



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

RAFAEL GOMES NEIVA DA SILVA

**A (I)LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM DISSONÂNCIA COM A RECENTE
JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

**Salvador
2019**

RAFAEL GOMES NEIVA DA SILVA

**A (I)LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM DISSONÂNCIA COM A RECENTE
JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-graduação em Direito Tributário, da Faculdade Baiana de Direito, como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**Salvador
2019**

RAFAEL GOMES NEIVA DA SILVA

**A (I)LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM DISSONÂNCIA COM A RECENTE
JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

Aprovado em _____ de _____ de 2019.

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, da Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador – BA

2019

Aos meus pais, por tudo.

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida e por sua grandiosa presença em todos os momentos. Agradeço por tudo!

Aos meus pais pelo amor incondicional e de inestimável valor, pelo cuidado dedicado a mim todos os dias. Vocês são o meu exemplo de ser!

A minha amada e companheira Wanessa Karine, por todo carinho, paciência e incentivo. Obrigado por estar sempre ao meu lado!

Ao amigo Alex Moraes, por todo apoio e contribuição na realização deste trabalho.

Ao amigo Jacob Rodrigues, pela motivação para aprofundar os estudos na área tributária.

A todos os colegas, professores e a Faculdade Baiana de Direito pela oportunidade de conhecimento e crescimento profissional durante toda a realização do curso.

Aos demais amigos e todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

A presente monografia, calcada através de estudo doutrinário e jurisprudencial, objetiva abordar a (i)legalidade dos limites impostos pelo Fisco e pela jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes. Examina-se, inicialmente, o planejamento tributário no Sistema Tributário Brasileiro, bem como sua definição, suas fases, os princípios tributários e constitucionais mais importantes relacionados ao tema, como o planejamento tributário é tratado atualmente no cenário internacional, e suas figuras correlatas, tais como, elisão, evasão e elusão fiscal. Analisam-se, em seguida, as teorias do propósito negocial e da substância sobre a forma e os demais limites ao planejamento tributário lícito, discutindo-se também a possibilidade de aplicação pelo Fisco da norma geral antielisiva, prevista no parágrafo único do art. 16 do Código Tributário Nacional para desconstituir as operações jurídicas realizadas; por fim, é realizada uma explanação sobre os objetivos, estrutura e funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprofundando-se o estudo na sua jurisprudência recente acerca do planejamento tributário, assim como na jurisprudência dos Tribunais Superiores, tecem-se ainda alguns comentários sobre a moralidade tributária como uma nova ordem de exigência nos planejamentos futuros, além de uma breve discussão sobre a legitimidade de planejamentos tributários que carecem de um propósito negocial. Após uma minuciosa análise sistemática sobre o tema concluiu-se que o planejamento tributário, ainda que ausente um propósito negocial extratributário, deve ser considerado legítimo, porque o propósito negocial, como limite apresentado pela Administração Fiscal ao planejamento tributário, não está previsto no ordenamento jurídico pátrio. A regra do parágrafo único do art. 116 do CTN é, na verdade, uma norma antievasão, além de carecer de regulamentação legal e a simples busca de um contribuinte pela redução de sua carga tributária é suficientemente um propósito negocial que legitima o planejamento tributário.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Propósito negocial. Jurisprudência administrativa. Substância sobre a forma. Elisão fiscal.

ABSTRACT

This monograph, based on a doctrinal and jurisprudential study, aims to address the (il)legality of the limits imposed by the Treasury and the administrative jurisprudence of the Administrative Council of Tax Appeals to the tax planning carried out by the taxpayers. The tax planning in the Brazilian Tax System, as well as its definition, its phases, the most important tributary and constitutional principles related to the subject, as tax planning is currently treated in the international scenario, and its related tax evasion and tax avoidance. The theories of the negotiation purpose and of the substance on the form and the other limits to the legal tax planning are analyzed, also discussing the possibility of application by the Treasury of the general anti-tax norm, foreseen in the single paragraph of art. 16 of the National Tax Code to deconstitute the legal transactions carried out; Finally, an explanation of the objectives, structure and functioning of the Administrative Council of Tax Appeals is carried out, and the study in its recent jurisprudence on tax planning, as well as in the jurisprudence of the Superior Courts, makes some comments on tax morality as a new order of demand in future planning, and a brief discussion of the legitimacy of tax planning that lacks a business purpose. After a thorough systematic analysis on the subject, it was concluded that tax planning, even absent a non-taxable business purpose, should be considered legitimate, because the negotiation purpose, as the limit presented by the Tax Administration to tax planning, is not provided for in the legal system country. The rule of the single paragraph of art. 116 of the CTN is, in fact, an anti-avoidance rule, besides lacking legal regulation and the simple search of a taxpayer by the reduction of its tax load is enough a negotiating purpose that legitimates the tax planning.

Keywords: Tax planning. Business purpose. Administrative jurisprudence. Substance on the form. Tax elision.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2007 a 2017 (% PIB)	17
Figura 2 – Organograma da Estrutura do CARF	59

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Carga Tributária por Ente federativo no ano de 2017	17
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

PIB	Produto Interno Bruto
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CAM	Câmaras de Julgamento
Astej	Assessora Técnica jurídica
Diris	Divisão de Controle Interno e Risco
Dipla	Divisão de Planejamento e Comunicação
Dispe	Divisão de Suporte ao Processo Eletrônico e Estatística
Cosup	Coordenação de Suporte ao Julgamento
Cegap	Coordenação de Gestão do Acervo de Processos
Cogec	Coordenação de Gestão Corporativa
Cojul	Coordenação-geral de Gestão do Julgamento
TE	Turmas Extraordinárias
Astec	Assessoria Técnica de Câmaras
TO	Turmas Ordinárias
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
Simplex	Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
PIS	Programa de Integração Social
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
IPI	Imposto sobre Produtos
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
IPMF	Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Imobiliários
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
II	Imposto sobre a Importação
IE	Imposto sobre a Exportação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	15
2.1 ENTENDENDO O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	15
2.1.1 Definição de Tributo	15
2.1.2 A Elevada Carga Tributária no Brasil	16
2.1.3 Conceito de Planejamento Tributário	18
2.2 FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	19
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS AFETOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	21
2.3.1 Princípio da Legalidade Tributária	21
2.3.2 Princípio da Segurança Jurídica	22
2.3.3 Princípio da Livre Iniciativa Econômica e da Neutralidade Fiscal	23
2.3.4 Princípio da Liberdade Fiscal e da Capacidade Contributiva	23
2.3.5 Princípio da Isonomia	24
2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	25
2.5 FIGURAS CORRELATAS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	28
2.5.1 Elisão Fiscal	28
2.5.2 Evasão Fiscal	30
2.5.3 Diferenças Básicas entre Elisão e Evasão Fiscal	33
2.5.4 Elusão Fiscal	34
2.5.5 Sonegação Fiscal	34
2.5.6 Inadimplência Fiscal	36
3 O PROPÓSITO NEGOCIAL E DEMAIS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	37
3.1 ORIGEM HISTÓRICA DO PROPÓSITO NEGOCIAL	37
3.2 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DO PROPÓSITO NEGOCIAL	39

3.3	TEORIA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA	41
3.4	OUTROS CRTÉRIOS A SEREM OBSERVADOS PARA UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO	42
3.5	DEMAIS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	43
3.5.1	Abuso de Direito	44
3.5.2	Simulação e Dissimulação	45
3.5.3	Fraude a Lei	46
3.6	A FIGURA DO NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO	48
3.7	A NORMA GERAL ANTELISIVA – PARAGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN49	
4	O CARF E SUA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM CONTRAPARTIDA A (DES)NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.....	55
4.1	OBJETIVOS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS	55
4.1.2	Origens e História do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	56
4.1.3	Estrutura e Funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	58
4.2	JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	62
4.2.1	Aplicação e enquadramento das Multas de Ofício	66
4.3	JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	68
4.4	A MORALIDADE TRIBUTÁRIA	70
4.5	A (DES)NECESSIDADE DO PROPÓSITO NEGOCIAL	72
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	75
	REFERÊNCIAS	77

1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo e atualmente atinge quase 40% do Produto Interno Bruto (PIB) do país (LIMA; REZENDE, 2016). Esse fato impulsiona empresas a organizarem alternativas lícitas com a intenção de reduzir os impactos do ônus tributário.

O planejamento tributário representa uma dessas alternativas, uma vez que seu objetivo é reduzir, evitar ou postergar, de forma lícita, o pagamento de tributos. Assim, qualquer operação societária, qualquer negócio jurídico, escolha de regime tributário, escolha do local da sede da empresa ou ainda qualquer meio que reduza, evite ou postergue a carga tributária é considerado planejamento tributário.

Embora o planejamento tributário esteja atrelado a inúmeras hipóteses possíveis de atos e negócios jurídicos – alguns deles normatizados pelos legisladores – é fundamental a atenção para alguns critérios na sua elaboração, uma vez que não cumpridos pode ensejar a ilicitude do planejamento.

Em contrapartida, o Fisco, conjunto de órgãos responsáveis pela arrecadação de Tributos do Estado, por meio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), evoluindo sua jurisprudência e interpretando os aspectos formais e principalmente substanciais das operações realizadas pelo planejamento tributário, passou a emitir decisões desconsiderando o ato ou negócio jurídico que gerou a vantagem tributária pela falta de “propósito negocial”, principal critério, supostamente necessário para referendar a licitude do Planejamento Tributário.

A Teoria do Propósito Negocial ou *Business Purpose* propõe que qualquer negócio jurídico precisa de uma finalidade comercial e econômica extratributária para ser considerado válido. Dessa forma, o negócio jurídico com a única intenção de redução de tributos torna-se ilegal.

Nesse contexto, a presente monografia tem por objetivo precípuo discutir a necessidade ou não do propósito negocial nos planejamentos tributários realizados pelas empresas no Brasil, apresentando os aspectos jurídicos e econômicos deste importante instrumento de economia fiscal. Dentre os pontos perquiridos, faz-se necessário examinar ainda a visão do CARF sobre o instituto, sua natureza jurídica, bem como as divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema. Para atingir tal objetivo, foram delineados três objetivos específicos, os quais estão

formulados em forma de capítulos.

Na primeira parte do trabalho será feita uma abordagem da ordem constitucional tributária brasileira e do planejamento tributário, apresentando sua conceituação, origem histórica, nuances, sua aplicação na ordem internacional, e figuras correlatas, como a elisão, evasão, elusão e sonegação fiscal. Será demonstrado também que o planejamento tributário é o principal meio encontrado por especialistas e empresários, utilizando-se de mecanismos lícitos, para melhorar o seu ambiente fiscal, excluindo, reduzindo ou postergando o pagamento de excessivos tributos.

Em um segundo momento, será exposta a Teoria do Propósito Negocial e da Substância sobre a forma, sua abordagem histórica, natureza jurídica, os demais limites ao planejamento tributário, bem como as normas legais antielisão, que supostamente positivam no ordenamento jurídico pátrio sua aplicação,

No terceiro e último capítulo, será apresentado os objetivos, a estrutura e o funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a evolução da sua jurisprudência sobre o “*Business Purpose*”, bem como da jurisprudência dos Tribunais Superiores. Será apreciada a aplicação e enquadramento das multas tributárias de ofício, na forma simples ou qualificada, em correlação ao Propósito Negocial. Por fim, será analisada a possibilidade ou não da aplicação do Propósito Negocial como condição ao Planejamento Tributário.

A importância da discussão reside nas constantes opções e transformações observadas no Planejamento Tributário, bem como nas alternativas encontradas pelo Fisco para desconstituir determinados negócios jurídicos e aumentar sua arrecadação, ensejando reflexos e mudanças de paradigmas na seara administrativa e judicial.

Sendo assim, este trabalho justifica-se na análise da possibilidade de redução da carga tributária lícitamente como direito social e respeito ao princípio da legalidade, visto que seria necessária uma norma legal proibitiva do Planejamento Tributário carente de propósito negocial. O estudo é amparado ainda por discutir até que ponto os aspectos fiscais influenciam na competitividade das empresas, política de preços dos produtos oferecidos a sociedade, bem como no progresso econômico do país através da facilitação e desenvolvimento do empreendedorismo em consequência a um planejamento eficaz.

Para elaboração do presente trabalho utilizou-se o método indutivo sob o

modo de abordagem de pesquisa qualitativa, na modalidade descritiva, partindo-se do estudo da interpretação valorativa do Direito Tributário, de acordo com a técnica de ponderação de princípios e sua relação com a natureza da regra geral antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), além da abordagem de conceitos de Direito Privado.

O procedimento técnico-metodológico está baseado na construção legislativa, doutrinária e jurisprudencial a partir das análises das decisões administrativas (CARF) e judiciais (Tribunais Superiores) que se referem ao propósito negocial no contexto do Planejamento Tributário, por meio da revisão bibliográfica de normas legislativas, artigos extraídos de periódicos e sites jurídicos, doutrina especializada e jurisprudência, de forma a fundamentar o entendimento acerca das decisões proferidas pelas instâncias administrativas e judiciais.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 ENTENDENDO O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1.1 Definição de Tributo

Antes de adentrar no campo do Planejamento Tributário, faz-se necessário um breve estudo sobre o tributo.

Inicialmente vale registrar que a Constituição Federal (1988) não apresenta em seu texto uma definição explícita de tributo. Contudo, no capítulo referente ao “Sistema Tributário Nacional”, mas especificamente no seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, a Carta Maior delega à Lei Complementar a competência para definir Tributo (BRASIL, 1988):

Art. 146. Cabe à lei complementar:(...)
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;”

Desse modo, restou ao Código Tributário Nacional, recepcionado pela atual Ordem Constitucional com status de Lei Complementar (34, §5º, do Ato das Disposições Transitórias) conceituar Tributo (BRASIL, 1966):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Segundo Regina Helena Costa, Ministra do Superior Tribunal de Justiça, interpretando o conceito do CTN à luz do previsto na Constituição Federal no capítulo sobre o “Sistema Tributário Nacional”, tributo é uma relação jurídica por meio da qual o Fisco – credor ou sujeito ativo – tem o poder-dever de exigir do contribuinte – sujeito passivo – uma prestação pecuniária em dinheiro, prevista em lei e inconfundível com uma sanção (COSTA, 2018).

Portanto, tributo é entendido como uma obrigação pecuniária imposta a pessoas físicas e jurídicas, que não represente o descumprimento de uma norma legal com o intuito de levar dinheiro ao Fisco, e conseqüentemente, financiar a

prestação e manutenção da atividade estatal.

Por outro lado, a Constituição Brasileira, classificada como dirigente, caracteriza-se por conter normas programáticas e planos de direção para evolução política, econômica e social, impondo a Administração Estatal a concretização dos programas.

Desse modo, a Carta Magna de 1988 assegura ao cidadão e impõe ao Estado a efetivação de direitos individuais e sociais, assegurando a melhoria do bem estar de toda a sociedade (BRASIL, 1988).

Gubert (2001) menciona que sendo o tributo a fonte de custeio da atividade estatal, ele torna-se elemento imprescindível à constituição do Estado. O tributo, portanto, surge como a principal fonte de financiamento do Estado para materializar a obrigação que lhe foi atribuída pela Ordem Constitucional.

Contudo, embora possua uma elevada carga tributária, sufocando pessoas físicas e dificultando sobremaneira o empreendedorismo, o Estado não consegue executar de forma eficaz a sua contraprestação e proporcionar a sociedade um serviço público de qualidade, efetivando os ditames constitucionais prestacionais.

2.1.2 A Elevada Carga Tributária no Brasil

O Brasil é reconhecido pela sua elevada carga tributária, distribuída em inúmeros tributos federais, estaduais e municipais, o que caracteriza o sistema tributário brasileiro como um dos mais complexos do mundo.

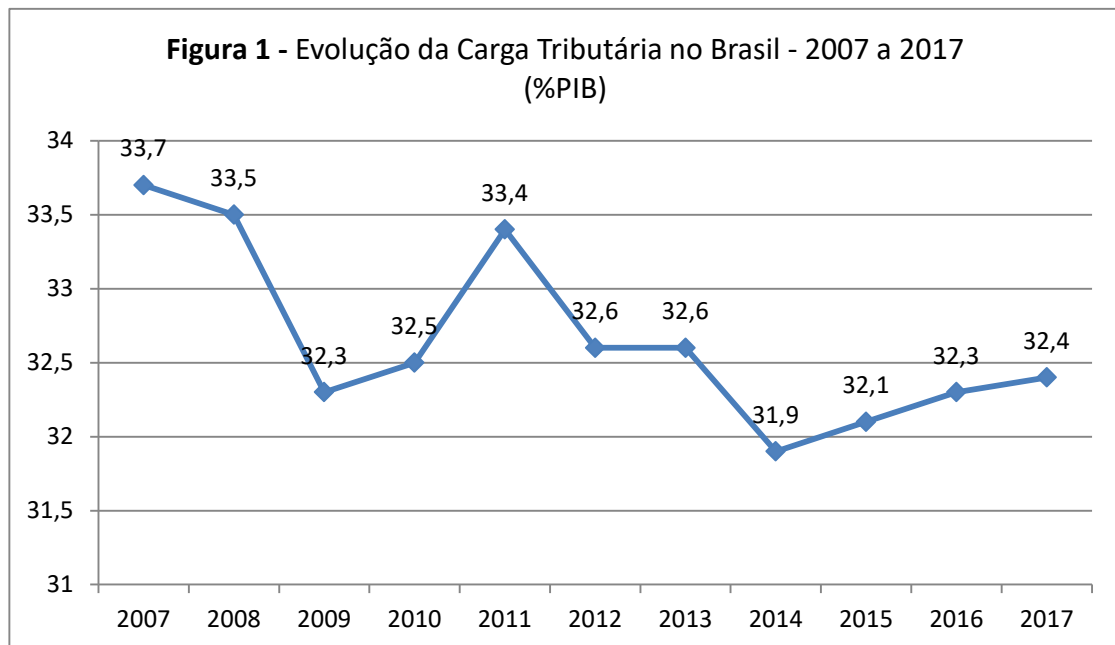
A carga tributária é expressa pela razão entre a arrecadação e o Produto Interno Bruto do país e tem uma relação direta com o tamanho do gasto público (AFONSO; CASTRO, 2016). Em 2017, a carga tributária bruta brasileira alcançou 32,43% do PIB, e a maior parte de sua arrecadação provém da tributação sobre bens e serviços. A **Tabela 1** apresenta a distribuição da carga tributária entre os três Entes Federativos, onde observa-se que a União é responsável pela maior parcela da carga tributária, representando 68,02% do total da arrecadação brasileira (BRASIL, 2018).

