

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA
FACULDADE DE DIREITO DE CURITIBA**

CAROLINA BAGGIO LIPSKI

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

CURITIBA

2018

CAROLINA BAGGIO LIPSKI

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

**Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito, do
Centro Universitário Curitiba.**

Orientador: Thiago Dalsenter

CURITIBA

2018

CAROLINA BAGGIO LIPSKI

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito da Faculdade de Direito de Curitiba, pela banca Examinadora formada pelos professores:

Orientador: Thiago Dalsenter

Prof. Membro da Banca

Curitiba, de de 2018

SUMÁRIO

RESUMO	06
1 INTRODUÇÃO	07
2 EVASÃO E ELISÃO FISCAL	09
2.1 NOTAS INTRODUTÓRIAS	09
2.2 DIFERENCIAÇÃO: EVASÃO X ELISÃO	10
3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	17
3.1 NOTAS INTRODUTÓRIAS	17
3.2 NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	18
3.3 CONCEITO	19
3.4 PRINCÍPIOS NORTEADORES	22
3.4.1 Princípio da Legalidade	23
3.4.2 Princípio da Tipicidade	24
3.4.3 Princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade	25
4 NORMA ANTIELISÃO – ART. 116, P. ÚNICO, CTN	27
4.1 CONTEXTO GERAL	27
4.1.1 “ <i>Teoria do Propósito Negocial</i> ”	32
4.2 VISÃO CRÍTICA	33
5 INSTITUTOS RELEVANTES AO ESTUDO DO PLANEJ. TRIBUTÁRIO ..	39
5.1 LACUNAS NA LEI	40
5.2 ABUSO DE DIREITO	41
5.3 ABUSO DE FORMAS.....	44
5.4 FRAUDE À LEI.....	45
5.5 SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO	45
5.6 NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO	46
6 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE PLANEJ. TRIBUTÁRIO	49
6.1 NOTAS INTRODUTÓRIAS	49

6.2 ANÁLISE DE JULGADOS DO CARF	51
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
REFERÊNCIAS.....	68

RESUMO

A intenção do presente trabalho é demonstrar o tratamento conferido ao planejamento tributário na esfera administrativo-fiscal, por meio da análise dos julgamentos realizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Averiguar-se-á quais as tendências existentes no referido órgão quanto aos julgamentos relativos ao Planejamento Tributário. Estudar-se-á os conceitos de evasão e elisão fiscal, no âmbito legal e doutrinário, buscando diferenciá-las e classificá-las. Analisar-se-á como este planejamento é tratado em nosso ordenamento e por nossa doutrina, demonstrando quais seus princípios norteadores, bem como seus requisitos e outros conceitos relevantes. Brevemente, observar-se-á os desdobramentos da inserção do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que trouxe ao ordenamento uma norma antielisiva. Verificar-se-ão os conceitos e institutos pertinentes ao entendimento do Planejamento Tributário, que configura o cerne do presente estudo.

Palavras-chave: planejamento tributário, evasão e elisão fiscal, norma antielisiva, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar o tratamento dado ao instituto do Planejamento Tributário nas decisões proferidas no âmbito administrativo-fiscal, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Dentro do contexto histórico da tributação no Brasil, o que se verifica é uma altíssima carga tributária, tornando a relação entre Fisco e contribuintes conturbada. Isso acarreta na busca de economia de impostos por meio dos contribuintes, direito este que deve ser reconhecido, mesmo que em detrimento da arrecadação de impostos pelo Estado, que é a sua única forma de prover serviços para a sociedade.

É nesse sentido que surge a discussão acerca da existência do Planejamento Tributário, uma vez que o contribuinte, ao mesmo tempo em que tem o dever de pagar determinado tributo, também tem o direito de se planejar buscando a economia fiscal. Sendo assim, confronta-se a liberdade do contribuinte com a necessidade de arrecadação do Estado.

