescentando a necessidade de obedecer às formalidades, conforme transcrição que segue: “na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.”<sup>162</sup>

No Brasil, a operação de incorporação é o instrumento mais usual de planejamento tributário, quando envolve reorganização societária, vez que permite a união de atividades, esforços e recursos, geralmente associada ao aumento da participação no mercado e redução dos custos, com o menor entrave legal, vez que, nesse caso, apenas uma empresa será extinta, sendo incorporada à sociedade preexistente. Por essa razão, os trâmites legais são mais simplificados,

<sup>160</sup> BACHUR, Ana Beatriz Taveira. Da transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades no direito brasileiro. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12883](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12883)> Acesso em 11.maio.2017

<sup>161</sup> BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm)> Acesso em: 04.maio.2017.

<sup>162</sup> \_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 18. Abril. 2017.

o que acaba por, na prática, se tornar uma vantagem na análise, pelo empresariado, da forma de reorganização societária que melhor se adequa ao planejamento tributário desejado.

Este elemento diferencial, contudo, deve ser analisado com cautela. É fundamental que a empresa realize uma *due diligence* sobre a empresa a ser incorporada, que se traduz em um levantamento da situação jurídica, financeira e contábil da empresa, além de uma auditoria especial do balanço empresarial, uma análise da qualidade da gestão desenvolvida, das contingências fiscais e comerciais, da situação tributária da incorporada, etc. Isso porque a empresa incorporadora irá suceder a empresa incorporada em todos os direitos e obrigações, na forma do disposto no artigo 227 da Lei n. 6.404/1976.

Como exemplo de incorporação, cite-se a incorporação do Banco Banespa, pelo Santander, que adotou a marca “Santander/Banespa” e, nos Estados Unidos, a incorporação da Crysler pela Daimler Benz, da Alemanha, que passou a se denominar “DaimlerCrysler”.

Questão importante, que merece atenção dentro das operações de incorporação, diz respeito à chamada “incorporação reversa” ou “incorporação às avessas”. Ocorre a mencionada forma de incorporação quando uma empresa controlada – sociedade em que os direitos de sócio pertencem a sociedade terceira, de modo que resta assegurada a esta a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores – incorpora a empresa controladora. A motivação para esta operação é estritamente tributária, razão pela qual muito utilizada em pretensos planejamentos tributários.

Isso porque o artigo 514 do Decreto n. 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda)<sup>163</sup>, proíbe que seja aproveitado o prejuízo fiscal acumulado da sucedida em casos de fusão, incorporação ou transformação, contrariando a regra anteriormente mencionada que determinada que a incorporadora irá suceder a incorporada em todos os direitos e obrigações.

Na prática, o que se percebe é que a incorporação reversa passou a ser utilizada pelas empresas com o objetivo de viabilizar o aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas das empresas incorporadoras (deficitárias) para absorver os lucros da empresa incorporada (superavitária).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF já analisou a questão diversas vezes, tendo se posicionado da seguinte forma:

---

<sup>163</sup> BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 05. maio. 2017.

“[...] a incorporação às avessas, não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entres ambas praticadas” (Acórdão CSRF/01-05.414)<sup>164</sup>

Recentemente, inclusive, em sessão realizada em 25 de janeiro de 2017, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, manteve a linha da licitude da operação de incorporação reversa, registrando que, para tanto, a operação não poderá ter como resultado o aparecimento de ágio, senão veja-se trecho da Ementa do Acórdão n. 1402-022.373:

“[...] a reorganização empresarial, procedida nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei no 9.532/97, mesmo envolvendo incorporação de empresas veículo<sup>165</sup> e a chamada incorporação reversa, desde que não tenha como resultado o aparecimento de novo ágio, não constitui economia de tributos por meio ilícito ou abuso.”

Assim, a operação de incorporação reversa não pode, por si só, ser considerada ilícita ou abusiva, tão somente por se tratar de operação realizada entre empresas controlada e controladora.

### 5.3.3 Cisão

O procedimento da cisão é conceituado pela Lei 6.404/76 - Lei de Sociedades Anônimas pela redação do seu artigo 229,

“Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.”<sup>166</sup>

A cisão implica na extinção total ou parcial de uma sociedade a qual se divide em duas ou mais empresas.