Tabela 1: Carga Tributária por Ente federativo no ano de 2017.

Entidade administrativa	Arrecadação [R\$ milhões]	% do PIB	% da Arrecadação
União	1.447.106,36	22,06%	68,02%
Estados	547.073,54	8,34%	25,72%
Municípios	133.189,98	2,03%	6,26%
Total	2.127.369,88	32,43%	100,0%

Fonte: Adaptado da Receita Federal Brasileira, 2018.

A **Figura 1** apresenta a evolução da carga tributária do país no período de 2007 a 2017, onde pode-se perceber que ela sempre se manteve em níveis elevados. A carga tributária brasileira é maior em relação a muitos países desenvolvidos, como França, Itália, Inglaterra, Alemanha e Estados Unidos, em contrapartida a população não tem o retorno adequado em serviços públicos em seu benefício (MATTOS et al., 2017).



Fonte: Adaptado da Receita Federal Brasileira, 2018.

Para Giambiagi e Além (2016), o Brasil tem um sistema tributário desigual e regressivo, que prioriza a tributação sobre o consumo e não separa os indivíduos com maiores condições de pagamentos dos indivíduos mais carentes de recurso.

Tornando clara a violação ao princípio da equidade ou capacidade contributiva, que onera pesadamente a camada menos favorecida da população, resultando em um abismo social, colocando o país entre as maiores desigualdades sociais do mundo (GASSEN; D'ÁRAUJO; PAULINO, 2013).

Observa-se que a elevada carga tributária é decorrente das ações do Poder Executivo e do Poder Legislativo no sentido de criação de novos tributos ou aumento dos já existentes. Entretanto, a excessividade de tributação além de configurar uma questão administrativa e político-social, constitui-se uma questão jurídica, onde o Poder Judiciário como integrante da tripartição de poderes, deveria ter como meta primária a análise da norma criada, sua interpretação e a verificação de sua constitucionalidade (MATTOS et al., 2017).

Além de consequências sociais, os aumentos na carga tributária vêm onerando o setor produtivo, acarretando em problemas de competitividade a muitas empresas e prejudicando o crescimento da economia (MUNARETTO, 2005). Conseqüentemente, isso tem levado as empresas a se organizarem no sentido de buscarem alternativas lícitas e viáveis que tenham o objetivo de reduzir o impacto da elevada carga tributária (MORAES, 2014).

2.1.3 Conceito de Planejamento Tributário

Nesse cenário, os contribuintes, em especial os grandes empreendedores, no intuito de permanecer com uma margem de lucro viável para seus negócios, buscaram formas de pagar menos tributos, e conseqüentemente, reduzir sua carga fiscal.

Uma das alternativas encontradas pelos empresários foi o planejamento tributário, um instituto com fim precípua de garantir uma economia tributária. O planejamento tributário constitui uma constante e natural preocupação das pessoas naturais e jurídicas de direito privado, que se sentem reprimidas pelos inúmeros encargos tributários demandados aos seus patrimônios.

Machado (2001, p. 115) ao tratar sobre o planejamento tributário, o destaca como “economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recaia o menor ônus possível”.

Para Carlin (2008, p. 39), planejamento tributário “consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em

conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese de o fisco alterar as regras fiscais”.

Já Chaves (2014, p. 5) conceitua planejamento tributário como “o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”.

Nesse ínterim, o Planejamento Tributário é economicamente importante por representar um dos maiores motivos de frustração da arrecadação por parte do Estado, politicamente importante pela sua relação com a concepção de Estado e do seu relacionamento com cidadão-contribuinte e juridicamente importante pela variedade e inter-relação de diversos conceitos, a fim de definir o enquadramento de determinada situação.

Entretanto, parte da doutrina e jurisprudência entende que esse tipo de organização não deve estar apenas atrelado à redução da carga fiscal visando essencialmente o aumento do lucro, mas associado a uma substância econômica, ou seja, o chamado propósito negocial (MORAES, 2014).

Por fim, pode-se entender Planejamento Tributário como o conjunto de atividades, desenvolvidas por meios lícitos, respeitando a moralidade tributária, com objetivos estratégicos no tocante a economia tributária, reduzindo, evitando ou postergando o pagamento dos tributos.

2.2 FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário possui três fases em sua evolução histórica no que tange a liberdade dos contribuintes para realização com eficiência a sua gestão tributária bem como aos limites impostos pela Administração Tributária nessa gestão.

Em um primeiro momento, o planejamento tributário, com foco no afastamento da incidência tributária e ocultação da ocorrência do fato gerador, normalmente era aceita pelo Fisco. Predominava o entendimento que o contribuinte poderia exercer sua liberdade negocial para organizar sua vida fiscal. Para isso, poderia adaptar as formas, tipos e causa do negócio jurídico, mesmo que sem qualquer propósito negocial e ainda que tivesse o único intuito de evitar ou reduzir o pagamento dos tributos.

O único limite observado nessa fase era a necessidade que os meios utilizados pelo contribuinte em seu planejamento resultassem de simulação.

A simulação, conceito típico do direito privado, está prevista no art. 167 do Código Civil (BRASIL, 2001):

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

Segundo Greco (2008), nesta fase, doutrina e jurisprudência concordam que o contribuinte tem liberdade absoluta frente ao Fisco, de modo que, pode agir da melhor forma que entender para gerir seus negócios, salvo atos ilícitos, realizados após o fato gerador, ou com simulação.

Porém, o aumento da prática de planejamento tributário causando uma diminuição da arrecadação, aliada a necessidade da Administração de manter os cofres públicos “abastecidos” para cumprir satisfatoriamente a atividade estatal, resultou na redução da liberdade inicial.

Surge então uma segunda fase do planejamento tributário, na qual, além da simulação, foi proibida também condutas com fraude a lei, abuso de direito, abuso de formas, ou sem o propósito negocial.

Comentando a segunda fase, Greco (2008), afirma que nesse momento outras patologias do negócio jurídico também foram coibidas, estreitando a liberdade do contribuindo realizar o planejamento tributário.

Evoluindo para uma terceira fase, mesmo que o negócio jurídico não esteja viciado, não possua nenhuma patologia, a liberdade do contribuinte foi mitigada pelo princípio da capacidade contributiva.

Greco (2008), nessa terceira fase, leciona que ao acrescentar o ingrediente do princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, é eliminado o predomínio da liberdade, temperando-o com a solidariedade social intrínseco à capacidade contributiva.

Complementando o tema, Carlin (2008) afirma que o princípio da capacidade contributiva determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão ajustados segundo a disposição econômica do contribuinte.

Portanto, atualmente, prevalece o entendimento que para o planejamento tributário ser considerado válido, o negócio jurídico, além de não estar viciado,

deverá atender também o princípio da capacidade contributiva, ou seja, o contribuinte está obrigado a contribuir com valores condizentes com sua situação econômica e conforme o ônus de todos no financiamento das despesas públicas.

2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS AFETOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

No ordenamento jurídico pátrio atual, os princípios passaram a serem considerados grandes fundamentos, emanando verdadeiras diretrizes normativas. Desse modo, em sua relação com normas e regras, caso estas contrariem um princípio não terão validade, visto que também não possuirão fundamento jurídico.

Assim como todo o Direito Tributário e demais ramos do Direito, o planejamento tributário também deve ser interpretado de acordo com a Constituição e, portanto, conforme os princípios constitucionais explícitos e implícitos no ordenamento jurídico.

Portanto, há de se destacar que os princípios constitucionais tributários pode se tornar limites ao poder de tributar exercido pelo Estado como limites ao planejamento tributário realizado pelos contribuintes.

Com efeito, Valentino (2012) salienta que o Estado deve zelar para que procedimentos lícitos sustentados por princípios tributários sejam utilizados pelos contribuintes, objetivando de forma legítima a redução dos encargos tributários para o desenvolvimento de atividades produtivas, e em contrapartida, ficar alerta para impedir as práticas ilícitas em face do Fisco.

Agregado a isso, Fabretti e Fabretti (2014, p. 136) também afirma que “é dever de todo administrador maximizar os lucros e minimizar as perdas”. Neste sentido, cabe aos contribuintes e o Estado atuar com base nos princípios norteadores no âmbito tributário.

Devido a grande importância do tema, faz-se necessário um estudo sobre os principais princípios constitucionais afetos ao planejamento tributário.

2.3.1 Princípio da Legalidade Tributária

O conceito de princípio da legalidade, base na qual está assentado o Estado Democrático de Direito, está explícito no art. 5º, inciso II da Constituição Federal, que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa,

senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988).

Na seara tributária o princípio da legalidade, percorreu todas as Constituições Brasileiras, exceto a Constituição de 1937. Atualmente previsto, no art. 150, inciso I, da Carta Magna, prevê que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal exigir ou aumento tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988).

Desse modo, o princípio a legalidade tributária exige que as leis que criem ou majorem tributos sejam votadas e aprovadas por representante do povo, torna-se verdadeiro direito individual do contribuinte.

Nesse contexto, o princípio a legalidade, revestido da qualidade de cláusula pétrea, embora possua algumas exceções também previstas constitucionalmente, torna-se uma garantia assegurada ao contribuinte, podendo ser utilizado inclusive, como argumento de defesa na legitimidade de diversos planejamentos tributários, visto que, conforme a legalidade tributária, o Fisco não poderia desconsiderar atos ou negócios jurídicos que estivessem de acordo com a Lei.

2.3.2 Princípio da Segurança Jurídica

O Princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária é de suma importância por garantir estabilidade nas relações jurídico-tributárias.

Para Carvalho (2007, p. 84) “há princípios e sobreprincípios isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras”.

A segurança jurídica, embora não prevista explicitamente no texto constitucional, pode ser concretizada através de vários instrumentos decorrentes, como princípios, regras, normas legais e normas jurídicas. Portanto, caracteriza-se como sobreprincípio.

Carvalho (2008) destaca ainda a importância do sobreprincípio da segurança jurídica ao mencionar que ele especifica o fato e a conduta regrada, bem como traz um alto grau de previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa.

A segurança jurídica também é comumente utilizada para fundamentar a validade de planejamentos tributários, pois concretizada através do princípio da legalidade, permite ao contribuinte realizar atos e negócios jurídicos com o objetivo único de reduzir sua tributação, desde que esteja de acordo com a lei. Assim, o

Fisco não pode “surpreendê-los”, desconsiderando negócios jurídicos e aplicando-lhes tributação diversa da prevista em lei.

2.3.3 Princípio da Livre Iniciativa Econômica e da Neutralidade Fiscal

Previsto explicitamente no art. 170, inciso IV, da Constituição Federal, o princípio da livre iniciativa econômica garante ao contribuinte os valores econômicos da liberdade e oportunidade (BRASIL, 1988). Desse modo, Silva (2003, p. 74) leciona que como consequência da livre iniciativa decorre o direito do contribuinte de “exercer a luta econômica e a livre concorrência sem interferência do Estado, bem como sem outros obstáculos impostos pelos agentes econômicos privados”.

Como consequência da livre iniciativa surge o princípio da neutralidade fiscal, constituindo-se como verdadeiro limite ao poder de tributar, pois impede que o Estado, através da tributação impossibilite a criação e continuidade no mercado de empresas que utilizem métodos lícitos para realizarem seu planejamento tributário.

Assim, os princípios da livre iniciativa econômica e da neutralidade fiscal surgem também como argumentos favoráveis aos planejamentos tributários, já que os limites impostos a este meio de economia tributária devem ser apenas aqueles previstos em lei.

2.3.4 Princípio da Liberdade Fiscal e da Capacidade Contributiva

A ideia de liberdade fiscal e de capacidade contributiva está associada intrinsecamente a noção de ética tributária.

A liberdade fiscal, fundamentada no art. 3, inciso I, da Constituição Federal, garante ao cidadão, dentro das margens da lei, escolher a melhor forma que deseja pagar os seus tributos devidos (BRASIL, 1988).

Segundo as ideias de Valentino (2012), o princípio da liberdade fiscal coloca o Estado sob uma ética fiscal pública, onde constitucionalmente ele se torna obrigado a reconhecer este princípio e aceitar a opção fiscal, ou seja, o planejamento tributário adotado pelo contribuinte, mediante o devido processo legal.

No entanto, todos os contribuintes ao passo que possuem essa liberdade, também são responsáveis por realizar o financiamento dos gastos públicos do Estado para o bem comum de acordo com sua capacidade contributiva.

A própria Lei Maior, explicitamente, em seu artigo 145, § 1º, gradua a tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1988):

Art. 145. (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse seara, surge a ética tributária, funcionando como “balança” entre a liberdade do contribuinte em se planejar tributariamente e a necessidade de recurso pelo Estado Administrador. A ética tributária, portanto, é efetivação da justiça tributária.

Com efeito, Nabais (2001, p. 12), explicando a ética e a cidadania fiscal entende que ao passo que os contribuintes:

“tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um estado fiscal suportável, isto é, um estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais.”

Nesse contexto o princípio da liberdade fiscal, interpretado constitucionalmente a luz da ética tributária e da cidadania fiscal, é mitigado pelos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade tributária, de modo que, o contribuinte tem a liberdade para realizar o seu planejamento tributário lícitamente e maneira ética, contudo, o Estado também tem o poder-dever de recolher os tributos devidos, sem conduto invadir o mínimo existencial necessário para o contribuinte ter a capacidade de entrar e se manter no mercado.

2.3.5 Princípio da Isonomia

Assim como o Princípio da Legalidade, a Isonomia tem o seu caráter genérico, previsto no caput do art. 5º da Constituição, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...”.

Esse caráter genérico da isonomia possui dois aspectos: por um lado, proibisse a distinção entre pessoas em situações iguais e do outro a necessidade de o dever de discriminar os desiguais na medida das suas desigualdades.

Como ensina Robert Alexy (2008, p.396):

Portanto, o enunciado geral de igualdade, dirigido ao legislador, não pode exigir que todos sejam tratados exatamente da mesma forma ou que todos devam ser iguais em todos os aspectos. Por outro lado, para ter algum conteúdo ele não pode permitir toda e qualquer diferenciação e toda e qualquer distinção. É necessário questionar se e como é possível encontrar um meio-termo entre esses dois extremos. Um ponto de partida para esse meio termo é a fórmula clássica: “o igual deve ser tratado igualmente, o desigual, desigualmente [...]”

Outrossim, o Princípio da Isonomia, possui no Direito Tributário, um fim específico. Também atrelada ao princípio da capacidade contributiva está a ideia de isonomia na seara tributária. Previsto constitucionalmente no art. 150, inciso II, o referido princípio proíbe os Entes federativos de instituir tratamento diferente para contribuintes em situações econômica de igualdade (BRASIL, 1988):

Art.150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Portanto, a isonomia tributária consiste na vedação à Administração Tributária de designar tratamento diferenciado entre contribuintes em situação de equivalência, como forma de defesa do cidadão contra as arbitrariedades fiscais do Estado, bem como, para efetivar a justiça tributária e solidariedade fiscal, com todos os contribuintes financiando a atividade Estatal.

2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Inicialmente deve-se considerar a dificuldade para uma definição precisa e sistemática de planejamento tributário no âmbito internacional, posto que a doutrina entende que o mesmo “não é um instituto jurídico, mas um conjunto coordenado de comportamentos tendentes a criar relações e situações jurídicas orientadas à otimização da carga fiscal” (TORRES, 2001, p. 51). Nesse sentido, a função precípua do planejamento tributário internacional é orientar as ações que devem ser tomadas em diferentes situações jurídicas na esfera global.

O grande problema é que sempre que se vai falar em planejamento tributário internacional deve-se tomar como referência no mínimo dois ordenamentos

jurídicos distintos, dado a existência mínima de dois países estabelecendo relações transnacionais. Nesse diapasão, é preciso comparar conceitos, conteúdos e o regime jurídico aplicável aos casos específicos. Entende Torres (2001) que quanto maior é a distinção entre os ordenamentos jurídicos, cresce a importância de se fazer o planejamento jurídico no âmbito internacional.

Ademais, a internacional forma de planejamento tributário tem uma nítida intenção dos Estados em opor-se aos abusos na área tributária. Como explica Marciano Seabra Godoi (2012, p. 118) as chamadas normas gerais antiabuso (ou normas gerais antielisão) têm por finalidade “combater com eficácia os planejamentos tributários abusivos, sem negar aos contribuintes as garantias do Estado de Direito e sem ter que sobrecarregar a legislação tributária com centenas de regras casuísticas”. Em um estudo comparativo realizado por Godoi sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil, constatou o autor que há uma tendência dos contribuintes tentar eximir-se das obrigações tributárias recorrendo a “esquemas artificiosos (planejamentos tributários abusivos) que manipulam e distorcem normas jurídicas em busca de vantagens econômicas indevidas” (GODOI, 2012, p. 118) e nesse sentido, é importante conhecer a experiência espanhola sobre a aplicação da norma geral antiabusiva.

Como demonstrado acima, as experiências de outros países pode se tornar essencial, através do estudo do direito comparado, para práticas normativas brasileiras, além é claro de “buscar mecanismos de convergência com vista à eliminação de possíveis obstáculos ao livre fluxo internacional de investimentos, bens e serviços” (FALCÃO, 2004 apud OLIVEIRA, 2007, p.113).

Contudo, Leonardo Aguirra de Andrade ao analisar, através do direito comparado, os ordenamentos dos Estados Unidos, Alemanha, Espanha e França considera que os conceitos desses países são construídos, desenvolvidos e aperfeiçoados com base em suas tradições, culturas e fundamentos jurídicos não devendo ser empregados no Brasil de maneira acrítica (ANDRADE, 2016). O autor critica a adoção no Brasil dos critérios antielusivos estrangeiros e para isso, justifica e refuta alguns institutos normativos utilizados nos países estudados. No caso da Espanha, Andrade considera que “é equivocada a importação, para o Brasil, dos critérios espanhóis sobre fraude à lei (ou “conflito na aplicação da norma tributária”), simulação ou qualificação dos atos e negócios jurídicos”.