Para um melhor entendimento Planejamento Tributário, será pertinente demonstrar, antes de focarmos no seu estudo em si, dois conceitos relevantes: a elisão e a evasão fiscal. Em suma, a elisão corresponde à prática permitida pelo ordenamento, constituída de atos lícitos realizados pelo contribuinte, enquanto a evasão, vez que se dá por meios ilícitos, é combatida. Tal diferenciação será melhor apresentada em capítulo posterior. Além disso, qual a classificação conferida a cada uma, bem como quais atos as caracterizam.

Partindo do conceito de elisão fiscal, segue-se para o estudo do Planejamento Tributário. Sua prática é aceita por nosso ordenamento, em que pese a falta de uma devida regulamentação legal, doutrina e jurisprudência tomam frente na definição e tratamento dado ao instituto, e isso vem evoluindo nos últimos anos. Deste modo, apresentar-se-á o tratamento doutrinário dado ao planejamento fiscal, a partir de seu conceito, requisitos, princípios norteadores (legalidade, tipicidade, liberdade e capacidade contributiva), bem como outros conceitos relevantes.

Em momento seguinte, será estudada a norma antielisiva/antielisão, que está presente no parágrafo único do artigo 116 do CTN, o qual foi introduzido por meio da

Lei Complementar nº 104/2001. A análise desta norma é necessária, devido a sua relação com o Planejamento Tributário, sendo pertinente demonstrar os desdobramentos da mesma, com breve análise crítica e destaque para a “teoria do propósito negocial”, que vem sendo difundida no Brasil.

Outros institutos do direito, pertinentes ao entendimento do Planejamento Tributário, também serão demonstrados, ainda que brevemente. São eles: Simulação/Dissimulação; Abuso de Direito e de Formas; Fraude à Lei; Negócio Jurídico Indireto.

Por fim, concluindo o estudo, chega-se ao seu objetivo: apurar o tratamento dado ao Planejamento Tributário na esfera administrativa-fiscal, por meio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, vez que o tema é raramente levado à esfera judicial. Para tanto, analisar-se-ão julgados do referido Conselho, de modo a demonstrar quais as tendências existentes através dos anos, se há um entendimento unânime ou não, bem como quais os fundamentos legais e doutrinários usados pelo CARF.

2 EVASÃO E ELISÃO FISCAL

2.1 NOTAS INTRODUTÓRIAS

A cobrança de tributos é datada desde as mais primitivas civilizações existentes na humanidade. Embora a forma como o Estado exigia as obrigações tributárias tenha sofrido mudanças, passando pelo Estado Patrimonial¹, Estado Policial², Estado Fiscal³ e Estado Social⁴ (evolução demonstrada por Luís Eduardo Schoueri), a arrecadação de tributos sempre foi de suma importância.

A tributação é para o Estado a maior fonte de suprimento das suas necessidades, desde que realizada dentro dos limites da lei. A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional trazem o regramento acerca do poder de tributar e suas limitações. Nesse sentido, discorre Anis Kfoury Jr:

O Estado, para fazer frente às suas despesas, cobra tributos do cidadão, sendo que o Direito Tributário consiste no ramo do Direito que tem por finalidade definir os critérios em que essa cobrança possa ser feita,

¹ “(...) é aquele no qual o Estado, valendo-se de seus próprios meios, obtém o de que necessita para a sua subsistência. Ou seja: o Estado, enquanto agente econômico, gera a riqueza que consome”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014 – p. 26.

² “ (...) o Estado Patrimonial foi sendo substituído pelo Estado Policial. Ainda aqui o Estado tem as características do modelo que o antecedeu, mas ganha, naquele ponto, características intervencionistas”. SCHOUERI, loc. cit.

³ “Sua principal característica é o seu modo de financiamento ser prioritariamente por tributos. Ou seja: não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular é a fonte (originária) de riquezas (...)”. Ibid., 2014 – p. 27.