De acordo com MARLON TOMAZZETE, “a cisão é o desmembramento total ou parcial da sociedade, que transfere seu patrimônio para uma ou várias sociedades já existentes ou construídas para esse fim”<sup>167</sup>. A título exemplificativo, cite-se a cisão promovida na Philips,

<sup>164</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº. [10680.026867/99-22](#) Recorrente: MECANORTE CONSTRUCOES E EMPREENDIMIENTOS LTDA .Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Especial do Contribuinte nº CSRF/01-05.414. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Dorival Padovan. Data da Sessão 20/03/2006

<sup>165</sup> Empresas criadas para auxiliar operações societárias.

<sup>166</sup> BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm)> Acesso em: 04.mai.2017.

<sup>167</sup> TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Empresarial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 619

com a formação de dois negócios distintos, como parte da estratégia de capitalizar os seus ativos e enfrentar a dinâmica do mercado. Uma das empresas – que continuou a se chamar Philips – passou a atuar apenas em soluções de iluminação e outra – denominada Health Tech – passou a atuar em soluções de cuidados com a saúde, beleza e eletrônica de consumo.

O que se percebe, portanto, é que o desmembramento de uma empresa pode extingui-la por completo ou apenas promover uma redução patrimonial. Na cisão total, haverá a extinção completa da sociedade que se desdobra em duas ou mais sociedades. Por outro lado, na cisão parcial haverá extinção parcial da empresa, o que significa dizer que seu patrimônio será dividido entre a empresa cindida e outra(s) empresa(s), mas essa transferência não implicará em sua extinção.

Além da possibilidade de desmembramento total e parcial, extraímos do seu conceito as versões absorção do patrimônio por sociedades já existentes e construção de nova(s) sociedade(s) para abriga-lo. Sendo que na primeira versão a absorção do patrimônio será realizada como se incorporação fosse, seguindo as suas regras; e a segunda versão a integralização do patrimônio será realizada pela sua assembleia de constituição<sup>168</sup>

#### **5.3.4 Transformação**

Transformação é a operação societária em que a empresa altera o seu tipo societário de um para outro.

Lamentavelmente, o Código Civil não traz o conceito de transformação, conforme o faz o artigo 220 da Lei das S/A que define a operação como “passagem de um tipo societário para outro”, limitando-se a mencionar que esta independe de dissolução e liquidação e que obedecerá os preceitos da constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade.

De acordo com o artigo 1.114 do Código Civil de 2002, a regra para que se opere a transformação é a do consentimento de todos os sócios, salvo já estar prevista no ato constitutivo da sociedade a hipótese de transformação de um tipo societário para outro (autorização prévia), caso em que o sócio dissidente da transformação tem o direito de retirada. Tal preceito encontra paralelo no artigo 221 da Lei das S.A.

A transformação, por envolver questões estruturais das sociedades, não costuma ser considerada como modalidade de reorganização societária que apresente grande vantagem às empresas que desenvolvem planejamentos tributários. Entretanto, será instrumento

---

<sup>168</sup> TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Empresarial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 619



indispensável àquelas sociedades que desejam se transformar em Sociedades Anônimas ou, até mesmo, àquelas companhias de capital fechado que desejam abrir o capital e comercializá-lo na Bolsa de Valores.

#### 5.4. DECISÕES DO CARF

O Recurso Voluntário da Alliance One Brasil Exportadora De Tabacos Ltda, sob a relatoria do Conselheiro FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR trouxe à tona a necessidade de verificação de propósito negocial para conferir legitimidade à operação de reorganização societária. A decisão foi proferida no acórdão nº 1402-002.148 cuja parte da ementa que interessa está transcrita abaixo

“OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SIMULAÇÃO

As operações de reorganização societária, para serem legítimas, devem possuir propósito negocial real, inalterável ao arbítrio de quem as pratica, decorrer de atos efetivamente existentes e não serem artificiais e apenas formalmente registrados nos contratos sociais e na escrituração contábil.”<sup>169</sup>

Ora, não há na legislação brasileira qualquer exigência relacionada ao propósito negocial, que inclusive foi tratado na MP nº 66/202, que quanto a essa matéria não foi convertida em lei. Não obstante a inexistência de previsão legal, o CARF firma posicionamento no sentido de considerar como abusivo o planejamento tributário que não possui propósito negocial, como foi o caso da operação de reorganização societária considerada como ilegítima.