Para Torres (2001, p. 52-53) quanto mais os Estados tiverem “regras

primárias na designação dos conceitos e na determinação dos controles sobre a elusão facilitarão a elaboração do planejamento tributário internacional”. O autor seleciona algumas variáveis a serem consideradas na organização de um planejamento tributário internacional: primeiro, selecionar o país de destino do investimento e dos países intermediários; depois, analisar a legislação e a estrutura do sistema jurídico tributário de todos os países envolvidos no investimento; eleger a forma jurídica e os critérios de residências que vai assumir o investimento; estabelecer os deveres instrumentais (obrigações acessórias), as espécies de retenções na fonte e regras sobre as transferências de ativos para o exterior; definir medidas unilaterais para evitar a dupla tributação pelo estado de residência; determinar a existência de convenção para evitar a dupla tributação internacional e o respectivo regime jurídico que ela contempla (TORRES, 2001), dentre outros aspectos relevantes a serem seguidos.

Percebe-se, portanto, que o momento fundamental, no âmbito operativo, está nas análises dos distintos ordenamentos, sendo essencial o respeito aos princípios internacionais onde as relações devem estar “reguladas com base no princípio da reciprocidade, de boa-fé, do *pacta sunt servanda*, que constituem a essência da cooperação entre os estados, com o fim de proteger a obtenção de finalidades almejadas” (TORRES, 2001, p.55, itálico do autor).

Verifica-se, nestes casos, a compreensão dos distintos sistemas tributários, por meio do estudo comparado, dada a necessidade compreensão das regras e sua correlata aplicação de conteúdo, “para a realização dos mais diversos objetivos, como favorecer o comércio, reduzir a evasão fiscal internacional, entre outros (OLIVEIRA, 2007, p. 130)”.

A compreensão das regras dos diferentes países devem compatibilizar os interesses dos investidores com os interesses dos Estados. Esses interesses, juntamente com a tutela dos ordenamentos contra as violações e o respeito aos princípios fundamentais da tributação nas atividades transnacionais são essenciais para a legitimidade do planejamento tributário internacional.

Valem lembrar, que nenhum planejamento é universal, “não é possível planejar sem conhecer as peculiaridades de cada caso concreto porque dado planejamento pode funcionar numa circunstância e não noutra” (SALOME; SACCO, 2006, p. 72). Ainda que o planejamento tributário internacional seja lícito “para um dos ordenamentos, o seu objeto, talvez não o seja para os demais ordenamentos”

(TORRES, 2001, p. 57). Nesse caso citado, estaríamos diante de um planejamento tributário elusivo, vez que basta “que se manifeste ilícito apenas em face de um dos ordenamentos para o planejamento tributário internacional já não possa ser definido como legítimo” (TORRES, 2001, p. 57). Daí mais uma vez frisar que a legitimidade desse planejamento só se torna aplicável se houver compatibilidade.

2.5 FIGURAS CORRELATAS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

No estudo do Planejamento Tributário, torna-se de suma importância a distinção de suas figuras correlatas, visto que não existe unanimidade quanto aos seus conceitos na doutrina.

Tais conceitos estão diretamente ligados às possibilidade de condutas – lícitas ou ilícitas - dos contribuintes diante do Fisco. Portanto, resta claro que nem toda forma de economizar tributos é considerada pelo Estado como Planejamento Tributário.

2.5.1 Elisão Fiscal

Ricardo Mariz de Oliveira (2011) explica a elisão como o resultado lícito de um planejamento tributário, anterior à ocorrência do fato gerador, com respeito aos ditames constitucionais e legais, decorrente de atos ou omissões do cidadão.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, define fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (BRASIL, 1966). E é a partir desse momento que nasce a obrigação jurídica de pagamento do tributo.

Nesse contexto, a elisão seria uma consequência do planejamento tributário. Este, preliminarmente, como o complexo de atos propensos a delimitar a futura conduta a ser realizada, e aquela, o ato consequente, que realizado licitamente evita ou posterga a incidência tributaria e conseqüentemente a ocorrência o fato gerador.

Com efeito, Greco (2008) define a elisão fiscal como as providências adotadas pelo contribuinte, por meio lícitos, para a reorganização dos seus negócios, no intuito de não ocorrência do fato gerador, ou na sua ocorrência de modo que resulte no tributo com valores inferiores caso tais providências não tivessem sido adotadas.

A palavra Elisão é derivada do latim “*Elisione*”, e significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir. Portanto, a conceituação do instituto pode partir da origem da palavra, sendo a prática, lícita, de atos e negócios, ou a sua omissão, com vistas a “elidir” a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária.

Conforme a doutrina, a elisão antecede a ocorrência do fato gerador. Nessa linha, Coêlho (2007), aduz que para a elisão fiscal seja realmente posta em prática, seria necessário identificar três pressupostos básicos: a existência de um ato ou negócio típico submetido a incidência tributária que o futuro contribuinte deseja evitar; a possibilidade da realização de um outro negócio alternativo (chamado de determinativo e indireto) , de maneira lícita, que substitua com eficiência o negócio evitado e diminua ou evita a carga tributária; e por fim, a certeza da impossibilidade da aplicação de sanções ou penalidades por parte do Fisco, visto que o ato ou negócio jurídico substitutivo foi executado absolutamente dentro dos ditames legais.

Desse modo, o contribuinte inevitavelmente precisa realizar o seu planejamento vislumbrando a ocorrência de um fato gerador que incidirá sobre um futuro negócio jurídico que irá praticar. Posteriormente, o contribuinte precisa identificar um negócio diferente, que alcance o mesmo fim pretendido, de forma lícita, reduzindo, evitando ou postergando a sua carga tributária.

Muito embora a grande maioria da doutrina trate a elisão como um meio lícito, e a evasão fiscal, que será tratada no tópico subsequente, como forma ilícita de não pagar os devidos tributos, o renomado jurista Hugo de Brito Machado (2004) traz um entendimento diferenciado acerca do tema:

Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, esta agindo ilicitamente, na medida que esta eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge esta evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente”

Em que pese a divergência doutrinária trazida pelo renomado autor, a Elisão Fiscal, tratada como economia tributária de acordo com os ditames legais, pode assumir duas espécies: a elisão por indução legislativa e a elisão por lacuna na lei.

Na Elisão induzida pela lei a própria legislação dispõe no sentido reduzir a tributação, ou induzir na economia de tributos. O legislador tem o objetivo direto de proporcionar ao contribuinte opções ou benefícios fiscais. Em determinadas situações, é necessário o preenchimento de alguns requisitos em prol do interesse nacional ou regional para fazer jus aos citados benefícios. Incentivos fiscais são exemplos comuns e típicos de elisão induzida por lei.

Schoueri (2005) denomina essas regras benéficas aos contribuintes de normas tributárias indutoras, na medida em que o Estado visando estimular determinados setores da economia, reduz ou isenta os cidadãos do pagamento de tributos.

Portanto, a elisão por indução legislativa tem um caráter flagrantemente extrafiscal. Esta elisão não é essencialmente planejada pelo contribuinte, não sendo, portanto, rigorosamente controlada pelo Fisco.

Em contrapartida, na elisão por lacuna na lei, considerada como forma de planejamento tributário propriamente dito, o contribuinte busca meios de organizar seus negócios de forma que obtenha um menor ônus tributário, utilizando-se de brechas legais, para evitar a incidência tributária. Fundamentado no princípio da legalidade, que conforme já explicitado prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude lei. A elisão por lacunas na lei utiliza-se de falhas legislativas para, através de negócios jurídicos alternativos, denominado por Côelho (2007) de negócio jurídicos indiretos, obter alguma vantagem tributária. A espécie de elisão em comento vem sendo combatida pelo Fisco, já que mesmo não desrespeitando a lei, também não atende o seu objetivo precípua.

Nesse contexto, a cada dia a legislação vem sendo aperfeiçoada na tentativa de evitar essas “brechas legislativas” com a inclusão de normas gerais proibitivas da elisão fiscal. E o Fisco utilizando-se do pretexto de “interpretação econômica do direito tributário” vem desconsiderando, com fundamento nessas normas antielisivas, atos e negócios jurídicos lícitos que visam a economia tributária, realizados pelos contribuintes.

2.5.2 Evasão Fiscal

Contrariamente a elisão, resultado lícito do planejamento tributário, a evasão fiscal, embora não haja consenso doutrinário sobre sua conceituação é considera

pela maioria da doutrina, como uma manobra ilícita do contribuinte para fugir do pagamento de tributos.

Ávila (2007) entende a evasão como uma maneira ilícita de esconder o fato gerador já ocorrido, através de atos e negócios jurídicos com simulação ou fraude fiscal com o intuito de obter alguma vantagem fiscal.

No mesmo sentido, Marins (2002) conceitua evasão como a economia de tributos, por meios contrários a lei, passando sua realização necessariamente pelo descumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de medidas fraudulentas.

Alexandre (2010) define o instituto como uma conduta ilícita, posterior ao fato gerador, na qual o contribuinte pratica atos que visam evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pelo Fisco, para fugir desta.

Já para SABBAG (2017), a evasão é a prática não somente posterior a ocorrência do fato gerador, mas também concomitante ao momento da incidência tributária realizada por atos ilícitos como fraude, sonegação e simulação, tendo o objetivo de se furtar ao pagamento de tributos.

A origem da palavra Evasão remete ao latim “Evasione”, significando ato de evadir-se, fugir, escapar. Assim como na Elisão, a definição de Evasão Fiscal também pode derivar da sua etimologia, correspondendo ao método contrário a legislação, de evadir-se ou escapar do pagamento das diversas espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio.

Desse modo, a Evasão Fiscal surge como um problema que atinge diretamente a economia do país. Inicialmente diminui sensivelmente a arrecadação do Fisco e, conseqüentemente prejudica os mandamentos principiológicos da solidariedade fiscal, capacidade contributiva, na qual todos contribuem para o financiamento da máquina pública. Por outro viés, não menos importante, converte-se numa arma desleal de concorrência entre as empresas, também ferindo de morte o princípio da igualdade como baliza da livre concorrência.

O Procurador da Fazenda Nacional, Diogo Lopes Cavalcante, o contrassenso da lição trazida pelo professor Sacha Calmon Navarro Coelho, que cita três pressupostos essenciais para a ocorrência da elisão fiscal – fato tributável, negócios alternativos, inexistência de ilicitude –, propõe também a necessidade de outros três pressupostos que configuram a evasão, quais sejam: fato gerador ocorrido; impossibilidade do afastamento do fato gerador pela via administrativa ou judicial e,

por fim; utilização de meios ilegais para acobertar a ocorrência desses fatos (CAVALCANTE, 2016).

Peixoto (2004) citando Antônio Roberto Sampaio Dória, um dos primeiros doutrinadores a tratar da sistematização da evasão fiscal no Brasil, divide-a em evasão omissiva (imprópria ou por inação) ou comissiva.

Na evasão omissiva imprópria, o contribuinte, devido a alta carga tributária do ato ou negócio jurídico, se abstém de praticá-lo. Neste caso, o cidadão realiza a abstenção intencional do fato gerador da incidência tributária. Desse modo, não ocorrendo fato gerador, nenhum ato ilícito é praticado. Portanto, a doutrina e jurisprudência atual não mais considera a evasão omissiva imprópria como uma evasão fiscal (que necessita obrigatoriamente da utilização de meios ilegais).

Já na evasão omissiva por inação ou evasão omissiva própria, o contribuinte, após a prática do fato gerador, omite dados e informações necessários ao lançamento tributário para escapar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos.

Ressalta-se que a evasão omissiva por inação pode ser não intencional, quando o contribuinte desconhece a complexa legislação tributária pátria e conseqüentemente o seu dever fiscal, ou intencional, caso em que se configura o a sonegação fiscal, também punida pela legislação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Por outro lado, a Evasão Comissiva subdivide-se em lícita ou ilícita. Na evasão comissiva lícita, o contribuinte utiliza-se de métodos permitidos pelo ordenamento jurídico para buscar a redução da sua carga tributária. Percebe-se, portanto, que a evasão comissiva lícita é o que a doutrina majoritária denomina atualmente de elisão fiscal.

Na evasão comissiva ilícita, o contribuinte conscientemente e com dolo, se vale de artifícios ilícitos (fraude, simulação ou conluio fiscal), após o nascimento da obrigação tributária, para não arcar com a carga fiscal devida. Esta espécie, assim como a evasão por inação intencional, também caracteriza crime contra a ordem tributária.

Portanto, analisando o posicionamento majoritário doutrinário, em que pese às divergências apontadas, pode-se afirmar que a evasão será sempre um comportamento ilegal, utilizando-se ilicitamente, durante ou após a ocorrência do fato gerador, de algum artifício com a finalidade única de reduzir sua carga tributária, constituindo, ou não, crime contra a ordem tributária. A conduta do agente é

desonesta e, por conseguinte, em momento algum é amparada pela legislação.

2.5.3 Diferenças Básicas entre Elisão e Evasão Fiscal

Diante das divergências doutrinárias quanto a conceituação dos institutos, mister se faz sistematizar as principais diferenças entre a elisão e a evasão fiscal.

Não se trata neste momento de definição, mas de distinção. Desse modo, majoritariamente são apontados dois critérios para distinguir os institutos.

Inicialmente importante destacar o critério cronológico ou temporal. Por este critério diferencia-se elisão e evasão a partir do momento da ocorrência do fato gerado. Sendo assim, a elisão ocorre antes da hipótese de incidência tributária. Já a evasão se dá juntamente ou após o nascimento da obrigação tributária.

Sob outra perspectiva, segundo o critério da licitude a evasão caracteriza-se pela utilização de meio ilícitos, como fraude, simulação e sonegação, na busca pela redução de tributos, ao passo que na elisão fiscal são usados apenas métodos legítimos e permitidos por lei.

Ressalte-se que os dois critérios devem ser utilizados simultaneamente para distinção dos dois institutos. Esse também é o raciocínio de Sasha Calmon (2007, p. 681):

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurídico-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurídico-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.

Portanto, elisão é evitar, minorar ou postergar o pagamento dos tributos, antes da ocorrência do fato gerador, por método legítimo.

Em contraponto, evasão é “fuga” do pagamento dos tributos por meios ardilosos, não suportados pela legislação, durante ou após a hipótese de incidência tributária.

2.5.4 Elusão Fiscal

Elusão fiscal, assim como a elisão e a evasão tem o propósito de economizar tributos. Como ensina Torres (2003), elusão fiscal são ações de contribuintes, que através de atos lícitos, contudo, sem causa negocial, simulados ou com fraude a lei, busca evitar a subsunção do ato ou negócio jurídico à incidência tributária, dissimulando o fato gerador.

Alexandre (2010) sintetiza o conceito de como um abuso de formas, através do qual, o contribuinte, adota uma forma jurídica indireta ou atípica, a rigor lícita, desprovida de qualquer causa negocial, com o único intuito de reduzir ou escapar da tributação.

É um conceito doutrinário novo, intermediário entre a evasão e a elisão. Também chamada de elisão ineficaz, a elusão necessariamente se consolida quando o contribuinte, por um meio aparentemente lícito, realiza atos ou negócio jurídicos com abuso de forma, abuso de direito ou simulação, sem qualquer propósito negocial e com o único objetivo de não pagar ou minorar os seus tributos devidos.

Como demonstrado, a linha de diferenciação entre elisão, evasão e elusão é tênue, e numa momento de pós-constitucionalismo em que a legalidade cerrada vem sendo mitigada pela solidariedade fiscal, justiça tributária e capacidade contributiva, torna-se cada vez mais perigoso realizar planejamentos tributários utilizando-se do artifício da elusão. Sem dúvidas, há o risco concreto da intervenção do Fisco com a desconsideração do negócio jurídico para fins tributários, lavratura de auto de infração com o correto lançamento do tributo acrescido de encargos legais e multas severas.

2.5.5 Sonegação Fiscal

Sonegar tem sua origem do latim “*subnegare*”, que significa “refutar”, “negar”, “ocultar”. Mais uma vez partindo da etimologia, sonegação fiscal, segundo Moraes e Smanio (2006) pode ser entendida como “a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia, ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público”.

Como se percebe, a sonegação fiscal ocorre nas hipóteses de evasão omissiva por inação intencional como também na evasão comissiva ilícita.

Ressalte-se, portanto, que para configuração da sonegação é necessário o dolo do contribuinte. Vale destacar também que, a doutrina majoritária entende que, as condutas classificadas com sonegação fiscal, na maioria das situações, constituem crimes contra a ordem tributária.

A Lei 8.137/90 ao tratar dos crimes contra a ordem tributária, no seu art. 1º, enumera diversas condutas que reduzindo ou suprimindo tributos ou contribuições sociais constitui delito tipificado penalmente. Nesses crimes o sujeito ativa pratica a conduta com a clara intenção de evitar ou minorar os tributos devidos.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (BRASIL, 1990).

Em contrapartida no art. 2º da mesma Lei, também prevê crimes de sonegação fiscal, contudo, nos casos enumerados neste artigo, o sujeito ativo pretende eximir-se total ou parcialmente da obrigação, de modo que, esta continua existindo e, caso a sonegação não ocorra em concreto, o crime continua existindo por sua conduta.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990)

Para melhor elucidar o tema, vale diferenciar sucintamente, crimes materiais de crimes formais. O crime material só se consuma com a produção do resultado, ou seja, na seara tributária, o crime material se consuma apenas se a Fazenda Pública não receber ou receber a menor o tributo. Por sua vez, o crime formal não exige a produção do resultado para a consumação do crime, ainda que possível que ele ocorra, bastando a conduta do agente para a configuração do delito.

Nesse contexto Capez (2013) entende que enquanto o art. 1º da Lei 8137/90 traz condutas de sonegação fiscal tipificadas como crimes materiais, vez que a lei exige a supressão ou redução do tributo para sua concretização, o art. 2º enumera condutas de sonegação tipificadas como crimes formais, que se aperfeiçoam com a mera prática da conduta típica, não necessitando de qualquer dano aos cofres públicos para sua configuração.

Em síntese, sonegação fiscal é a conduta dolosa do contribuinte, que viola diretamente a lei ou regulamento fiscal, no intuito de evitar ou postergar do conhecimento do Fisco a ocorrência do fato gerador ou de condições pessoais do contribuinte que possam agravar sua situação tributária.