⁴ “Não deixa de ser um Estado Fiscal, quando se tem em conta sua principal fonte de financiamento, mas já não se cogita um Estado mínimo. Ao contrário, o Estado avoluma-se e igualmente cresce enormemente sua necessidade de recursos. A carga tributária agiganta-se para sustentar o Estado Social”. Ibid., 2014 – p. 31.

estabelecendo os limites da atuação estatal, bem como as regras e procedimentos para o exercício do direito de tributar.⁵

Ao se observar o contexto histórico da tributação brasileira, pode-se verificar também essa necessidade de arrecadamento de tributos desde a época colonial. No entanto, verifica-se que a relação entre Estado e população, quando tocante ao campo tributário, nunca ocorreu de forma pacífica.

A elevada carga tributária que sobrecarrega os contribuintes e os inúmeros casos em que estes se encontram em situações de insegurança e injustiça perante o Fisco⁶ demonstra a fragilidade dessa relação.

Em face disso, pode ser entendido o porquê de os contribuintes buscarem por alternativas ao pagamento dos tributos. Ainda que muitas vezes essa busca se dê por meio de práticas ilícitas, se discute a possibilidade de ser realizada licitamente. É nesse contexto que se enquadra a discussão sobre evasão e elisão fiscal.

2.2 DIFERENCIAÇÃO: EVASÃO X ELISÃO

Evasão, no sentido etimológico, significa “fuga”. Como conceito de Direito Tributário, trata-se da fuga ilícita da tributação, ou seja, o contribuinte por meio de

⁵ KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 84.

⁶ Sobre alguns problemas enfrentados pelo contribuinte perante o Fisco, dispõe James Marins: “Os problemas estruturais decorrentes de técnicas como adoção em larga escala de sistema de retenções, as substituições para frente a condensação monofásica em tributos plurifásicos, as indedutibilidades no imposto sobre a renda, a cumulatividade nos impostos sobre a circulação de mercadorias, as retenções para o imposto sobre serviços, a tributação indiscriminada sobre as movimentações financeiras. O incessante aumento de poderes relativos à fiscalização e à formalização da obrigação tributária, como a adoção generalizada de pautas fiscais, a utilização desmedida de presunções legais como as decorrentes dos cruzamentos de dados oriundos das movimentações tributadas, as operações de “inteligência” que promovem investigações fiscais sigilosas. (...) São apenas alguns sintomas da má-qualidade da relação Fisco-contribuinte marcada pela insegurança e pela injustiça”. MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002 – p. 15-16.

um ato comissivo ou omissivo, doloso e voluntário, busca se eximir do cumprimento da obrigação tributária, total ou parcialmente.

Em contraponto está a elisão, que é a prática permitida pelo ordenamento, visto que o contribuinte observará o disposto em lei para planejar suas atividades de modo a diminuir seus encargos tributários. Para que seja legítima, o contribuinte deve se atentar para os meios utilizados, estes devem ser lícitos, eficazes e praticados antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Hugo Brito de Machado, em sua obra, apresenta esses conceitos da seguinte forma:

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 de tributo, como *evasão fiscal*, no sentido de fuga do imposto⁷.

Um dos critérios para a diferenciação entre evasão e elisão é o “cronológico”. Para que seja caracterizada a evasão é essencial que o contribuinte busque se eximir do pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador da obrigação. Enquanto a elisão será praticada antes do nascimento da obrigação, ou seja, antes da ocorrência do seu fato gerador. Nesse sentido, dispõe Gilberto de Ulhôa Canto:

A diferença entre elisão e evasão fiscal consiste em a primeira ser a conduta do contribuinte, visando evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo mediante atos praticados *antes* da ocorrência do fato gerador, ao passo que a segunda se configura pela prática de tais atos *após* o fato gerador.⁸

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p.117. (grifos do autor).

⁸ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988, p. 110 (grifos do autor).

Outro critério é a “licitude dos meios utilizados”. Como já definida anteriormente, a elisão fiscal é realizada a partir de meio lícitos, enquanto a evasão por meios ilícitos. Isso tem estrita ligação com o princípio da Legalidade, que se baseia na premissa “ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, ou seja, é possível que o contribuinte pratique atos que visem a economia fiscal, desde que dentro dos limites legais.

Os conceitos de elisão e evasão fiscal também são apresentados pela International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD:

Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law.

Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation. ⁹

A evasão foi classificada por Sampaio Dória, dividindo-a em comissiva e omissiva. A evasão omissiva pode ser *imprópria*, quando se abstém da incidência ou ocorre transferência econômica; ou *por inação*, que pode ser intencional ou não

⁹ “Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário”. “Evasão fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos”. International Bureau of Fiscal Documentation. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 4ª ed., 2001. p.27 e 134. (tradução livre).

intencional. Já a evasão comissiva se divide em *lícita* ou *legítima*, que corresponde à elisão fiscal; e *ilícita*, quando se refere a atos de simulação ou fraude.

Nos termos da legislação brasileira, os atos que caracterizam a evasão estão dispostos na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo (Lei nº. 8.137/90), em seus artigos 1º e 2º:

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.

(...)

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. (...).¹⁰

Dentre os atos dispostos em lei estão a sonegação, fraude e a simulação. A primeira consiste na prática do contribuinte, pela qual reduz ou suprime o tributo deixando de prestar informações ou falsificando-as. Já a segunda, nos termos do artigo 72, da Lei 4.502/64, consiste

em 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.¹¹

A última, de um modo geral, pode ser definida como um ato de fingimento, ou seja, aquilo que tem uma aparência oposta à realidade.

Tais atos, praticados abusivamente por alguns contribuintes, devem ser combatidos pelo Estado, de modo que, diante de situações de evasão fiscal, deve apurar os fatos, investigar e, se provados, instaurar inquérito e processo criminal. Além disso, verifica-se também uma tendência de os Tribunais ampliarem o conceito de evasão fiscal, de modo a reduzir o conceito de elisão, visando uma diminuição da prática desta.

De outro lado, a elisão fiscal dar-se-á de duas formas: induzida ou por lacuna da lei. A primeira são as chamadas normas tributárias indutoras, que possuem um

¹⁰ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, de 28 de dezembro de 1990.

¹¹ BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, de 30 de novembro de 1964.

caráter de extra fiscalidade, pois o Estado reduz ou até mesmo isenta determinados contribuintes, visando estimular a economia do país. A segunda “decorre de lacunas e imperfeições legislativas, das quais se aproveitam licitamente os contribuintes, por onde escapam à tributação (...)”¹².

A existência de lacunas é possível em matéria tributária, embora não seja recorrente que permaneçam em aberto, já que podem ser preenchidas por meio de analogia, equidade ou princípios gerais. No entanto, em nosso Código Tributário não é aceito o uso de analogia, sendo, portanto, necessário que o intérprete busque solução para as lacunas dentro do próprio ordenamento, por meio de normas gerais. Ou seja, não é possível alegar meramente que a existência de lacuna enseja na não incidência de norma tributária.

A elisão, mais precisamente se levada em termos de planejamento tributário, é objeto de muitos estudos na área tributária, sendo abordada por vários doutrinadores. Além disso, também vem sendo alvo de atitudes estatais, como, por exemplo, a criação da “norma antielisão” brasileira (artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional), vez que se teme por uma menor arrecadação de receitas.

Esse planejamento deve ser feito antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sendo assim, estará dentro dos limites da lei; diferentemente do que ocorre na evasão fiscal. Portanto, de modo geral, a partir dos ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira, distinguem-se ambos:

(...) desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas no direito privado, ele está apenas utilizando-se de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios dos contribuintes, para provocar ou exigir maior tributação. Entretanto, se o contribuinte, abusando do direito ao uso das formas jurídico-privadas, empregar formas anormais, formas inadequadas, na estruturação de suas relações, com o intuito de impedir ou fraudar a tributação, tributação esta que, ao contrário, se o contribuinte tivesse

¹² TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 186.

seguido o caminho jurídico-privado correto, seria devida, estaremos frente ao caso de abuso de formas com fito de evasão, nesse caso inoponível ao fisco.¹³

Conclui-se, portanto, que tanto a elisão quanto a evasão fiscal têm o mesmo desígnio: resistir da incidência da norma tributária. O que as diferencia, em termos gerais, é a licitude dos atos praticados pelo contribuinte.