Outras duas decisões caminharam no mesmo sentido, senão vejamos:

“OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.

GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização.”<sup>170</sup>

<sup>169</sup> BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº. [13005.721718/2014-49](#) Recorrente: ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Voluntário nº 1402-002.148. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção. Rel. Frederico Augusto Gomes De Alencar. Data da Sessão 05/04/2016

<sup>170</sup> 170 \_\_\_\_\_. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº. [11080.723307/2012-06](#) Recorrente: TRANSPINHO MADEIRAS LTDA Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Especial do Contribuinte nº 9101-002.429. 1ª Turma. Rel. MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO. Data da Sessão 18/08/2016

“REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE.

É lícito à autoridade fiscal desconsiderar, para fins estritamente tributários e a partir da constatação e comprovação dos fatos efetivamente ocorridos, ato de natureza meramente formal, praticado única e exclusivamente com a intenção de evitar a incidência das exações devidas por meio da alteração da sujeição passiva da obrigação tributária principal.”<sup>171</sup>

---

<sup>171</sup> BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº. [16327.721300/2013-14](#) Recorrente: ITAU UNIBANCO S.A.Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Voluntário nº 1301-002.010. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária o. Rel. WILSON FERNANDES GUIMARAES. Data da Sessão 04/05/2016

## 6 CONCLUSÃO

Diante das premissas estabelecidas nessa monografia, identificou-se a necessidade de uma empresa aderir a um planejamento tributário lícito, o que se tornou essencial à atividade empresarial dado o cenário mundial em que a competitividade do mercado está atingindo diretamente na saúde dessas organizações.

Deste modo, resta claro que o planejamento tributário se configura ainda como o direito de simples exercício de escolha do contribuinte, podendo ainda, em alguns casos, ser considerado até mesmo um dever, visto que cabe a este sempre buscar o melhor caminho para o desenvolvimento da atividade realizada, estando permitido que ele promova a auto-organização do seu patrimônio dentro das opções disponíveis pelo sistema jurídico-positivo.

Observa-se que, apesar de ser um tema amplamente debatido pela jurisprudência tributária, o planejamento fiscal não é delineado pelo ordenamento jurídico pátrio, devendo-se obediência sobretudo ao Código Tributário Nacional, no momento de articular as manobras que visem a redução da carga tributária.

Observou-se que o planejamento tributário está sob os olhos do Estado, uma vez que já realizou tentativas frustradas de regulamentar a matéria, para o reconhecimento de um planejamento tributário abusivo. As tentativas de regulamentação aqui discutidas foram propostas por medidas provisórias sem a obediência fiel aos parâmetros constitucionais, por isso, não lograram êxito na composição dos respectivos instrumentos de Lei.

Verifica-se que caso o “dever de comunicar planejamento tributário abusivo para a Receita Federal” e a “exigência de um propósito negocial” prosperassem restaria configurada redução da liberdade de iniciativa dos cidadãos, pois com isso estariam sendo “vigiados” de maneira abusiva pela fiscalização e adstritos a motivos outros que não a redução da carga tributária na realização de atos e negócios jurídicos que, ressalte-se, foram praticados em completa consonância com a lei.

O que se lamenta é que a intenção fazendária não se limitaria unicamente a fiscalizar, e coibir atos ilegais, mas também restringir atos praticados com absoluta conformidade com a lei.

Foi possível ainda concluir que a exigência do propósito negocial apesar de não estar disciplinado pelo Direito Brasileiro teve a sua tese adotada pelo CARF que por sua vez vem

reconhecendo como abusivas as reorganizações societárias com o objetivo única e exclusivamente de obter vantagens fiscais.

Nesse sentido destaca-se a dissonância entre a legitimidade de se utilizar de reorganizações societárias como instrumento de planejamento tributário em absoluta observância à lei e a abusividade da fiscalização.