2.5.6 Inadimplência Fiscal

A inadimplência fiscal, ao contrário dos institutos anteriores, não pode ser considerada planejamento tributário, caracterizando-se apenas como a falta de pagamento no prazo de vencimento do tributo. Portanto, é apenas um incumprimento administrativo, não configurando crime.

Desse modo, como bem anota Marins (2002) a inadimplência fiscal não constitui delito tipificado criminalmente, podendo acarretar para o contribuinte apenas penalidades administrativas, como sua inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal ajuizada pela Fazenda Pública.

3 O PROPÓSITO NEGOCIAL E DEMAIS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 ORIGEM HISTÓRICA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Inicialmente vale destacar que a teoria do propósito comercial teve seu marco inicial em 1934, nos Estados Unidos, país que adota o sistema do *Common Law*, no qual, prevalecem as normas e regras não escritas, provenientes das decisões reiteradas dos tribunais, e não de atos legislativos como ocorre no Civil Law, sistema adotado no Brasil.

O *leading case* ocorre no julgamento do histórico caso Gregory x Helvering. A Sra. Evelyn Gregory era proprietária da United Mortgage Company, que por sua vez, possuía ações da empresa Monitor. Sua intenção era vender as ações da Monitor com custo tributário mais atraente. Contudo, caso a United Mortgage Company distribísse a Sra. Gregory as ações daquela empresa sob a forma de dividendos, que era o método convencional na oportunidade, a tributação ocorreria na quantia total distribuída com rendimento normal e, pela mais alta alíquota de Imposto de renda vigente no período, o que acarretaria uma incidência fiscal maior (SANTOS, 2015).

Dessa forma, sob o argumento de reestruturação societária, a Sra. Gregory criou uma terceira empresa, a Averill Corporation, e partir desse planejamento tributário, visualizou a possibilidade de reduzir carga tributária sobre a transação que pretendia realizar. Nesse passo, transferiu as ações da Monitor, de propriedade da United Mortgage, para a Averill Corporation e, apenas seis dias após sua constituição, a empresa foi dissolvida e liquidada com a consequente entrega das ações da Monitor para a Sra. Gregory como distribuição de lucros (SANTOS, 2015).

Posteriormente, a Sra. Gregory, colocou a venda as ações da Monitor, oferecendo a tributação, à título de ganho de capital, apenas o valor correspondente à diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição.

Portanto, a reestruturação societária estava técnica e formalmente, de acordo com a legislação tributária, e a contribuinte não necessitaria recolher imposto de renda sobre os ganhos de capital, visto que a distribuição de ativos podia ser considerada uma forma de reorganização societária isenta de impostos, bem como,

a distribuição de dividendos na liquidação de sociedade empresarial era considerado rendimentos não tributáveis.

Contudo, o agente fiscal da Receita Federal Americana, o Sr. Guy Helvering, entendeu que a suposta reorganização societária realizada pela Sra. Gregory deveria ser desconsiderada, já que o único objetivo da reestruturação foi a não incidência do imposto de renda devido sobre os dividendos que seriam distribuídos pela Uniter Mortgage Company, caso ocorresse a alienação direta das ações da Monitor (SANTOS, 2015). Resumidamente, toda a operação era uma manipulação de formas, sem qualquer propósito negocial, com o intuito flagrante apenas de não pagar o imposto devido sobre os ganhos de capital.

Em última análise, o caso foi judicializado e a Suprema Corte Americana, mantendo a decisão do Juiz Learned Hand, desconsiderou a operação de reestruturação, sob o argumento que esta consagrava a prevalência da “forma sobre a substância”, além de carecer de propósito negocial. Portanto, o negócio jurídico realizado por Gregory, apesar de não caracterizar sonegação fiscal e não ser proibido por lei foi considerado ato elisivo e ineficaz, pois, a transação embora utilizasse apenas métodos permitidos em lei, deveria ser interpretado à luz da sua finalidade, não atendendo, portanto, a verdadeira intenção legislativa.

Analisando o marco inicial da Teoria do Propósito Negocial, Torres (2003), comenta que o Tribunal norte-americano considerou uma espécie de simulação, a operação realizada pela contribuinte de constituição de uma empresa para evitar o pagamento do Imposto de Renda pessoa física sobre os dividendos, haja vista não existia uma substância que legitimasse a criação da nova sociedade, restando ausente então, a finalidade negocial.

Com efeito, Greco (2011) observa que uma nova forma de pensar foi originada, na qual, não apenas a formalidade dos negócios jurídicos é considerada, mas principalmente sua motivação, visto que não é qualquer motivo que justifica a realização de condutas na sociedade.

A partir desse caso histórico, portanto, a *Business Purpose Doctrine* (Doutrina do Propósito Negocial) se difundiu rapidamente pelo mundo, inclusive no Brasil. Em terras “tupiniquins”, que tradicionalmente adota o sistema do Civil Law, a Medida Provisória 66/2002, no seu art. 14, previa expressamente a necessidade de um propósito negocial como instrumento de validade do planejamento tributário (BRASIL, 2002):

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

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

- I - falta de propósito negocial; ou
- II - abuso de forma.

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

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

Contudo, na conversão da Medida Provisória na Lei 10.637/2002, tal disciplina não foi mantida pelo legislador, o que, sem dúvidas, indica a intenção do Poder Legislativo em validar planejamentos tributários desprovidos de causa negocial (BRASIL, 2002).

Ademais, embora a negativa do legislador em acolher a doutrina expressamente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, começou a aplicá-la na análise dos planejamentos tributários.

Portanto, o marco divisor entre a legitimidade do planejamento tributário no Brasil, em face a jurisprudência do CARF, passou a ser a intenção negocial da operação. Se esta objetivasse apenas a redução da carga tributária, sem algum propósito comercial aliado, seria considerada ilegítima, devendo ser descon siderada pelo Fisco.

3.2 CONCEITO E NATUREZA JURIDICA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A Doutrina do Propósito Negocial pode ser entendida como a necessidade do negócio jurídico adotado pelo contribuinte possuir algum objetivo comercial ligado aos fins da empresa além da única e simples economia tributária, atendendo assim o que dispõe o princípio da função social do contrato, sob pena de ser descon siderado pela Autoridade Fiscal.

Segunda Machado (2007), o instituto propõe que o Fisco deve buscar uma finalidade negocial no ato jurídico realizado pelo contribuinte. Nesse contexto, a realidade econômica é imprescindível para sua aplicação, na medida em que o propósito buscado é aquele que pauta o exercício da atividade empresarial.

Importante salientar que interpretando o instituto, a simples concordância do planejamento com a legislação em vigor não é capaz de legitimar essa possível economia tributária. Necessário se faz, que além dos atos serem lícitos, possuam uma intenção negocial.

Andrade Filho (2016) aponta que a ideia de propósito negocial, em verdade, é a necessidade de um motivo extratributário para legitimar práticas elisivas, e, sem a existência desse motivo, embora as práticas adotadas em determinado planejamento sejam por meios e formas lícitas, o planejamento não seria válido. Em contrassenso, o simples propósito de conseguir uma otimização na sua carga fiscal não seria considerado como *business purpose* válido.

Cavalcante (2011) entende que a presença do propósito negocial em determinado ato ou negócio jurídico ocorre de forma negativa, havendo a necessidade do Fisco provar a sua ausência para desconsiderar tal ato. Dessa forma, o Autor aponta três indícios que supõem a falta de propósito negocial nas transações, quais sejam: em um primeiro momento deve-se analisar o lapso temporal entre as operações realizadas dentro do planejamento, indicando uma possível falta de causa negocial um curto prazo nas decisões tomadas entre diversas rodadas de operações no planejamento, sinalizando a mera formalidade nas decisões; o segundo indício baseia-se na interdependência entre as partes envolvidas, ou seja, quando as transações ocorrem sempre dentro do mesmo grupo econômico, mesmo que não haja ofensa a legislação tributária, evidencia-se a possibilidade da falta de intuito comercial das operações; por fim, as transações que destoam da normalidade da rotina empresarial da sociedade também expõe uma grande probabilidade da falta de propósito negocial.

Portanto, a priori, transações com lapso temporal diminuto e celeridade de atos em cadeia; com relação de interdependência entre as partes envolvidas; e que utilizam-se de métodos anormais para sua concretização, fora da rotina comercial, por si só, já causam desconfiança na Autoridade Fiscal. Apesar de não caracterizarem automaticamente a ausência de propósito negocial, são indícios de sua falta e, investigados com outros elementos e com a prova de que a única intenção do contribuinte era a vantagem fiscal, podem levar a desconsideração do negócio jurídico ante a ausência do referido propósito negocial.

A partir de todo o contexto histórico e interpretando toda a sistemática que envolve a exigência de um propósito negocial nos atos ou negócios jurídicos, resta

evidente que o instituto tem a flagrante natureza de condição de legitimidade do planejamento tributário realizado, visto que funciona como uma condição, necessária para a validade do planejamento. Em outras palavras, a ausência de propósito negocial, para aqueles que entendem pela sua aplicação no Brasil, poderia levar a desconsideração do negócio jurídico realizado com o único intuito de obter vantagem tributária, com a possibilidade, inclusive, do Fisco, exigir os tributos supostamente não recolhidos com acréscimo de juros, multas simples ou qualificada e correção monetária.

3.3 TEORIA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

A teoria da interpretação econômica, de origem alemã, pensada por Enmo Becker, e utilizada também como argumento para a teoria do propósito negocial atualmente, busca o significado econômico da legislação tributária, ou seja, persegue-se, com suporte nos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da cidadania fiscal, a finalidade das leis fiscais, desconsiderando para tanto, o formato lícito usado pelo contribuinte. A parcela da doutrina que defende essa teoria aduz que o mais importante é o resultado econômico e não a forma jurídica adotada no negócio.

Outrossim, Amaro (2012) entende que ao aplicar-se a interpretação econômico no intuito do conteúdo econômico da norma, para além do direito tributário, utiliza-se, inevitavelmente a analogia.

Portanto, mesmo que supostamente respaldada no princípio da isonomia, a interpretação econômica não poderia ser utilizada para tributar uma situação jurídica sem previsão legal tributária, apenas por ter um resultado econômico idêntica a uma outra situação jurídica tributável. Nesse sentido, o parágrafo 1º do art. 108 do CTN prevê que *“o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”* (BRASIL, 1966).

O art. 109 do mesmo diploma legal, por sua vez, prevê expressamente que (BRASIL, 1966):

Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Com efeito, Greco (2011) conclui que os fatos, atos e negócios jurídicos tributários, em virtude da previsão expressa do art. 109 do CTN devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu conteúdo econômico.

Além disso, cabe ressaltar que o princípio da legalidade tributária, previsto constitucionalmente, colide frontalmente com a teoria da interpretação econômica, ao proibir a cobrança ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Outro obstáculo a essa teoria é o princípio da livre iniciativa, visto que ao garantir ao contribuinte o direito de liberdade e oportunidade, também permite, que este mesmo contribuinte utilize-se de meios lícitos, menos onerosos do ponto de vista fiscal, para realizar seu planejamento tributário. Não podendo o Fisco, portanto, interpretando apenas economicamente o negócio jurídico praticado, cobrar tributo indevido ou em situação na qual não ocorreu o fato gerador.

3.4 OUTROS CRITÉRIOS A SEREM OBSERVADOS PARA UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO

Embora o propósito comercial seja o principal critério a ser adotado como parâmetro para a validade do planejamento tributário lícito, outros dois critérios, derivados do primeiro, são citados pela doutrina, como importantes para a legitimidade do ato ou negócio jurídico, são eles: a substância sobre a forma e a não existência de simulação no negócio praticado (ROQUE, 2014).

A doutrina da substância sobre a forma que também teve origem no mencionado e icônico caso Gregory x Helvering nos Estados Unidos. Portanto, tradicionalmente nasce no sistema do *Common Law*, e é utilizada como suporte para aplicação do propósito comercial (SANTOS, 2015).

Esta doutrina fundamenta-se na necessidade de correspondência entre a formalidade e a realidade dos atos ou negócios jurídicos. Não basta, portanto, ao realizar determinado planejamento tributário, estar formalmente dentro dos parâmetros legais, mas fora da realidade fático-econômica típicas da atividade empresarial (ROQUE, 2014).

O instituto, em verdade, busca avaliar a substância da transação, ou seja, o seu verdadeiro objetivo. Desse modo, caso a substância, seja o desejo único de reduzir a carga fiscal do contribuinte e ainda distancie-se da forma utilizada no negócio, o Fisco poderá tributá-la de acordo com a forma utilizada usualmente para

atingir aquele propósito.

Em síntese, ao analisar determinada operação pelo princípio da substância sobre a forma, privilegia-se o seu aspecto material, o seu conteúdo, que deverá estar alinhado com a sua forma. Caso isto não ocorra, esta será desconsiderada e a substância utilizada para identificar a real natureza do negócio e conseqüentemente para sua tributação.

Portanto, pela “*substance over form doctrine*”, no intuito de efetivar a vontade real da lei, possibilita a requalificação de atos e negócios jurídicos praticados, quando a forma que lhes for originariamente atribuída não corresponder com o conteúdo econômico da operação.

O outro critério de limite ao planejamento tributário lícito é a chamada doutrina do negócio simulado (*Sham Transaction Doctrine*) que possui raiz teórica semelhante ao negócio jurídico simulado do Código Civil brasileiro. Com foco voltado ao direito tributário, a teoria em comento, procura invalidar transações nas quais incorrem na realidade, as atividades econômicas que fundamentam a incidência das vantagens fiscais (ROQUE, 2014).

Portanto, esse instituto é derivado do direito civil e diz respeito à inexistência de simulação no negócio praticado, como será visto no próximo tópico.

3.5 DEMAIS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Na seção anterior restou claro que o planejamento tributário não é permitido quando realizado por formas evasivas. Ou seja, o planejamento é ilícito quando ocorrem vícios ou defeitos no negócio jurídico.

Vale ressaltar ainda que o artigo 110 do Código Tributário Nacional preceitua que a legislação tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos e formas do direito privado (BRASIL, 1966):

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Dessa forma, a evasão fiscal, concretizada por figuras ilícitas derivadas do Código Civil, constituem verdadeiros limites ao planejamento tributário.

3.5.1 Abuso de Direito

No ramo do Direito Civil, o abuso de direito está previsto expressamente no art. 187 do Código Civil: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes” (BRASIL, 2002).

Interpretando o diploma legal, Venosa (2006) leciona que sob a máscara de um ato legítimo, o abuso de direito oculta-se uma ilegalidade. Trata-se de ato jurídico lícito à primeira vista, porém, levado a efeito sem a devida regularidade, resulta em ilícito.

Lisboa (2008) entende que o abuso de direito é o uso imoderado de um direito cansando em consequência algum prejuízo econômico ou moral a outrem.

Portanto, em síntese, ocorre abuso quando o titular de um direito lícito, ao exercê-lo, foge da real função para qual o direito foi determinado.

Nesse interim, o direito deve ser efetivado em consonância com os princípios basilares da boa-fé e da razoabilidade, com respeito aos limites sociais.

Não é diferente o entendimento na seara tributária de abuso de direito que evidencia-se quando importa-se os esclarecimentos do Direito Civil. Greco (2008) utiliza de termos civilistas para definir o abuso de direito na seara tributária:

“É detectado o abuso quando o agente ultrapassa (para usar a terminologia de um civilista em livro de mais de trinta anos) o destino social do direito e a proporção que deve existir entre a conduta realizada em cotejo com o interesse do titular e o perfil do direito exercido. Há abuso quando ocorre um desvio no perfil daquele direito. Quando o agente utiliza um direito fora da sua função objetiva; ou seja, fora daquilo para o qual existe e serve.”

Por conseguinte, tratando-se de planejamento tributário, o Fisco, sob o argumento do abuso de direito, vem interpretando atos ou negócios jurídicos do contribuinte com o único propósito de economizar tributos, como ilícito por uso imoral do direito e conseqüentemente por abuso do direito.

A abusividade do negócio ou ato jurídico, contrariando princípios constitucionais, fundamenta, segundo critérios adotados pelo Fisco, a requalificação desses atos ou negócios por sua suposta ilicitude, com a incidência originária de tributos, como se não houvesse o abuso.

3.5.2 Simulação e Dissimulação

Também derivada do Direito Privado, a simulação está prevista no art. 167 do Diploma Civil (BRASIL, 2002):

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Para Barros (2005), a simulação é uma divergência, entre a vontade interna e a vontade exteriorizada, com o propósito de criar um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob certa aparência, o ato realmente desejado.

A partir da conceituação supracitada, é possível classificar as duas espécies de simulação: na simulação absoluta, é aquela em que se celebra um negócio jurídico destinado a não gerar efeito algum. Já na simulação relativa, também chamada “dissimulação”, as partes celebram um negócio destinado a encobrir um outro negócio cujos efeitos são proibidos por lei.

Com efeito, Maria Helena Diniz (2005, p. 459) pontua:

A simulação absoluta provoca falsa crença num estado não real, quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira, tornando nulo o negócio (CC, art. 167, 1ª parte). Procura, portanto, aparentar o que não existe. A dissimulação (simulação relativa) oculta ao conhecimento de outrem uma situação existente, pretendendo, portanto, incutir no espírito de alguém a inexistência de uma situação real e no negócio jurídico subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma (CC, art. 167, 2ª parte).

Mais uma vez, importando as noções cíveis para o Direito Tributário, em especial, o Planejamento Tributário, conclui-se que a dissimulação implica em ocultar da Autoridade Fiscal o fato gerador do tributo, já plenamente ocorrido, encobrendo-o por outro com menor incidência fiscal, na simulação é criada uma situação fática ou jurídica que desvie a incidência tributária.

Contudo, Carraza (2011) pontua que embora os institutos tenham diferentes definições, no direito tributário os dois ilícitos têm os mesmos efeitos uma vez que se

superpõem.

A supracitada lição do doutrinador ganha importância após a edição da Lei Complementar 104/2001, que acrescentando o parágrafo único ao art. 116, do Código Tributário Nacional, trazendo a expressão dissimulação, como motivo para a desconsideração do ato ou negócio jurídico em matéria tributária (BRASIL, 2001).

Nesse passo, Scartezzini (2006) entende que simulação e dissimulação são conceitos distintos da elisão fiscal, que é uma atividade lícita, e portanto, não houve alteração nos limites do planejamento tributário após a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN.