¹³ MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 132.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

Como já apontado anteriormente, a cobrança de tributos é algo presente na sociedade desde a Antiguidade, como denota Anis Kfouri Jr. “(...) o Poder Público avançou com extrema ganância nas riquezas do cidadão (bens e dinheiro), impondo cobranças demasiadas (...)”¹⁴. Com o passar dos anos a tributação sofreu uma longa evolução, sendo possível hoje somente com embasamento jurídico.

Hoje, a tributação ainda é a forma majoritária de arrecadação de recursos do Estado, de forma a gerir suas despesas. No entanto, junto ao direito de arrecadação do Estado encontra-se o dever da população, enquanto contribuintes, de pagar tributos. Tal relação se dá de forma conturbada, pois muitos contribuintes veem os tributos como uma forma de grande interferência estatal.

No Brasil, não se dá de maneira diferente, haja vista a condição de Estado Democrático de Direito, a interferência é ainda mais intensa, tendo respaldo na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, que regulam os poderes de tributar concedidos ao Estado e também seus limites. Nesse sentido, Anis Kfouri Jr. cita Ruy Barbosa Nogueira:

tributos são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseados no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário. ¹⁵

¹⁴ KFOURI JR., 2012. p. 217

¹⁵ Ibid., p.89.

Ainda, no âmbito brasileiro, verificamos que os dados da arrecadação do Estado são evidentemente desfavoráveis ao contribuinte. De maneira breve: possuímos a maior carga tributária dentre os países da América Latina (33,7% do Produto Interno Bruto - PIB); arrecadação anual de cerca de 1 (um) trilhão de reais; o contribuinte brasileiro trabalha cerca de 5 (cinco) meses somente para pagar tributos, cerca de 40% de sua renda. Além de tais fatos, tendo em vista a situação econômica do país, o que se verifica, atualmente, é a busca do governo em arrecadar mais receitas, conseqüentemente, aumentando os tributos.

Diante desse cenário, não é de se admirar que muitos contribuintes se coloquem na busca pela maior economia, ou seja, chegar a determinado resultado econômico com menores despesas. Além dos contribuintes, como pessoas físicas, as empresas, diante de um mercado cada vez mais competitivo, também buscam formas de diminuição dos custos e maximização dos lucros. Essa busca dos contribuintes traz à tona o tema de relevância para este capítulo: o planejamento tributário.

O Planejamento Tributário se tornou uma ferramenta de extrema importância para os contribuintes. E, conforme seu uso vem se difundindo, a atenção dada pela doutrina se tornou mais relevante. Sendo assim, cumpre demonstrar a conceituação e tratamento dado pelos doutrinadores, bem como demonstrar, também, outros conceitos relacionados ao estudo do tema.

3.2 NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrar a análise do planejamento tributário em si, é relevante explanar, alguns conceitos gerais de Direito Tributário.

Verifica-se que o Direito Tributário tem como fonte principal a Lei, sendo assim, todos os tributos são criados por leis, estas descreverão quais fatos, que, se

concretizados, irão acarretar na incidência de determinado tributo. Essa descrição, de forma geral, traz os conceitos de obrigação tributária, fato gerador e hipótese de incidência.

A obrigação tributária surge a partir da ocorrência de um fato gerador. Tal fato consiste no acontecimento, no mundo real, da hipótese abstrata prevista na lei, ensejando no lançamento e exigência do crédito tributário. Já a hipótese de incidência, como descreve Geraldo Ataliba se trata de “descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato”¹⁶. De forma breve, distingue-se o fato gerador de hipótese de incidência: o primeiro trata-se da situação em concreto (o que ocorre no “mundo real”), enquanto o segundo da situação em abstrato (descrição hipotética na lei).

Conforme descreve Anis Kfoury Jr, “com a ocorrência no mundo real da hipótese de incidência abstrata, prevista na lei, temos o surgimento do fato gerador e, por consequência, da obrigação tributária”¹⁷. Tal obrigação não depende de mera vontade e/ou conhecimento do contribuinte, uma vez que ocorra o fato gerador, surgirá a obrigação tributária, portanto, o dever de recolher determinado tributo.