## 7 REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 192, 2011, p. 79-93

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº 11020.724809/2011-70. Recorrente: LUPATECH S/A Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Voluntário nº 1402-001.404. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção. Rel. Paulo Roberto Cortez. Publicado em 23.janeiro.2014

\_\_\_\_\_. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº 15504.724607/2012-27. Recorrente: Fazenda Nacional Recorrido: SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA Acórdão de Recurso Especial do Procurador nº 1102-001.029.Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Ricardo Marozzi Gregorio. Data da Sessão 11.março. 2014

\_\_\_\_\_. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº. 10680.026867/99-22 Recorrente: MECANORTE CONSTRUÇOES E EMPREENDIMENTOS LTDA .Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Especial do Contribuinte nº CSRF/01-05.414. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Dorival Padovan. Data da Sessão 20/03/2006

\_\_\_\_\_. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº. 13005.721718/2014-49 Recorrente: ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Voluntário nº 1402-002.148. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção. Rel. Frederico Augusto Gomes De Alencar. Data da Sessão 05/04/2016

\_\_\_\_\_. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº. 16327.721300/2013-14 Recorrente: ITAU UNIBANCO S.A.Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Voluntário nº 1301-002.010. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária o. Rel. WILSON FERNANDES GUIMARAES. Data da Sessão 04/05/2016

\_\_\_\_\_. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº.11080.723307/2012-06 Recorrente: TRANSPINHO MADEIRAS LTDA Recorrido: Fazenda Nacional Acórdão de Recurso Especial do Contribuinte nº 9101-002.429. 1ª Turma Rel. MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO. Data da Sessão 18/08/2016

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 05. maio. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 05. maio. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406**, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 18. Abril. 2017, às 11h48min

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 104**, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 10 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm)>. Acesso em: 19.abril. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF, 16 jul.1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm)> . Acesso em: 10 maio. 2017.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em: 04.maio.2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.452**, de 01 de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm)> Acesso em: 04.maio.2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm)> Acesso em: 04.maio.2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)> Acesso em: 05.maio.2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)> Acesso em: 04.maio.2017.

\_\_\_\_\_. **Lei 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. Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 01.abril. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 10 maio. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.529**, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm#art127](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm#art127)> Acesso em: 04.maio.2017.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória 66**, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 29 ago. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm)>. Acesso em: 19 abril. 2017.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória 685**, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Brasília, DF, 21 jul. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm)>. Acesso em: 09. maio. 2017.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário 562.276 – Recorrente: União, Recorrido: Owner's Bonés Promocionais LTDA Me. Relator: Min. Ellen Gracie, Divulgado no DJe em 09.out. 11. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883> Acesso em: 06.maio.2017



BACHUR, Ana Beatriz Taveira. **Da transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades no direito brasileiro.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12883](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12883)> Acesso em 11.maio.2017

BREYNER, Frederico Menezes. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS SOCIEDADES INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO.** Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/03/Responsabilidade-tributaria-do-grupo-economico.pdf>>

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres.** 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2016;

CATRO, Marina Grimaldi de. **AS DEFINIÇÕES DE GRUPO ECONÔMICO SOB A ÓTICA DO DIREITO SOCIETÁRIO E DO DIREITO CONCORRENCIAL: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes.** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>> Acesso em: 04.maio.2017.

CHAVES, Cristiano; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Teoria geral.** 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011;

FARO, Maurício Pereira; ROCHA, Sérgio André. **Neutralidade Tributária para Consolidar a Concorrência.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-ago-21/neutralidade-tributaria-fator-fundamental-livre-concorrencia>> Acesso em: 08.maio.2017.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade?** Artigos checkpoint. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>> Acesso em: 04.maio.2017.

GALLI, Marcelo. **Câmara derruba obrigação de informar planejamento tributário à Receita Federal.** Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-nov-03/camara-derruba-obrigacao-informar-planejamento-tributario>> Acesso em 09.maio.2017

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume I: parte geral.** 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008;

GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Planejamento Tributário e o Business Purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 231, 2014, p. 75-81;

HABER NETO, Michael. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 223, 2014, p. 116-129;

HARET, Florence. Tratamento da Evasão no Direito Positivo Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 243, 2015, p. 54-77;

JR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Administrativo**. Salvador: JusPodium, 2013.