3.5.3 Fraude a Lei

A fraude a lei está prevista expressamente no art. 167, inciso IV, do Código Civil, como um defeito do negócio jurídico que causa a sua nulidade, quando “tiver por objetivo fraudar lei imperativa” (BRASIL, 2002):

Conforme se observa do próprio texto legal, é imprescindível a presença do dolo na configuração da fraude.

Buscando a origem da palavra fraude, chega-se a mesma conclusão, visto que, deriva do latim “*fraudis*”, significando engano, má-fé, ou seja, sua noção é compreendida como um engano malicioso, promovido com dolo, para fuga do cumprimento do dever, no caso, do dever de obedecer a lei.

Venosa (2011) leciona que a fraude é a utilização de meio ardiloso ou enganoso com o intuito de contornar a lei, seja ela preexistente ou futura.

Em matéria tributária, a Lei 4.502/64, ao tratar sobre o imposto de consumo assim definiu (BRASIL, 1964):

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Dissecando a conceituação de fraude trazida pela legislação tributária, pode-se afirmar que para sua caracterização é necessário a presença de alguns requisitos.

Inicialmente, como já mencionado, o dolo é indispensável para a configuração

da fraude. Dessa forma, para que o Fisco desconsidere o ato ou negócio jurídico realizado por fraude a lei, precisa necessariamente demonstrar a má-fé do contribuinte em burlar a legislação.

Outro requisito obrigatório na fraude é que ela ocorra após o fato gerador, ou seja, após a hipótese de incidência tributária. Portanto, para estar caracterizada a fraude a lei tributária, que, diga-se de passagem, é uma lei imperativa, como exige o Código Civil, o fato gerador já deve ter ocorrido, e a partir do conhecimento dele, o contribuinte realiza uma violação direta a legislação, com falsas declarações ou atos e negócios fictícios, com o intuito de que não ocorra a subsunção do fato tributável e realizado a norma legal.

Machado (2004) entende que na fraude o contribuinte oculta o verdadeiro fato. O que acontece na realizada e que, deveria ser tributado conforme a norma, não é levado ao conhecimento do Fisco.

Outro requisito essencial para a configuração da fraude é que o contribuinte possua a intenção de reduzir, evitar ou postergar o pagamento do tributo. Ou seja, há a imposição que do ato ou negócio jurídico praticado decorra a vantagem tributária. Existe, portanto, um descumprimento de uma obrigação tributária, ao passo que a hipótese de incidência tributária e conseqüentemente o fato gerador já ocorreram, tornando o imposto devido.

Assim também entende Xavier (2001) ao sintetizar que a fraude exige três requisitos para sua tipificação: a finalidade da conduta omissiva ou comissiva de evitar, reduzir ou diferir a carga tributária; o caráter doloso da ação ou omissão; e por fim, o meio de realização do prejuízo ao fisco, fraudando a lei tributária.

Como pode-se observar, o abuso de direito, a simulação e dissimulação e fraude a lei são institutos conexos, ilícitos e que podem limitar ou contaminar determinado planejamento tributário. Contudo, embora semelhantes, são figuras distintas. No abuso de direito, o agente, extrapola os limites, abusa da boa-fé e da razoabilidade nos limites permitidos pela lei, com o propósito de reduzir sua carga fiscal. No negócio praticado com fraude à lei, o contribuinte não contradiz nem extrapola os limites legais, muito pelo contrário, ele cumpre respeitosamente a sua letra, porém, frustra o fim a que objetivava o princípio jurídico. Ou seja, o ato ou negócio jurídico é desejado, contudo tem o objetivo de enganar a lei e conseguir o fim proibido por caminho indireto. Já no negócio simulado, este é apenas aparente, mas não existe na realidade.

Muito se discute acerca da aplicabilidade do abuso de direito, simulação e fraude a lei do Direito Tributário, tendo em vista, que são institutos típicos do direito privado.

Greco (2001), adotando um posicionamento pós-positivista, baseado na normatividade de princípios jurídicos constitucionais, entende que independentemente lei expressa que autorize os institutos do abuso de direito e da fraude a lei podem ser aplicados à matéria tributária. Fundamentando seu raciocínio nos princípios da legalidade e imperatividade do ordenamento jurídico, afirma que mesmo que fosse imprescindível uma lei expressa autorizando a sua aplicação, o parágrafo único do art. 116, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, por si só, já supre tal necessidade (BRASIL, 2001).

Portanto, mais figuras típicas da evasão fiscal, como simulação, fraude a lei e abuso de direito, não devem ser consideradas lícitas no momento Constitucional atual, pautado no Estado Democrático de Direito. A liberdade individual, a liberdade contratual, bem como os postulados da propriedade e da livre iniciativa foram mitigados por figuras do Estado Social, como justiça e solidariedade fiscal.

Nesse contexto, percebe-se a licitude do direito de auto-organização, bem como da possibilidade do contribuinte, utilizando-se de meios legais buscar a economia tributária. Contudo, não deve ser permitido que, para este fim, ultrapasse o limite dos novos valores trazidos pela Constituição, adotando medidas ilícitas que visivelmente contrariem a vontade da lei.

No caso em comento, não desqualifica-se o negócio jurídico apenas por falta de um propósito comercial, mas por algo muito maior, na simulação, abuso de direito e fraude a lei, desconsidera-se os atos ou negócios jurídicos praticados, pela flagrante ilicitude destes à luz do ordenamento jurídico pátrio.

3.6 A FIGURA DO NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

Em contrapartida aos limites do planejamento tributário apresentados no tópico acima (abuso de direito, simulação e dissimulação e fraude à lei), o negócio jurídico indireto encontra-se protegido pela licitude.

Xavier (2001) define negócio indireto como “o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”.

Guerreiro (1998), por sua vez, explica que o negócio jurídico indireto é utilizado por contribuintes para, conscientemente alcançar finalidades lícitas diferentes das quais lhe são típicas e caracteriza-se por ser realmente desejado pelas partes, contudo utilizado para alcançar fim diverso daquele que é comum do negócio adotado.

Desse modo, pode-se afirmar que o negócio jurídico indireto, é um meio lícito, para atingir finalidade econômica semelhante ao método comercial típico, porém com o “plus” da econômica fiscal.

Difere essencialmente da simulação, pois no negócio indireto os atos são verdadeiros e queridos pelas partes com convergência, portanto, entre a vontade real e a vontade declarada, ao passo que na simulação, caracterizada pela ilicitude, ocorre a divergência entre a vontade interna e a vontade exteriorizada, com a intenção de criar um negócio que na realidade é inexistente ou que oculta o ato verdadeiramente desejado.

Scartezzini (2006) ao distinguir os institutos conclui que a jurisprudência aceita como lícito o negócio jurídico indireto, forma de contratar em que as partes querem alcançar um fim que não é o típico deste negócio adotado. Outrossim, não existe vontade declarada dissociada da vontade real, havendo a coincidência de ambas, distanciando o negócio jurídico indireto do instituto da simulação, visto que não está presente o interesse em ocultar ou disfarçar.

3.7 A NORMA GERAL ANTELISIVA – PARAGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Conforme já amplamente demonstrado, a busca incessante dos empresários pela redução da elevada carga tributária a que são submetidos no Brasil, obriga-os a procurarem meios para reduzir o seu custo operacional, e, conseqüentemente continuarem competitivos no mercado concorrencial. Para tanto, diversas vezes utilizam o instituto do planejamento tributário, seja licitamente, através da elisão fiscal ou até por métodos ilícitos, simulando, abusando de formas, fraudando a lei, configurando, por conseqüência, a evasão e sonegação fiscal. Ocorre que estas últimas táticas citadas, são contrárias a legislação em vigor e, em alguns casos, são tipificadas penalmente como crimes contra a ordem tributária.

Em contrapartida a necessidade do empresariado de reduzir a sua carga tributária, está o Estado, carecedor do dinheiro arrecadado com a tributação para

realizar os atos de competência da Administração Pública de forma eficaz. Para evitar a elisão, evasão ou sonegação fiscal, o Estado vem editando leis e interpretando analogicamente leis e princípios constitucionais a seu favor, como fundamento para desconsiderar negócios jurídicos realizados com abuso de formas, inclusive com a aplicação de severas multas, ou requalificar os atos e negócios que utilizam formas elisivas, lícitas, portanto, para evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos.

Nesse contexto, em janeiro de 2001, foi publicada a Lei Complementar 104/2001, incluindo o paragrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2001):

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.

Coelho (2006), não visualiza nenhuma inovação no dispositivo mencionado, visto que a doutrina já admitia que condutas de contribuintes com vícios do negócio jurídico, como dolo sonegatório, fraudes materiais, simulações já constituíam atos ilícitos passíveis de punição pela Autoridade Fiscal.

Entretanto, com uma simples leitura do dispositivo legal, percebe-se a utilização da expressão "...dissimular a ocorrência do fato gerador...". Portanto, de início, pode-se presumir que o legislador teve a clara intenção de coibir práticas de evasão fiscal, na qual, conforme já explicitado, o contribuinte utiliza-se de métodos ilícitos para minorar a sua carga fiscal. Logo, a elisão fiscal não estaria proibida pela análise literal do dispositivo.

Gutierrez (2006), tratando sobre o tema, aduz que "*a aludida norma visa combater evasão fiscal, configurada pela prática de condutas fraudulentas ou dissimuladas por parte do contribuinte. Tais práticas não se confundem com a elisão fiscal*".

Em uma outra perspectiva, resta evidente, que a norma legislativa em comento tem sua eficácia limitada, e necessária de uma regulamentação através de lei para ter sua eficácia plena.

Como forma de suprir a carência legislativa, foi publicada em agosto de 2002, a já mencionada Medida Provisória 66/2002, dispondo sobre os procedimentos para

a desconsideração de atos e negócios jurídicos realizados através de formas elisivas ou evasivas, contrariando, portanto, a literalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN que apenas permitia a desconsideração de atos ilícitos (BRASIL, 2002).

Todavia, cabe esclarecer ainda, que Medida Provisória é uma espécie legislativa de competência exclusiva do Chefe do Poder Executivo para tratar de determinados temas com relevância e urgência, devendo, de logo, ser submetida ao Poder Legislativo, conforme previsto no art. 62 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Dessa forma, nessa circunstância o Executivo era o principal interessado em incluir nas possibilidades de desconsideração, medidas lícitas de reduzir a carga tributária, como a falta de propósito negocial, visto que, a consequência natural de tal inclusão seria o aumento da arrecadação pelo Fisco.

E aprofundando a análise, ao coibir a prática da elisão e da elusão fiscal, o legislador, deveria utilizar, a princípio, como o fez a evasão, uma Lei Complementar, pois trataria inevitavelmente sobre obrigações tributárias e regularia limitações constitucionais ao poder de tributar, matérias reservadas à essa espécie legislativa, conforme art. 146 da Constituição (BRASIL, 1988).

Porém, reafirmando sua intenção inicial de coibir apenas práticas evasivas, o Congresso Nacional, na conversão da supracitada Medida Provisória na Lei 10.637 de dezembro de 2002, vetou a exigência do propósito negocial, bem como o impedimento à utilização do negócio jurídico indireto. Portanto, não mais estava proibida pela legislação em vigor a adoção de planejamentos tributários que utilizassem o negócio jurídico indireto ou fosse realizado sem propósito negocial.

Portanto, o ordenamento jurídico do Brasil adotou o modelo antievasão, embora a doutrina e jurisprudência tenha-o apelidado de “norma geral antielisão”, O direito brasileiro, adotou modelo próprio de antielisão, inserindo-o de maneira genérica no CTN e deixando para cada ente federativo a regulamentação dos procedimentos que entenderem necessário por meio de lei.

No entanto, apesar de não haver expressa previsão legislativa para tanto, o Fisco, e também o CARF, vem utilizando, erroneamente, o parágrafo único do art. 116 do CTN como uma norma jurídica antielisiva, exigindo, desse modo, um propósito comercial extratributário para legitimar o negócio jurídico.

Ressalte-se ainda, que com a não conversão do art. 14 da Medida Provisória 66/2002, o parágrafo único do artigo 116 do CTN volta a necessitar de uma lei para regulamentar seu procedimento, conforme sua parte final.

Embora o dispositivo legal careça de regulamentação e proíba apenas a utilização de meios de evasão fiscal nos planejamentos tributários, a Autoridade Administrativa Fiscal, por uma interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico, continua por desconsiderar atos e negócios jurídicos realizados por meio da elisão fiscal, fundamento tal posicionamento em princípios jurídicos.

Nesse interim, torna-se importante destacar os artigos 113, 421 e 422 do Código Civil, que tratam da boa-fé e da função social do contrato, usados pelo Fisco, através de uma interpretação econômica, para legitimar a aplicação das Teorias do “Propósito Negocial” e da “Substância sobre a Forma” no direito brasileiro (BRASIL, 2002).

Destaque-se por fim, a tentativa do Poder Executivo, através da Medida Provisória nº 685/2015, de instituir no ordenamento jurídico pátrio uma nova norma geral proibitiva da elisão ou elusão fiscal. O art. 7º do referido dispositivo exigia que contribuinte informasse a Administração tributária as operações e atos ou negócios jurídicos realizados que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo (BRASIL, 2015):

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 possuírem 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;

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.

TÔRRES (2015), ao tratar sobre o supracitado artigo da Medida Provisória, aduz que o objetivo do dispositivo é facilitar a transparência e acesso ao Fisco, prévia ou concomitantemente a execução do planejamento tributário agressivo, identificando deste modo, as pessoas envolvidas e a relação entre a forma e a substância dos atos e negócios jurídicos, no intuito de permitir a distinção entre casos de evasão, elusão e elisão fiscal. O doutrinador conclui afirmando que a inclusão da nova obrigação acessória pela Medida Provisória, seria uma racionalidade coerente, coadunando-se com os novos tempos de compliance fiscal,

para afastar riscos tributários à atividade, induzir lealdade concorrencial, e fortalecer o cumprimento da função social da propriedade através da garantia de preservação das bases tributáveis dos estados (ética social), justificando um controle mais rigoroso por parte da Administração Tributária, respeitado sempre os direitos e garantias fundamentais.

Contudo, em uma outra posição, Haidar (2015) considera a Medida Provisória em comento uma aberração jurídica, que cria obrigações inconstitucionais, implantando uma ditadura fiscalista, na qual todos os contribuintes são culpados até que se prove o contrário.

Estrada (2015), no mesmo sentido, se manifestou sobre a Medida Provisória 685/2015:

A MP 685/2015, ao legitimar a tributação por analogia, está acabando com direito de opção dos particulares, fenômeno típico dos Estados totalitários. A morte do direito de escolha, do direito de planejar, do direito de optar, não pode ser tolerada se o Brasil ainda pretende ser um Estado Democrático de Direito.

No entanto, apesar de toda a divergência e polêmica acerca da Medida Provisória em comento, na ocasião de sua conversão em lei, o Congresso Nacional, mais uma vez afastando normas gerais antielisivas do ordenamento jurídico pátrio, não reproduziu o art. 7º da MP na sua norma de conversão, a Lei 13.202 de dezembro de 2015.

Contudo, apesar de todo o esforço argumentativo utilizado pelo Fisco e pelo CARF, grande parte da doutrina tributária entende que o dispositivo incluído pela Lei Complementar 104/2001, ao tentar impedir a elisão fiscal, viola princípios constitucionais, como: legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I, da CF e já tratado neste trabalho; segurança jurídica, ao passo que viola o direito do contribuinte de antever as consequências dos seus atos ou negócios, desde que não sejam ilícitos; e princípio da livre iniciativa, previsto no art. 170 da Constituição, dentre outros (BRASIL, 1988).

Carrazza (2006, p. 279, itálico do autor) compartilha desse posicionamento ao afirmar que *“o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar (...)”*

Portanto, após a análise doutrinária e uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, o paragrafo único do art. 116 do CTN não é uma

norma geral antielisão, pois os contribuintes têm o direito de escolher a melhor forma de realizar seus atos e negócios jurídicos, desde que por meios lícitos, mesmo que a intenção primordial na escolha da forma de realização seja a economia de tributos. Na verdade, tal dispositivo, combate apenas a evasão fiscal, e foi introduzido no ordenamento pátrio para dispor expressamente sobre a proibição da utilização de formas jurídicas ilícitas para eximir, reduzir ou postergar a incidência tributária.

4 O CARF E SUA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM CONTRAPARTIDA A (DES)NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL

4.1 OBJETIVOS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foi criado através da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. De acordo com o inciso II, do art. 25 da citada lei o CARF é um “órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, integrado atualmente ao Ministério da Economia, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial” (BRASIL, 2009).

Da análise do referido inciso é possível concluir que o CARF tem a função precípua de julgar, na esfera federal e em grau recursal os litígios administrativos tributários dos contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil. O órgão tem competência para julgar os recursos voluntários, de ofício e especial.

Trata-se, portanto, de um processo administrativo tributário em segunda e última instância das inconformidades dos contribuintes contra as exigências tributárias e aduaneiras lançadas pela administração tributária.

Antes do litígio chegar à instância judicial o processo caminha pela via administrativa: começa na Receita Federal do Brasil, em suas unidades de julgamento em primeira instância, até culminar com as sessões públicas de julgamento do CARF. É claro que o contribuinte pode, a qualquer momento, optar pela via judicial, contudo, como explica Eduardo Martins Neiva Monteiro, a opção administrativa tem menor custo, não necessita de advogado para pleno direito de defesa e os julgadores têm competência especializada em diferentes áreas, como Direito Tributário, Ciências Contábeis e Comércio Exterior (MONTEIRO, 2011).

Como ainda explica Leonardo Aguirra de Andrade (2016, p. 312):

“A opção por esse tribunal administrativo se justifica pelo fato de que (i) em matéria de IRPJ e CSLL (submetido à competência administrativa do CARF), verifica-se um elevado número de estruturas elusivas de atos e negócios jurídicos, (ii) trata-se de um tribunal administrativo de alto nível técnico, em que há diversos precedentes sobre a elusão fiscal”.

Atualmente o CARF é formado por 130 conselheiros, os quais, em nome da segurança jurídica, devem atuar de forma neutra e imparcial nos julgamentos dos

recursos. A jurisprudência do órgão, resultado de reiteradas decisões sobre mesma matéria, tem peso relevante nas contendas administrativas tributárias.

4.1.2 Origens e História do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Antes de 2009 o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais era denominado de Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Suas origens históricas são fundamentais para o entendimento de sua atual estruturação.