Ainda que breve, se mostrou necessária essa análise, pois em casos em que se verifique a não ocorrência do fato gerador, conseqüentemente a inexistência de obrigação tributária, estaria o contribuinte diante de uma situação de não recolhimento de tributos. Portanto, será pertinente no estudo do planejamento tributário, a partir do próximo item.

3.3 CONCEITO

Como já exposto anteriormente, a existência do planejamento tributário tem estrita ligação com a arrecadação de tributos pelo Estado. O contribuinte se encontra

¹⁶ KFOURI JR., 2012. p. 218.

¹⁷ Ibid., 2012. p. 226.

numa situação de fragilidade perante o Sistema Tributário, vez que este é dotado de alta complexidade. Não se admira a existência de uma relação conflituosa entre Fisco e contribuinte, como demonstra Marco Aurélio Greco:

No âmbito dessa permanente tensão de justos interesses, (...), surgiu – como visto – o que se convencionou chamar de “planejamento tributário” consistente na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de seus negócios com vistas a dar vida a hipótese que não configuraria (aos olhos do contribuinte) um fato gerador do imposto, ou à sua configuração de um modo que resulte tributo em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.¹⁸

O doutrinador Alfredo Augusto Becker dispõe que “seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado”.¹⁹ Ainda, a Constituição garante ao contribuinte o exercício dos direitos à liberdade e à propriedade, além da autonomia privada, com isso, poderá estruturar seus negócios visando a economia de tributos.

Helena Tôrres propõe uma noção de planejamento tributário a partir da análise deste como “processo” e “produto”:

Enquanto processo, o “planejamento tributário” não é mais que um procedimento de interpretação do sistema de normas (especialmente as tributárias e as de direito privado), visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, que poderá consistir tanto numa escolha dos atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência, quanto de isenção (total ou parcial) ou mesmo de negócios mais favoráveis, para obter o resultado desejado, de eliminação ou de redução do tributo devido. (...)

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética. 2004. p. 173.

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário – 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 136.**

E como *ato*, o planejamento corresponde à orientação que é dada à conduta humana, na constituição dos atos jurídicos, a partir do plano elaborado para otimizar os custos com as obrigações tributárias, pela identificação e organização das melhores e mais econômicas alternativas de formação dos negócios jurídicos permitidos pela legislação, reduzindo as possibilidades de conflito com o Fisco.²⁰

Para a identificação de Planejamento Tributário são utilizados alguns critérios, sendo denominados como “requisitos clássicos” por Marco Aurélio Greco. São eles: cronológico, licitude e não configurar simulação:

O primeiro de caráter *cronológico*, no sentido de que os atos do contribuinte que implicassem redução da carga tributária deveriam ser realizados antes da ocorrência do fato gerador (...). O segundo é o critério da *licitude*, no sentido de que o efeito deveria resultar de atos lícitos. (...) Implícito a este modelo (...) estava também o requisito de que as condutas, além de lícitas e anteriores ao fato gerador, não poderiam envolver simulação.²¹

O autor ainda traz um novo requisito: *eficácia perante o fisco*. Ou seja, “o tema do planejamento está focado apenas na perspectiva atinente ao Fisco (...)”²², uma vez que ao realizar um planejamento, este pode gerar efeitos em muitas direções.

Para a identificação de situações de planejamento fiscal, além de analisar se determinado fato é ou não oponível ao Fisco, também deve observar quais são os efeitos desse fato e se há previsão legal, sempre observando separadamente caso a caso. Como aponta Greco:

²⁰ TÔRRES, 2003. p. 175.

²¹ GRECO, 2004. p. 105.

²² GRECO, loc. cit.

Cumpra analisar não apenas a circunstância de sua realização (...), mas também o efeito que aquela operação acarreta em função do perfil que apresenta em determinado caso concreto.