JR, Pedro Anan; KERAMIDAS, Fabiola Cassiano. **PLANEJAMENTO TIBUTÁRIO NÃO PODE SER CONFUNDIDO COM EVASÃO FISCAL**. In *SANT'ANNA, Carlos Soares; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.) Direito Penal Tributário*. São Paulo: MP, 2005, p.335-351,

KIRSCHBAUM, Deborah; CANADO, Vanessa Rahal; MEIRA, Thais de Barros. Consórcio e Sociedade em Conta de Participação: Planejamento Tributário Ilícito. **Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório – Série GV law**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 441-489;

LOTT, Maíra Carvalhaes. O Alcance e As Limitações Do Planejamento Tributário No Brasil – Uma Abordagem Conceitual e Crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 210, 2013, p. 60-72;

MACHADO, Guilherme Costa Val. Planejamento Tributário: o Papel do “Business Purpose Test” e da “Step Trasaction Doutrine” na Verificação de Simulação”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 211, 2013, p. 70-79;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 119, 2005, p. 120-134

\_\_\_\_\_. Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 173, 2010, p. 95-101

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 39. ed. São Paulo, Malheiros, 2013.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MIRANDA, Maria Bernadete; Lima, Marcelo Cordeiro de. Grupo de Empresas. **Revista Virtual Direito Brasil – Volume 3 – nº 1 - 2009**. Disponível em: < <http://www.direitobrasil.adv.br/arquivospdf/artigos/mar.pdf>> Acesso em 05.maio.2017

MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O Tratamento Fiscal do Ágio e a problemática do Ágio “Interno” antes e após a Vigência da Lei nº 12.973/2014. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 228, 2014, p. 7-19

NEDER, Marcos. **O CARF e a solidariedade tributária no grupo econômico**. Jota. Disponível em: < <https://jota.info/artigos/o-carf-e-a-solidariedade-tributaria-no-grupo-economico-06052015>> Acesso em: 06.maio.2017

OLENIKE, João Eloi. **Alta exigência tributária pode levar empresas ao fechamento**. IBPT. Disponível em: < <https://ibpt.com.br/noticia/2552/Alta-exigencia-tributaria-pode-levar-empresas-ao-fechamento>> Acesso em: 09.maio.2017

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário, Elisão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 455-570;

PINTO, Edson Antônio Sousa; DE SOUZA, Pâmela Santos Teodoro. **A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS**.

RESENDE, Mariana Barbosa Araújo. **Novas recomendações do Plano BEPS da OCDE devem impactar o planejamento tributário das organizações**. Disponível em: <[http://www.vlf.adv.br/noticia\\_aberta.php?id=192](http://www.vlf.adv.br/noticia_aberta.php?id=192)> Acesso em: 09.maio.2017

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O dever de comunicar à Fazenda Pública o Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 242, 2015;

REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 209, 2013, p. 57-71

SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso Gregory vs. Helvering até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 243, 2015, p. 126-145;

TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Empresarial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>> Acesso em: 09.maio.2017

Tributário Estratégico. **PROBLEMÁTICA DA CARACTERIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO E SUA DEFINIÇÃO**. Disponível em <<https://tributarioestrategico.wordpress.com/2016/05/12/problematica-da-caracterizacao-do-grupo-economico-de-fato-e-sua-definicao/>> Acesso em 05.maio.2017

VELLOSO, Andrei Pitten. **Responsabilidade tributária das empresas integrantes de grupos econômicos**. Carta Forense. Disponível em <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilidade-tributaria-das-empresas-integrantes-de-grupos-economicos/15751>> Acesso em 06.maio.2017

VIEIRA, Leandro Augusto Cerqueira. **A importância do planejamento tributário para o setor empresarial**. Migalhas. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI83836,11049-A+importancia+do+planejamento+tributario+para+o+setor+empresarial>> Acesso em 10.maio.2017