Foi em 1924, durante o governo do presidente Arthur Bernardes (1922-1926) que foi criado através do Decreto nº 16.580 o Conselho de Contribuintes, nos Estados e no Distrito Federal, para julgar os recursos relacionados ao Imposto de Renda. De acordo com as informações coletadas na Memória Institucional do CARF, seus membros eram escolhidos entre contribuintes do comércio, indústria, profissões liberais e funcionários públicos, nomeados pelo Ministro da Fazenda (BRASIL, 2015).

Diante da experiência bem sucedida, três anos depois, o presidente Washington Luís (1926-1930) através do Decreto nº 5.157/1927 criou outro órgão julgador a fim de julgar recursos advindos de controvérsias relativas a outros tributos federais, notadamente o então existente Imposto sobre Consumo (BRASIL, 2015).

Por seu turno, o Decreto do presidente Getúlio Vargas (1930-1945) de nº 20.350/1931, que alterou o Decreto nº 5.157/27, estabeleceu que os novos Conselhos que fossem instalados deveriam ser denominados Conselho de Contribuintes, cuja composição seria de doze membros, escolhidos entre os funcionários da Fazenda e por contribuintes indicados pelas principais associações de classe e nomeados pelo Governo Federal. Os mandatos eram de dois anos sem possibilidade de renovação. Segundo Eduardo Monteiro era a primeira vez que funcionários do Ministério da Fazenda podiam participar das discussões, interpor recursos, além da sustentação oral das partes envolvidas nos processos (MONTEIRO, 2011).

Contudo, em 1934, os dois conselhos foram extintos por Vargas, sendo reinstalados em seguida, de acordo com as informações coletadas na Memória Institucional do CARF, sob as seguintes denominações e competências: Primeiro Conselho de Contribuintes, competente para julgar controvérsias sobre o Imposto de Renda e o Imposto do Selo e Vendas Mercantis; Segundo Conselho de

Contribuintes, responsável pelo Imposto de Consumo, Taxa de Viação e demais tributos não afetos ao primeiro conselho; e Conselho Superior de Tarifa, competente nas questões de classificação, de valor, de contrabando e quaisquer outras decorrentes de leis ou regulamentos aduaneiros (BRASIL, 2015). Segundo Eduardo Monteiro (2011) “com esse marco legislativo foram previstas duas instâncias na resolução das questões originadas de interpretação de lei tributária, uma singular e outra coletiva”.

Em 1964, no governo do presidente Castello Branco (1964-1967), com o Decreto nº 54.767, foi criado o Terceiro Conselho de Contribuintes. No governo de Emilio Médici (1969-1974) foi instituído o Quarto Conselho de Contribuintes, por meio do Decreto nº 70.235/72, em decorrência da nova denominação dada ao Conselho Superior de Tarifa, passando a ser assim dividida a competência para o julgamento (BRASIL, 2015):

- 1º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza;
- 2º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Produtos Industrializados;
- 3º Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;
- 4º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Importação, Imposto sobre a Exportação e demais tributos aduaneiros, e infrações cambiais relacionadas com a importação ou a exportação.

Esta estrutura foi mantida até 1977 quando, através do Decreto nº 79.630, foi extinto o Terceiro Conselho, sendo suas atribuições e competências transferidas para o Segundo Conselho. Por sua vez, o Quarto Conselho foi renomeado para Terceiro Conselho dos Contribuintes.

Na época do recém-empossado presidente João Figueiredo foi aprovado o Decreto nº 83.304/1979 criando a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), vinculada ao Ministério da Fazenda com o objetivo de julgar os próprios recursos dos Conselhos. Formada por presidentes e vice-presidentes de Câmaras do Conselho a CSRF tinha

“competência para apreciar recurso especial contra decisão não unânime quando contrária à lei ou à evidência de prova (privativo do PFN) e contra decisão que desse à lei tributária interpretação divergente da que tenha dado outra câmara dos Conselhos de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais” (MONTEIRO, 2011).

Finalmente, o Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes foi

unificado em um único órgão denominado de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cuja criação remonta a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. A efetiva instalação ocorreu por meio da Portaria MF nº 41, de 17 de fevereiro de 2009, e o seu Regimento Interno atual consta da Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015, com última alteração ocorrida através da Portaria MF nº 153, de 14 de abril de 2018.

4.1.3 Estrutura e Funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

De acordo com o art. 2º, anexo I, da Portaria MF nº 153/2018 a estrutura administrativa do CARF é dividida em: um administrativo e outro judicante (BRASIL, 2018).

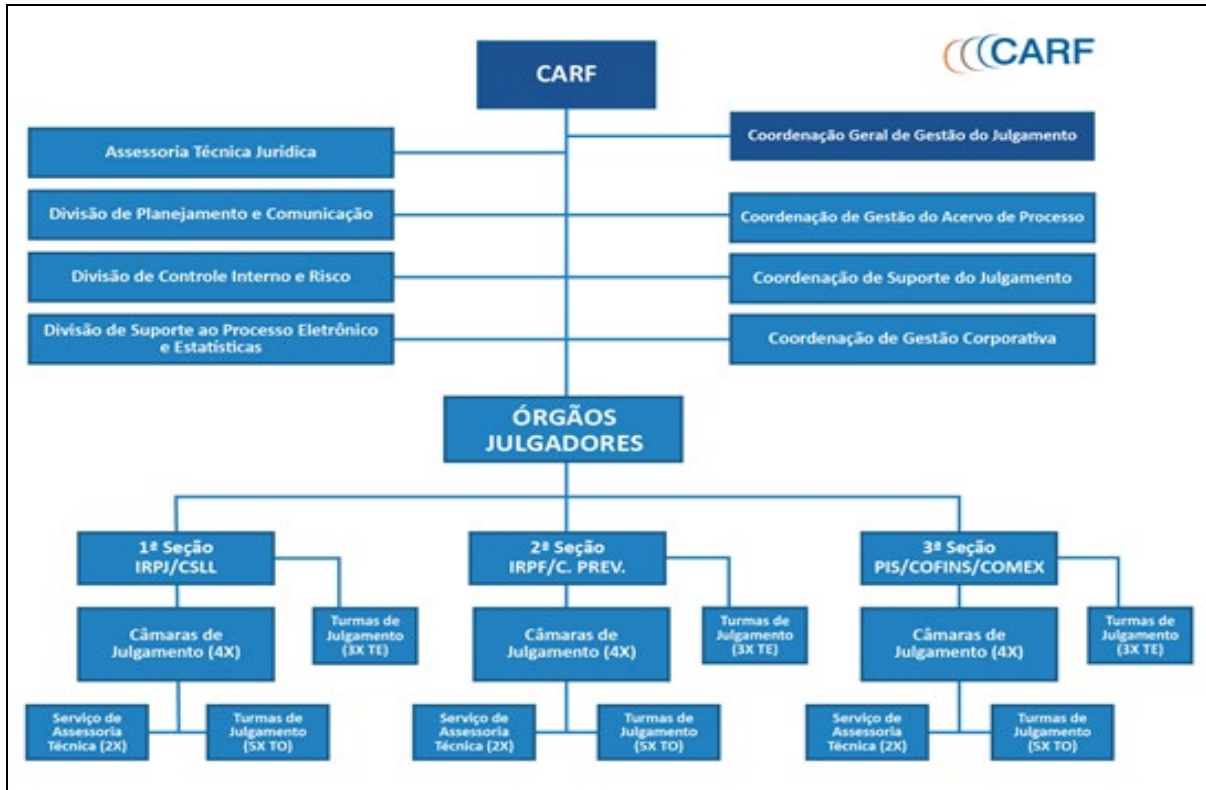
O setor administrativo tem nove subdivisões: Presidência; Assessoria Técnica e Jurídica – Astej; Divisão de Controle Interno e Risco - Diris; Divisão de Planejamento e Comunicação – Dipla; Divisão de Suporte ao Processo Eletrônico e Estatística – Dispe; Coordenação de Suporte ao Julgamento – Cosup; Coordenação de Gestão do Acervo de Processos – Cegap; Coordenação de Gestão Corporativa – Cogec; Coordenação-Geral de Gestão do Julgamento – Cojul.

Já o setor judicante tem duas subdivisões: as Seções de Julgamento e Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Para melhor entendimento pode-se observar o organograma de sua estrutura funcional na Figura 1.

Os órgãos julgadores estão estruturados em três Seções de Julgamento e uma Câmara de Recursos Fiscais. As três Seções de Julgamentos têm em sua composição nove Turmas Extraordinárias de Julgamento (TE) e 12 Câmaras de Julgamento (CAM). Por sua vez, as 12 Câmaras de Julgamento têm seis serviços de Assessoria Técnica de Câmaras (Astec) e 15 Turmas Ordinárias de Julgamento (TO) (BRASIL, 2018).

As competências judicantes das Seções de Julgamento estão previstas no art. 2º a 4º do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, Portaria MF nº 343/2015 (BRASIL, 2015).

Figura 2 – Organograma da Estrutura do CARF



Fonte: BRASIL, 2019.

Compete à 1ª Seção precipuamente processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância atinentes ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), além dos tributos, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções do art. 2º, Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (BRASIL, 2015).

À 2ª Seção caberá processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância quando a matéria envolver basicamente questões relativas à Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) e reflexos, o Imposto Territorial Rural (ITR), as Contribuições Previdenciárias e afins, presentes no art. 3º, Anexo II, Portaria MF nº 343/2015 (BRASIL, 2015).

Finalmente, incumbe à 3ª Seção processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância envolvendo Programa de Integração Social (PIS) ou Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição

para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); Imposto sobre a Importação (II); Imposto sobre a Exportação (IE); além desses e seus correlatos, cabe também contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação; classificação tarifária de mercadorias; isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação; vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria; omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado; infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação; trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e regimes aplicados em áreas especiais, remessa postal internacional; valor aduaneiro e bagagem; e por fim os lançamentos decorrentes do descumprimento de normas **antidumping** ou de medidas compensatórias. (art. 4º, Anexo II, c/c parágrafo único do mesmo artigo da Portaria MF nº 343/2015, negrito do autor).

É importante ressaltar que havendo conflito de competência entre as Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir sobre a contenda uma vez que tenha sido esse provocado por resolução ou despacho da Presidência da Turma que apresentou o conflito, conforme o art. 6º, § 7º, Anexo II, Portaria MF nº 343/2015 (BRASIL, 2015).

Além das Seções e respectivas Câmaras de Julgamento representada no organograma existe a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Esta, segundo o art. 9, c/c art. 64 da Portaria MF nº 343/2015, é composta por três Turmas especializadas por matéria e pelo Pleno. Cabe as Turmas julgarem os recursos especiais contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF (BRASIL, 2015).

De acordo com o art. 10 c/c art. 76 da Portaria MF nº 343/2015, compete ao Pleno das Turmas da CSRF a uniformização das decisões divergentes por meio de resolução, sendo estas provocadas exclusivamente pelo Presidente e pelo Vice-Presidente do CARF; Procurador-Geral da Fazenda Nacional; Secretário da Receita Federal do Brasil; e pelo Presidente de confederação representativa de categorias econômicas ou profissionais; além disso, também compete a CSRF (BRASIL,

2015).

Também compete ao Pleno da CSRF a edição de enunciado de súmula quando se tratar de matéria que foi submetida a duas ou mais turmas do CSRF, conforme o §1º, art. 72 da Portaria MF nº 343/2015 (BRASIL, 2015).

As súmulas do CARF poderá ter efeito vinculante em relação à administração tributária federal desde que o Ministro de Estado da Fazenda, atualmente, Ministro da Economia, o faça mediante proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros como prevê o art. 75 da Portaria MF nº 343/2015 (BRASIL, 2015). Na visão de Eduardo Monteiro o efeito vinculante da súmula do CARF “aproxima e institui semelhanças entre o tribunal administrativo e o Poder Judiciário, visando à celeridade na tramitação do processo” (MONTEIRO, 2011).

É impronste lembrar que o CARF tem a função de uniformizar sua jurisprudência, que comumente ocorre em decorrência do recurso especial das partes, cabível sempre que houver divergência de entendimento entre os seus órgãos colegiados de julgamento.

Para Paulo de Barros Carvalho (apud MONTEIRO, 2011, p. 21-22), a jurisprudência administrativa do CARF ao longo do tempo faz um processo de construção que dar sentido ao que consideram como mais justo. Como cita o próprio Carvalho:

“O passar do tempo vai levantando dúvidas, estruturando problemas, sugerindo novos esquemas de avaliação dos dados da experiência, rendendo espaço, assim, ao aparecimento de diferentes propostas de compreensão. E nosso direito positivo, no seu plano empírico, tem oferecido discussões demasiadamente interessantes. A todo o momento deparamo-nos com situações conflitivas que envolvem a tomada de diferentes opiniões pelos conselheiros, muitas vezes diametralmente opostas, transpondo, por esse modo, o importante obstáculo das ideologias no momento mesmo da positivação de suas decisões administrativas. A jurisprudência administrativa, ao seu jeito, vai construindo o sentido que lhe parece ser o mais justo, refletindo a inconstância dos relacionamentos sociais, enquanto a doutrina acompanha esse processo de configuração, procurando encontrar o perfil de uma outorga de competência que o legislador constituinte não adscreeveu de maneira expressa” (CARVALHO apud MONTEIRO, 2011, p. 21-22).

Por fim, ao analisar a evolução histórica da jurisprudência do CARF, Macei e

Quintino (2016), cita duas teorias aplicadas: uma formalista e a outra substantivista. Segundo a teoria formalista (ou liberal formalista) deve-se dar importância aos elementos formais do negócio jurídico, “bastando a ocorrência da subsunção do fato à norma para serem considerados aptos para gerar efeitos no mundo jurídico”. Por seu turno, a teoria substantivista (ou realista substancial) “consiste na análise do conteúdo que deu causa ao ato ou negócio jurídico e não à sua forma, bem como a declaração de vontade do contribuinte”.

A dualidade teórica presente na evolução histórica do referido tribunal administrativo, remete a doutrina da “substância sobre a forma” e justifica o atual posicionamento jurisprudencial do CARF, de avaliar não só a substância da transação, a real vontade do contribuinte na operação, mas também a presença de um propósito negocial no negócio jurídico.

Portanto, no tocante ao planejamento tributário, conforme será demonstrado, atualmente prevalece na jurisprudência do CARF, a teoria substantivista citada por Macei e Quintino (2016) mencionada anteriormente.

4.2 JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Num primeiro momento, até meados da década de 90 do século passado, a jurisprudência administrativa federal proferida pelo antigo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais adotava a teoria formalista, decidindo de forma favorável aos contribuintes. Assim, qualquer planejamento tributário realizado de acordo com os ditames legais era considerado válido. Sendo nessa época, portanto, permitida a elisão fiscal, visto que, configura, como já demonstrado, um método de economia tributária de maneira lícita, sendo vedada apenas a evasão fiscal, por utilizar-se de artifícios ilegais, comprometendo a arrecadação do Fisco.

Desse modo, buscando evitar a excessiva carga tributária, os contribuintes realizavam cada vez mais seus planejamentos tributários formalmente legais, contudo, sem preocupação quanto a presença de substância nos negócios jurídicos.

Esse fato causou uma grande redução na arrecadação do Fisco, e em consequência disso, o Tribunal Administrativo, ainda antes da Lei Complementar 104/2001 que incluiu o parágrafo único art. 116 do CTN, gradativamente foi alterando sua jurisprudência, analisando a substância e a presença de uma causa extratributária no negócio jurídico e, conseqüentemente, decidindo de forma aos

contribuintes. Nesse período passou-se uma análise mais aprofundada de institutos civilistas no negócio jurídico, como abuso de direito, simulação e fraude a lei.

Abraham (2011) percebe uma tímida evolução na postura do Tribunal Administrativo no tocante a identificação do propósito negocial e prevalência da substância sobre a forma sem, contudo, conseguir aplicar expressamente a norma geral antielisiva, o que só se concretiza a após a inclusão do paragrafo único ao art. 116 do CTN, quando, o órgão julgador passa a avaliar a essência dos negócios com seus aspectos substancias e matérias para a validade dos planejamentos fiscais.

A partir desse momento, a jurisprudência administrativa, aumentando o rigor na análise dos planejamentos, começou a aplicar nas suas decisões a teoria substantivista, fundamentando-as nas Teorias do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma, e passou a analisar além da forma, também a substância dos negócios jurídicos, sustentadas na norma geral antielisão prevista no CTN (MACEI; QUINTINO, 2016) Ocorre, que, essa mudança de paradigma ocorreu ao arrepio da lei, pois, como já demonstrado, o paragrafo único do art 116 do CTN, embora chamado de norma geral antielisão, trata-se na verdade de uma norma proibitiva da evasão fiscal, bem como, o referido dispositivo, confirme sua parte final, ainda carece de regulamentação legal.

A inércia (talvez proposital) do legislador, em regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, resultou na utilização da teoria substantivista pelo órgão julgador administrativo à margem da lei, de modo que, o Conselho de Contribuinte e posteriormente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, passou a analisar a substância do negócio e o propósito negocial totalmente sem critério, e os julgamentos contrários ao contribuinte passaram a constituir a maioria das decisões proferidas pelo referido Órgão.

Greco (2011) ao analisar tal período da evolução jurisprudencial administrativa alertava para o risco da experiência tributária brasileira no tocante ao planejamento tributário sair de um “tudo é permitido” para um “tudo é proibido”.

Nesse contexto, segundo OLIVEIRA (2011), ao passo que contribuintes, vislumbrando a possibilidade de reduzir sua carga fiscal, valiam-se de artifícios formais, despídos de substância, muitas vezes indefensáveis, a jurisprudência administrativa, decretavam a invalidade dos planejamentos supostamente ilegais por evasão fiscal sustentando suas decisões com indevida fundamentação legal, convalidando conceitos equivocados presentes em autos de infração, dentre outros

abusos. O autor exemplifica, citando acórdãos que fundamentam erroneamente a invalidade do negócio jurídico em uma suposta simulação, onde não há; em julgados que não conseguiram realizar a distinção correta entre simulação e negocio jurídico indireto ou que não vislumbravam que o vício real do negócio estava no abuso de direito; e até em decisões sustentadas que modo equivocado sobre desconsideração da personalidade jurídica, em situações, nas quais este conceito era inadequado, existindo na verdade a ocorrência da simulação.

Há de se ressaltar ainda que, além das diversas fundamentações indevidas, e da falta de critérios objetivos na aplicação das teorias Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma, fica evidenciado que existe divergência quanto a aplicação das referidas teorias nas diferentes Câmaras do CARF, conforme se verifica dos precedentes citados a seguir.

No acórdão 1401.002.076, de 19 de setembro de 2017, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF decidiu que no caso concreto o “propósito negocial vai além da mera formalidade dos instrumentos societários; ele depende precipuamente da intenção das partes em firmar o contrato (...)” (BRASIL, 2017). Nesse sentido, na decisão o negócio foi desconsiderado por falta de propósito negocial, apesar dos atos societários terem sido realizados de acordo com a legislação em vigor. Em outras palavras, a única intenção do contribuinte no negocio era a economia fiscal, o que foi vetado pela Câmara.

Nesta mesma esteira de pensamento, o Acórdão 1302.001.746, proferido em 19 de janeiro de 2016, pela 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, entendeu que “a prática de operações cuja única motivação consiste na criação artificial de condições para auferirem-se vantagens tributárias não é oponível à Fazenda Pública” (BRASIL, 2016).

E com essa linha de raciocínio, mesmo sem amparo legal, e desprovido de critérios objetivos, diversas outras decisões em desfavor dos contribuintes foram proferidas pelas diversas Câmaras do CARF.

No entanto, em contrapartida as decisões supracitadas, em 13 de setembro de 2016, por meio do acórdão n. 1201-001.484, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao analisar a necessidade de um propósito negocial extratributário, entendeu que a busca pela redução tributária já é por si só, um propósito negocial suficiente para validar o negócio jurídico, e que, “a existência de outras razões de negocio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade

e eficácia da operação” (BRASIL, 2016). Nesse sentido, o acórdão manteve os efeitos da operação, visto que, a conduta não foi configurada como simulada, fraudulenta ou dolosa, e a busca pela eficiência fiscal não deve invalidar os negócios realizados pelo contribuinte com seus respectivos efeitos fiscais.

Resta claro, portanto, a divergência jurisprudencial entre as diversas Câmaras do CARF, gerando uma grande insegurança jurídica, o que, por si, já prejudica o contribuinte, ao passo em que este não tem a certeza quanto a possibilidade de realizar o seu planejamento tributário lícito sem ser autuado futuramente sob o argumento de uma suposta carência de propósito comercial na transação.

Outro ponto de relevante importância ao tratar-se de planejamento tributário na jurisprudência administrativa é a oponibilidade (ou não) de negócios jurídicos válidos, porém desprovido de causa comercial, perante o Fisco. O ato ou negócio jurídico deixaria de ser analisado no plano da licitude ou ilicitude, de modo que, determinada transação poderia estar conforme os ditames legais e plenamente válidos, contudo, ao trazer em sua substância um propósito extrafiscal, seria inoponível ao Fisco, que, poderia desconsiderá-lo e cobrar os tributos como se o negócio fosse inválido.

Ao tratar do tema, Oliveira (2011), considera absurda esta possibilidade, já que, o Fisco, é parte integrante da Administração Pública, e submete-se aos princípios constitucionais e tributários, em especial ao princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da Carta Magna (BRASIL, 1988). Desse modo, o Fisco, não possui qualquer direito superior ao ordenamento jurídico, mas ao contrário, submete-se a esse ordenamento seja jurídica ou economicamente. Portanto, os atos lícitos e válidos são inteiramente oponíveis ao Fisco, como o são para todos.

Por fim, vale ressaltar que em recentíssima decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, no acórdão 1302-003.276 de dezembro de 2018, reconheceu a liberdade dos contribuintes em organizar e planejar suas atividades, sem praticar atos ilícitos (BRASIL, 2018).

No caso em comento a decisão citando o princípio da legalidade presente no art. 5º, inciso II, e o princípio da livre iniciativa na ordem econômica, presente no art. 170, ambos da Carta Maior (BRASIL, 1988), sustenta que os contribuintes são livres para organizarem suas transações da melhor forma que lhes aprouver, desde que de acordo com a legislação, bem como, que o Fisco apenas poderia desconsiderar atos de negócios jurídicos nos casos de comprovada ilicitude, o que configura evasão fiscal,

portanto, a contrassenso, permitida seria as situações de evasão fiscal. Por fim, pondera que o propósito comercial não é um requisito autônomo para verificar a licitude de determinado planejamento tributário.

Nesse ínterim, vislumbra-se num futuro breve uma possível mudança de paradigma na jurisprudência do CARF. Ultrapassando a discussão acerca da presença de propósito comercial, ou da análise da substância sobre a forma na transação, espera-se o Órgão Administrativo adote posicionamento que transmita segurança jurídica, dando prevalência ao respeito aos princípios constitucionais. Nesse contexto, as futuras decisões administrativas que tratam de planejamento tributário devem submeter os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária (Fisco e Contribuinte) aos referidos princípios, tais como a legalidade e isonomia tributária, neutralidade fiscal, liberdade fiscal e o seu contraponto, a capacidade contributiva, a solidariedade, bem como a moralidade tributária, que devido a sua relevância atualmente, será tratada em tópico específico adiante.

4.2.1 Aplicação e enquadramento das Multas de Ofício

Outra questão tormentosa que gera divergências na própria jurisprudência do CARF relacionada ao planejamento tributário diz respeito a aplicação da multa nos lançamentos de ofício, prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, na forma simples, qualificada ou agravada.

O supracitado dispositivo legal preleciona que (BRASIL, 1996):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;

§ 2º Os percentuais de multa a que se refere o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os art. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

(...)

Como se verifica, portanto, o supracitado dispositivo legal prevê a multa básica, no percentual de 75% em caso de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou no caso de declaração inexata, havendo sua duplicação nos casos de sonegação, fraude ou conluio, resultando no percentual qualificado de 150%, e por fim, traz ainda a possibilidade da multa agravada, resultante da majoração da multa simples em 50% em determinadas situações prevista no parágrafo segundo.

Nesse interim, o dolo é elemento fundamental para qualificação da multa de ofício. E a comprovação de forma clara do dolo nas condutas dos contribuintes cabe exclusivamente ao Fisco. Nesse sentido a jurisprudência administrativa do CARF, no acórdão 9101-002.429, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aplicou a multa qualificada, no percentual de 150%, por entender comprovada a simulação e consequentemente o intuito fraudulento do contribuinte (BRASIL, 2016).

No presente caso, a CSRF entendeu que sob a ótica de princípios constitucionais como a função social da propriedade, a conformidade da ordem econômica, e a justiça social, a prática de transações de reorganização societária, mesmo que formalmente lícita, analisando-se os atos individualmente, não deve ser considerada válida, haja vista o contribuinte evadindo-se da apuração do ganho de capital, supostamente por meio da simulação, reforçada pela carência de propósito negocial, ter obtido vantagem econômica. Ainda aplicou a multa qualificada pela caracterização do dolo no intuito fraudulento da suposta simulação comprovada.

Em que pese a referida decisão demonstrar mais uma vez a falta de critérios objetivos na caracterização do propósito negocial, bem como na aplicação de conceitos civilistas, como a simulação, já que, conforme anteriormente explicitado, o contribuinte tem o direito constitucional, amparado no princípio da legalidade tributária, de realizar o seu planejamento tributário de forma lícita, mesmo que a única causa negocial seja o benefício fiscal, restou claro que o órgão julgador exigiu para aplicação da multa qualificada a suposta comprovação do dolo pelo Fisco.

Com efeito, Greco (2011), analisando a aplicação exacerbada e indiscriminada de multas qualificados a qualquer planejamento tributário considerado ilícito ou simulado, destaca que em diversas situações envolvendo o planejamento ensejam dúvidas em relação a qualificação jurídica dos fatos, e consequentemente dúvidas quanto a existência da conduta infracional, repudiando assim, a aplicação de penalidades nas situações que a opção fiscalmente menos onerosa adotada pelo

contribuinte seria rejeitada pelo Fisco com base em divergência de qualificação. Nestas situações, destaca o Autor, o art. 112 do CTN indica o afastamento de penalidades, devendo ser adotada a interpretação mais benéfica ao contribuinte.

Entretanto, apesar de não haver discordância quanto a necessidade do aspecto subjetivo do dolo na multa qualificada, pouco se discute sobre sua importância na multa agravada.

O dolo pode ser definido sucintamente como a vontade livre e consciente de praticar determinada infração. Como elemento subjetivo, o dolo a intenção consciente do agente de realizar a conduta descrita. Desse modo, a legislação em comento (art. 44 da Lei 9.430/94) reservou tratamento mais rigoroso quando presente o elemento subjetivo, qual seja, a vontade real e consciente do contribuinte iludir o Fisco (STUCKY, 2018).

No que tange a necessidade do elemento subjetivo para aplicação da multa agravada, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9101-003.426, em 06 de fevereiro de 2018, dirimindo divergências quanto ao tema, decidiu que “ao contrário do previsto na qualificação a multa de ofício, no qual cabe apreciação de aspecto subjetivo, a respeito do intuito doloso na conduta do agente, o tipo de agravamento da multa de ofício comporta apenas aspecto de ordem objetiva” (BRASIL, 2018).

Desse modo, corroborando o entendimento da 1ª Turma da CSRF, STUCKY (2018) aduz que mesmo que desnecessária a presença do elemento subjetivo, o agravamento da multa seria devido pela violação direta aos deveres de colaboração com o Fisco nas situações prevista em lei, para desestimular práticas tendentes a prejudicar procedimentos fiscalizatórios.

4.3 JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com efeito, o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal prevê que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (BRASIL, 1988). Apesar da previsão constitucional e embora a maioria da jurisprudência administrativa atual seja contrária ao contribuinte, ainda é escassa na esfera judicial, os casos relacionados a planejamento tributário analisados pelos Tribunais Superiores.

Segundo Moraes (2014), a escassez pode ser justificada pelo fato que as

discussões sobre este tema são travadas inicialmente na via administrativa e o posicionamento desfavorável aos contribuintes nesta esfera é relativamente recente.

Pode-se citar como um princípio de jurisprudência judicial sobre o planejamento tributário, as decisões do início do século XXI, que trataram sobre a descaracterização pela fiscalização tributária dos contratos de leasing, enquadrando-os como uma simples compra e venda nas hipóteses das parcelas estarem concentradas nas primeiras prestações.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao analisar a questão, no REsp nº 229.986/SC, através da sua 2ª Turma, decidiu que “a jurisprudência tem entendido que o contrato de leasing deve ser respeitado como tal, em nome do princípio da liberdade de contratar” e no caso concreto, manteve a validade do contrato, haja vista a descaracterização não possuir respaldo legal (BRASIL, 2001).

No entanto, conforme Oliveira (2011) alguns outros julgados sobre o tema ganharam notoriedade e merecem ser explicitados, como pode-se ver adiante.

O recurso extraordinário 268586-1 - SP, decidido em maio de 2005 pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), apesar de não adentrar no estudo da elisão e evasão fiscal, em determinado momento da decisão cita que não deve prevalecer a forma sobre o conteúdo (BRASIL, 2005). Contudo, em verdade, ao contrário do que parece, Oliveira (2011) explica que a Corte Suprema não adota a Teoria da Substância sobre a Forma ou da Interpretação Econômica. Mas, no caso concreto, a discussão gira em torno da presença da simulação, tornando a transação ilícita.

Uma segunda decisão que merece destaque foi proferida pelo STJ no REsp 946.707-RS, ao analisar um caso de “incorporação as avessas” (BRASIL, 2009). Na ocasião, o Tribunal não conheceu do recurso especial em virtude do seu não cabimento, já que não é vedado ao Superior Tribunal de Justiça rediscutir provas já firmadas nos autos. Portanto, o STJ não adentrou ao mérito no caso concreto, porém, o Ministro Relator, Herman Benjamin, no seu voto, chegou a conclusão sobre a presença da simulação no negócio. No entanto, pelo não conhecimento do Recurso, manteve-se a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª região proferida na Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9 que configurou o negócio como simulado, prevalecendo as consequências do ato simulado, qual seja, a desconsideração do negócio jurídico ilícito (BRASIL, 2007).

Vale registrar, contudo, que o TRF da 4ª Região, ao distinguir elisão e evasão

fiscal na ementa do referido julgado reconhece a possibilidade do contribuinte gerir suas atividades e seus negócios em busca da redução tributária, desde que antes da ocorrência do fato gerador. Na ementa ainda, a decisão ensina que “admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte”.

Comentando as decisões judiciais supracitadas e corroborando o entendimento já explanado no presente no trabalho, Oliveira (2011), conclui que a ainda discreta jurisprudência judicial sobre o tema convergem para distinguir a elisão da evasão fiscal; basearam-se no conceito de simulação e conseqüentemente de evasão fiscal (ilícita); e ademais não utilizam qualquer teoria limitativa do planejamento tributário lícito (Propósito Negocial, Substância sobre a Forma, Interpretação Econômica).

4.4 A MORALIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988, ao incorporar o princípio da moralidade pública expressamente em seu texto, reconheceu a força da honestidade nas relações administrativas. Queria o legislador alcançar todo setor da administração pública, o que se insere, nesse sentido, a administração tributária.

Contudo, a moralidade tributária não pode ser vista apenas do ponto de vista administrativo, uma vez que existe, no outro polo da relação, o contribuinte. Sendo assim, é possível observar a moralidade tributária em diversos ângulos, com destaque para moralidade tributária para a Administração Tributária, com a criação de um ambiente propício ao cumprimento das obrigações tributárias (assistência ao contribuinte), refletindo, a título de exemplo, sobre os impostos de um ordenamento jurídico e sua ideia de moralidade.

No outro ângulo se destaca a moralidade tributária para o contribuinte refletida na motivação interna para o pagamento dos tributos. Ou seja, o indivíduo, frente a situações fáticas enfrentadas no cotidiano, deve pautar seu comportamento e tomar decisões dentro daquilo que considera apropriado, e, portanto, moralmente correto.

Ademais, Lubian e Zarri (2011 apud SÁ, 2013, p. 61) analisa a moral tributária em três dimensões: a primeira, com foco no pensamento de Kant, considera o pagamento do imposto como um dos deveres fundamentais dos cidadãos; a segunda dimensão, com base na moralidade comunitária, considera que o não pagamento do tributo prejudica toda a comunidade; e a terceira dimensão, na

perspectiva distributiva, considera que o pagamento do imposto é necessário para garantir a subsistência dos mais fracos.

Para Andréa Lemgruber Viol “a moralidade diz respeito aos valores que sustentam nossas normas e regras, aos valores que nos guiam, enquanto sociedade, a distinguir o correto do incorreto”. Contudo, ressalta a autora que há pouquíssimos escritos sobre os costumes de cada sociedade em relação ao seu dever tributário, como também é rara a produção sobre moralidade e valores que sustentem a cultura tributária (VIOL, 2008, p. 13-14).

Trata-se, portanto, de uma nova forma de olhar para o direito tributário, um movimento que segundo Ana Claudia Akie Utumi surgiu nos Estados Unidos e no Reino Unido, para discutir “o cumprimento pelas empresas de seu dever ‘moral’ de pagar a ‘parcela justa’ de tributos (‘fair share of tax’)” (UTUMI, 2015, p. 196).

A moralidade tributária ganhou repercussão internacional em 2013 no Fórum Econômico Mundial, após David Cameron (primeiro-ministro do Reino Unido de 2010 a 2106) ressaltar a importância do pagamento da parcela justa de tributos e fazer referência ao caso da empresa inglesa de Starbucks.

O grupo Starbucks, que atua na área de cafeterias, teve uma redução do lucro tributável e pagaram valores baixos a título de imposto de renda corporativo, sem ter ocorrido na evasão fiscal. Ocorre que a baixa tributação ganhou repercussão política e midiática trazendo impactos negativos para empresa, a exemplo de boicotes. A prática considerada “imoral” pelos variados agentes sociais estimulou um crescente movimento de protestos sob o argumento de que a elisão fiscal realizada pela empresa poderia prejudicar a decadência nos serviços públicos oferecidos pelo governo.

Diante do fato, a Starbucks “decidiu se oferecer para pagar ao Fisco inglês cerca de 20 milhões de libras esterlinas por conta de tributos não devidos, ou seja, como compensação pelo não pagamento – legal – do imposto de renda” (UTUMI, 2015, p. 196-197).

Com base no caso da Starbucks, independentemente da “moralidade tributária” repercutir direta ou indiretamente no Brasil, Cláudia Utumi chama a atenção que a “tributação não pode ser uma questão de adotar ou não os mais altos padrões morais, mas sim, de obedecer ou não a lei” (UTUMI, 2015, p. 197).

Portanto, o que está em questão é a necessidade da adequação da lei, com critérios e objetivos claros, que possibilite ao contribuinte agir em acordo com a

moralidade tributária. Nesse sentido, a moralidade tributária deve ser entendida por dois véis: como meio de proteção aos contribuintes em relação ao Estado ao mesmo tempo em que haja uma prática de atos mais justos e transparentes dos contribuintes. Com esse intuito a moralidade tributária pode ser usada para equilibrar a cobrança dos que deveriam pagar mais ou para afastar tributos excessivos.

Surge então uma nova perspectiva de análise da licitude e validade do propósito negocial no Brasil. Ao passo que acredita-se que a jurisprudência administrativa e judicial diminua na análise das teorias importadas (propósito negocial, substância sobre a forma e interpretação econômica), espera-se também uma análise mais rigorosa e sistemática, dentro dos limites impostos pela legalidade tributária, da presença da moralidade tributária tanto por parte do Fisco, como do contribuinte, conforme explanado.

4.5 A (DES)NECESSIDADE DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Em tempos de crise econômica e aumento concorrencial com a consequente redução dos lucros empresariais, o planejamento tributário passa a ser um verdadeiro dever contratual (e até mesmo legal) por parte dos administradores ou responsáveis pelas empresas.

Com efeito, o artigo 153 da Lei 6.404/76, preceitua que “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.” Complementando, o art. 154 do mesmo diploma legal prevê que o administrador deve, conforme as exigências do bem público e da função social da empresa, buscar os interesses da sociedade. Embora a legislação citada, trate apenas da sociedade por ações, deve ser aplicada também por analogia e com as devidas adaptações às demais sociedades empresariais (BRASIL, 1976).

Andrade Filho (2010), analisando os artigos supracitados leciona que o administrador tem o dever de lealdade, e a obrigação de perquirir da melhor forma possível o cumprimento das metas empresarias.

Desse modo, verifica-se que o planejamento tributário como um dever empresarial é amparado pela legislação. Como poderia então, o Fisco desconsiderá-lo sob o argumento da falta de um propósito negocial?

Amaro (2012) leciona, nesse sentido, que o contribuinte tem o seu direito de

escolher dentre dois caminhos possíveis, aquele tributariamente menos oneroso, desde que, seja lícito. Continua o Autor afirmando que a zona de legitima da economia fiscal, baseia-se no princípio da legalidade constitucional, ou seja, no pressuposto de que ninguém deve ser obrigado a escolher a forma negocial que resulte em maior ônus fiscal.

A simples economia tributária, desde que não seja realizada ilicitamente, por si só, já é fundamento suficiente para validar os negócios jurídicos, e a falta de propósito negocial não deve ser argumento para justificar para desconstituição da transação.

Coelho (2010) informa que a tributação não deve ser exercida num livre arbítrio do Fisco. Existem limitações ao poder de tributar, de modo que a administração tributária pode fiscalizar, contudo, limita-se no direito de exercer atividade sob o regime de livre iniciativa.

Corroborando esse entendimento, Ávila (2001), fala em um verdadeiro Estatuto do Contribuinte, como um conjunto de normas garantistas do direito do contribuinte e que limita o poder de tributar.

Em verdade, diversas são as normas (regras leis e princípios) que garantem aos contribuintes o direito de se organizarem da forma que melhor entenderem para redução da carga tributária. Destaque-se, no entanto, os princípios constitucionais, já anteriormente citados, da legalidade tributária e da livre iniciativa, bem como, o art. 108, §1º do CTN que veda a aplicação da analogia para cobrança de tributos (BRASIL, 1966).

Ainda sobre os limites ao poder de tributar, Schoueri (2005), conclui que acaso a intervenção tributária crie impedimentos a atividade empresarial, a norma tributária indutora que assim prever poderá ter sua constitucionalidade questionada.

Portanto, conforme já explanado no presente trabalho, não existe no ordenamento jurídico pátrio, dispositivos proibitivos da elisão fiscal, entendida, como a busca de meio lícitos para realizar determinado planejamento tributário e conseqüentemente pagar menos tributos.

E não há que se falar em norma geral antielisão, visto que, a regra presente no paragrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, além de não tratar de elisão, mas de evasão fiscal, ilícita, portanto, carece de regulamentação legislativa, conforme sua parte final.

Superada a premissa de inexistência de norma geral antielisiva, também não

pode o fisco utilizar-se de um instituto importado do direito estrangeiro, como o propósito negocial, para justificar a desconsideração das transações jurídicas, e cobrança de tributos supostamente devidos, com aplicação em diversos casos, de vultuosas multas.

O propósito negocial também não está previsto no ordenamento jurídico brasileiro. Sua previsão legal restou foi afastada quando da conversão da Medida Provisória 66/2002 na Lei 10.637/2002, na qual, ficou claro a não intenção do legislador ordinário de incluir o instituto na legislação brasileira.

Portanto, pode-se concluir que a utilização de princípios constitucionais ou de institutos não previsto na legislação para ampliar o poder do fisco sobre o contribuinte é uma atitude manifestamente inconstitucional, ferindo de morte o princípio da legalidade, pois dessa forma o que temos é uma nítida usurpação do poder legislativo, que explicitamente, demonstrou não desejar a inclusão do propósito negocial na legislação brasileira.

Machado (2007) afirma, nesse sentido, que as inconstitucionalidades da norma geral antielisão e da aplicação da teoria do propósito negocial, tanto pela violação do princípio da legalidade tributária, pela insegurança jurídica causada com trazida por elas, como pela violação ao art. 60, § 4º, inciso IV, da Carta Maior.

Utumi (2015), em posicionamento menos radical, informa que não é contra a aplicação das análises da substância e do propósito negocial, mas critica frontalmente a aplicação sem critérios claros e objetivos estabelecidos em lei, como ocorre atualmente.

Desse modo, o conceito de propósito negocial ou até mesmo a interpretação da substância sobre a forma nas transações, não devem continuar sendo aplicadas de forma absolutamente arbitrária, subjetiva e indiscriminada pelo Fisco e pelo CARF. Não se pode esperar que a redução tributária seja apenas uma mera consequência do negócio jurídico realizado.

Por fim, é de forçoso esclarecer, que toda argumentação realizada a favor do contribuinte no presente trabalho apenas é válida, caso este exerça o seu direito de planejamento tributário de forma lícita, com respeito aos ditames legais e também a princípios constitucionais e tributários, obedecendo inclusive nova ordem constitucional tributária que se vislumbra para o futuro, com respeito a princípios modernos tais como a capacidade contributiva, a neutralidade e liberdade fiscal, livre iniciativa econômica e, sobretudo, ao já tratado princípio da moralidade tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificou-se inicialmente no presente estudo que devido a elevada carga tributária exigida no Brasil, os contribuintes passaram cada vez mais a realizarem planejamentos tributários no intuito da redução da carga fiscal.

Contudo, tais planejamentos, mesmo que não eivados de ilegalidade, passaram a ter suas operações desconstituídas pelo Fisco que, após a Lei Complementar 104/2001, responsável por incluir no parágrafo único do art. 116 do CTN a chamada norma geral antielisão, fundamentou suas autuações no referido dispositivo, bem como nas teorias do Propósito Negocial, Substância sobre a Forma e Interpretação Econômica.

Com a inclusão desse dispositivo observou-se também uma mudança jurisprudencial no CARF, que em um primeiro momento aplicava a teoria formalista e, evoluindo sua jurisprudência, passou a decidir de acordo com a teoria substantivista, exigindo, na maioria dos processos a demonstração de um propósito negocial extratributário.

Entretanto, embora o Executivo tenha tentado importar do direito estrangeiro e introduzir o propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro, O Poder Legislativo, acertadamente não referendou tal situação na conversão da Medida Provisória 66/2002 na Lei 10.637/2002.

Portanto, ainda não existe legislação que permita o Fisco e o CARF de exigir um propósito negocial nos planejamento tributários realizados no Brasil, o que torna ilegal a até mesmo inconstitucional a utilização desta teoria, já que, “feriria de morte” o princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Desse modo, observou-se que a jurisprudência administrativa, nas suas decisões em desfavor dos contribuintes, continuou a exigir uma causa negocial, contudo, sem qualquer critério objetivo, e com fundamentação equivocada, utilizando-se diversas vezes de institutos civilistas (abuso de direito, simulação, fraude a lei) caracterizadores da evasão fiscal e, portanto, ilícitos para sustentar uma suposta falta de propósito negocial e desconstituir o negócio jurídico.

O estudo realizado demonstrou ainda que a jurisprudência judicial, ainda é bastante escassa sobre o tema, embora seja possível analisar que nas poucas vezes que enfrentou a questão, os tribunais superiores não valeram-se de qualquer

teoria limitativa ao planejamento tributário, desconstituindo-o apenas nos casos de simulação.

Após a análise sistemática de todo ordenamento jurídico, dos argumentos expostos pela jurisprudência administrativa e judicial e da doutrina majoritária, conclui-se que não cabe interpretação econômica, análise da substância sobre a forma e exigência de um propósito negocial no direito tributário brasileiro e que padece de inconstitucionalidade a sua aplicação, sobretudo pela inobservância da legalidade estrita, protetora das liberdades individuais contra o arbítrio estatal e dos demais princípios constitucionais e tributários que limitam o poder de tributar.

Nesse contexto, entende-se que é lícito o planejamento tributário, mesmo que carecedor de um propósito negocial, porque a simples busca do contribuinte pela redução de sua carga fiscal, hoje, extremamente excessiva, é suficientemente um propósito negocial.

Por fim, ainda de que forma tímida, observa-se (e espera-se) uma nova ordem constitucional-tributária na jurisprudência administrativa relacionada ao planejamento tributário, com o foco na análise da legitimidade voltado para o respeito não só a legislação em vigor como a princípios tributários, como a boa-fé e a moralidade administrativa, tanto por parte da Administração Tributária, como pelo contribuinte.

Desse modo, é recomendável que num futuro breve todo planejamento tributário se ampare nos requisitos jurídicos da elisão fiscal, mas também seja cauteloso e guarde um razoável coeficiente de segurança, não se compondo por características que agridam à própria sensibilidade e intuição das pessoas, bem como o Fisco não utilize indiscriminadamente e sem qualquer critério amparado no ordenamento jurídico pátrio institutos importados do direito estrangeiro apenas na intenção de arrecadar, sem qualquer preocupação com o contribuinte, como pessoa humana, revestido de direitos tributários fundamentais.

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, n. 192, 2011.

AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco. Carga Tributária no Brasil: redimensionada e repensada. **Rev. Administración Tributaria**, n. 40, 2016.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**, 4. ed. Editora: Método, 2010, p. 288.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE FILHO, Edimar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Edmar Oliveira. Direito e dever de planejamento tributário ou de otimização da carga tributária. *In*: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 81, 2010. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8324. Acesso em: 17 mar. 2019.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Estatuto do Contribuinte**: conteúdo e alcance. *In*: Revista Diálogo Jurídico, Salvador: CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n. 3, 2001, p. 2. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_3/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf. Acesso em: 18 mar. 2012.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007, p. 241.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 jan. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1ª Turma Ordinária). **Acórdão nº 1401-002.076**. Relator: Daniel Ribeiro Silva, 19 de Setembro de 2017. Brasília, DF: 4ª Câmara, 1ª Seção, 2017. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 19 mar. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª Turma Ordinária). **Acórdão nº 1302-001.746**. Relator: Edeli Pereira Bessa, 19 de janeiro de 2016.

Brasília, DF: 3ª Câmara, 1ª Seção, 2016. Disponível em:
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 19 mar. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1ª Turma Ordinária). **Acórdão nº 1201-001.484**. Relator: Luis Fabiano Alves Penteadó, 13 de setembro de 2016. Brasília, DF: 2ª Câmara, 1ª Seção, 2016. Disponível em:
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 20 mar. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª Turma Ordinária). **Acórdão nº 1302-003.274**. Relator: Luis Flávio Machado Vilhena Dias, 11 de dezembro de 2018. Brasília, DF: 3ª Câmara, 1ª Seção, 2019. Disponível em:
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 20 mar. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1ª Turma). **Acórdão nº 9101-002.429**. Relator: Marcos Aurélio Pereira Valadão, 18 de agosto de 2016. Brasília, DF: Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2016. Disponível em:
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 mar. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1ª Turma). **Acórdão nº 9101-002.429**. Relator: Gerson Macedo Guerra, 06 de fevereiro de 2018. Brasília, DF: Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2018. Disponível em:
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 mar. 2019.

_____. **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: Presidência da República, 2001. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp104.htm. Acesso em: 12 jan. 2019.

_____. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em: 4 fev. 2019.

_____. **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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 3 jan. 2019.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 20 mar. 2019.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm. Acesso em: 13 jan. 2019.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 20 mar. 2019.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 3 jan. 2019.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 7 jan. 2019.

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm. Acesso em: 17 fev. 2019.

_____. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 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), [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em: 8 jan. 2019.

_____. **Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015.** Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm. Acesso em: 14 jan. 2019.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Memória Institucional.** Brasília, DF: Ministério da Economia, 2015. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>. Acesso em: 16 mar. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2018.

_____. **Portaria MF nº 153, de 17 de abril de 2018.** Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), [...]. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a->

informacao/boletim-de-servicos-carf/portarias-do-mf-de-interesse-do-carf-2018/portaria-mf-153-regimento-interno-do-carf.pdf/view. Acesso em: 10 fev. 2019.

_____. **Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015.** Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). **Recurso Especial 229.986/SC.** Relator: Ministra Eliana Calmon, 14 de agosto de 2001. Brasília, DF: 2001. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 23 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **Recurso Extraordinário 268.586/SP.** Relator: Ministro Marco Aurélio, 24 de maio de 2005. Brasília, DF: 2005. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 23 mar. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). **Recurso Especial 946.707/SC.** Relator: Ministro Herman Benjamin, 25 de agosto de 2009. Brasília, DF: 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 21 mar. 2019.

_____. Tribunal Federal da 4ª Região (2ª Turma). **Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9.** Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares, 26 de março de 2007. Porto Alegre, RS: 30 de março de 2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1>. Acesso em: 21 mar. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 16, 2007, p. 84.

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 264.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária.** Curitiba, 2008, p. 39.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: Legislação Especial Penal.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 704.

CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.** Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 22. ed. Malheiros: São Paulo, 2006, p. 279

_____, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 514-515.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 681.

_____, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 783- 281.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed, 2018, p. 136.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: teoria geral do direito civil. 22. ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, v. 1, 2005, p. 459.

ESTRADA, Roberto Duque. MP 685/2015: uma tentativa inconstitucional de tributação por analogia. **Revista Consultor Jurídico**, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-02/consultor-tributario-mp-6852015-tentativa-inconstitucional-tributacao-analogia>. Acesso em; 05 mar. 2019.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 136.

GASSEN, V; D'ÁRAUJO, P. J. S; PAULINO, S. R. F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, n. 66, 2013. p. 213-234.

GIAMBIAGI, F; ALÉM, A.C. **Finanças Públicas**: Teoria e Prática no Brasil. 5. ed., Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2016. p. 576.

GODOI, Marciano Seabra. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 49 n. 194 2012. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496582/000952689.pdf?sequence=1>. Acesso em: 13 fev. 2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN**. In: **ROCHA, Valdir de Oliveira** (Coord.). O planejamento tributário e a Lei complementar nº 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 196-199.

_____, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008., p 126.

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

_____, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário: análise jurídica e ética**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 112.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e de ilicitude. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 221-222.

Haidar, Raul. MP 685 desmoraliza Poder Legislativo e aterroriza contribuintes. **Revista Consultor Jurídico**, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-ago-03/justica-tributaria-mp-658-desmoraliza-poder-legislativo-aterroiza-contribuintes>. Acesso em: mar. 2019.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. **Um estudo sobre a evolução da Carga Tributária no Brasil: Uma Análise a partir da Curva de Laffer**. In: Encontro de Administração Pública e Governança, 2016, São Paulo. Encontro [...]. São Paulo, 2016.

LISBOA, Roberto Senise. **Direito Civil de A a Z**. Barueri: Manole, 2008.

MACEI, Demetrius Nichele; QUINTINO, Jéssica Priscila. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **A norma antielisão e o princípio da legalidade – Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. O planejamento tributário e a Lei complementar 104**. São Paulo: Dialética. 2001, p.115.

_____, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 139.

_____, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 328.

_____, Hugo de Brito A falta de propósito negocial como fundamento para a exigência de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 143, 2007.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 30.

MATTOS, T. I. et al. Carga tributária excessiva e os efeitos no dia-a-dia. **Interdisciplinary Scientific Journal**, v. 4, n. 2, 2017.

MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva; CAMPOS, Hélio Silvio Ourem. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. *In: Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 93, 2011. Disponível em: http://ambitojuridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_litura. Acesso em 28 fev. 2019.

MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2006, p. 97.

MORAES, Ricardo Lopes de. O propósito negocial como elemento essencial para o planejamento tributário na era da sustentabilidade. **Amazon's Research and Environmental Law**, v. 2, n. 2, 2014.

MUNARETTO, L. F. Carga tributária Formalidade X Informalidade. *Jornal do Comércio*, Rio Grande do Sul, 2005.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Virtual da Advocacia Geral da União – AGU**, n. 9, 2001, p. 12. Disponível em: https://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/104461. Acesso em: 2 mar. 2019.

OLIVEIRA, Luciana Galda. **Estudos comparados de Sistemas Tributários**. Revista do Mestrado em Direito: UCB, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Curso de Direito Tributário**. Centro de Extensão Universitária. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 13. ed. 2011.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latim, 2004. p. 76-77.

ROQUE, Jorge. Planejamento Tributário deve ser feito com propósito negocial. **Revista Consultor Jurídico**, 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jan-27/jorge-roque-planejamento-tributario-feito-proposito-negocial>. Acesso em: 18 mar. 2019.

SÁ, Cristina Isabel Branco. **Fatores determinantes da moral tributária em Portugal**: Uma análise através da aplicação de um modelo de equações estruturais. Dissertação (Doutorado em Gestão de Empresas) - Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Portugal: julho de 2013. Disponível em: https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/23754/1/Tese_Doutoramento_Cristina_Sa.pdf. Acesso em: 14 mar. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. Editora: Saraiva, 2017, p. 749.

SALOMÉ, Joana Faria; SACCO, Ricardo Ferreira. Contornos jurídico-constitucionais do planejamento tributário. *In: Meritum*: Revista de Direito da FCH/FUMEC, v. 1, n. 1. Belo Horizonte: FCH/FUMEC, 2006.

SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2015.

SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. As normas anti-elisão e o planejamento tributário. *In*: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. a. 14, n. 68, 2006. São Paulo: RT, 2006, p. 17.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário e Ordem Econômica**. *In*: Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Heleno Taveira Tôres (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 557.

_____, Luiz Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

STUCKY, Thales. **A interpretação literal para aplicação da multa agravada**: Há espaço para subjetividade na análise de cabimento da multa agravada? Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/interpretacao-literal-para-aplicacao-da-multa-agravada-27032018>. Acesso em: 12 mar. 2019.

SILVA, Américo Luís Martins da. A ordem constitucional econômica. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**: planejamento e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 51.

_____, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: RT, 2003.

_____, Heleno Taveira. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. **Revista Consultor Jurídico**, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 08 mar. 2019

UTUMI, Ana Claudia Akie. **Planejamento tributário**: qual o futuro? *In*: CARAVALHO, Cristiano (Org.). Direito Tributário atual. 1 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

VALENTINO, Ângela Maria. Planejamento tributário e o princípio constitucional da capacidade contributiva. *In*: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, n. 105, 2012. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11945&revista_caderno=26. Acesso em: 10 fev. 2019.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**: parte geral. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 562.

_____, Sílvio de Salvo, **Direito civil**: parte geral, 11. ed. Atlas, 2011.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na**

Sociedade. Brasil: Secretaria da Receita da Federal do Brasil, 2008. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2019.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** Ed. Dialética, 2001.