(...) nenhuma operação ou figura jurídica é, em si mesma, oponível ou inoponível ao Fisco. Não há modelos abstratos em que sempre e em todas as circunstâncias provoquem este ou aquele efeito fiscal. O exame deve ser sempre circunscrito à situação concreta (...).²³

Entende-se, portanto, que o Fisco não tem uma faculdade absoluta para qualificar ou desqualificar os atos ou negócios privados. O contribuinte tem liberdade e pode exercê-la sem objeções. Os casos de planejamento deverão ser analisados separadamente, de modo a respeitar essa liberdade.

Em seguida, apresentar-se-ão os princípios constitucionais norteadores do Planejamento Tributário.

3.4 PRINCÍPIOS NORTEADORES

A Constituição garante o direito do contribuinte se organizar, de forma que realize seus negócios da maneira menos onerosa e que lhe for mais conveniente. Lembrando que esse direito não é absoluto. Assim como o Estado deve exercer seus poderes para tributar dentro dos limites da lei, o contribuinte, ao realizar um planejamento, também deve fazê-lo da mesma forma.

Esse direito se fundamenta em duas garantias constitucionais: a propriedade e a liberdade. Em matéria tributária, a propriedade só pode ser atingida se houver lei

²³ Ibid., p. 106 e 107.

que autorize (princípio da legalidade) e o contribuinte tem a liberdade de realizar atos lícitos para proteger essa propriedade, ou seja, liberdade para planejar seus atos.²⁴

Além dessas garantias, outros princípios são usados para justificar legitimidade da prática de planejamento tributário. São eles:

3.4.1 Princípio da Legalidade

Esse princípio faz parte do rol de direitos e garantias fundamentais. Está previsto no artigo 5º da Constituição Federal sob a premissa “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Foi trazido para o âmbito do Sistema Tributário, por meio do artigo 150 da CF, que discorre acerca das limitações ao poder de tributar dos entes federativos.

É este princípio que cria um limite à atuação estatal, sendo assim, o Estado só poderá exigir do contribuinte aquilo que estiver previsto em lei.

Para Paulo Barros de Carvalho trata-se do princípio da estrita legalidade, nesse sentido, dispõe:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo

²⁴ Greco dispõe sobre a busca pela menor carga tributária baseada na liberdade: “(...) envolve o uso de uma liberdade individual prestigiada pela Constituição; seja na liberdade de iniciativa (CF/88, artigo 1º, IV e artigo 170), seja na livre concorrência (artigo 170, IV), seja nas puras liberdades do artigo 5º, encontra-se a liberdade de cada um organizar sua vida que se expressa, predominantemente, no exercício da liberdade contratual. GRECO, 2004, p. 109.

os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.²⁵

O planejamento tributário está amparado por esse princípio, pois a obrigação de pagar tributos só existe caso haja lei prevendo a sua hipótese de incidência e, ainda, poderá ser realizado desde que a norma tributária permita ou não o proíba.

3.4.2 Princípio da Tipicidade

Tal princípio tem ligação com o princípio da estrita legalidade, como demonstra Paulo Barros de Carvalho:

(...) a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.²⁶

A tipicidade vai definir padrões a partir da realidade. No entanto, o Direito nem sempre está se desenvolvendo juntamente com as mudanças que ocorrem em nossa sociedade, sendo assim, o legislador deve prever padrões, de modo que as leis abranjam situações por um maior período de tempo.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. - São Paulo: Saraiva, 2013. p. 167.

²⁶ CARVALHO, 2013. p. 167.

No campo tributário o legislador vai definir os tipos tributários. Carvalho afirma que “(...) o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo”²⁷.

A tipicidade ainda se relaciona com os princípios da segurança jurídica e da separação dos poderes, de modo a garantir ao contribuinte que somente o legislador competente poderá dispor sobre normas tributárias.

Sua relação com o planejamento tributário está na liberdade do contribuinte realizar seus negócios de forma menos onerosa, desde que não esteja dentro do tipo tributário, de modo que não tenha ocorrência do fato gerador.

3.4.3 Princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade

Tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade, será feita uma análise conjunta de ambos. Como observa Anis Kfoury Jr. “a capacidade contributiva poderia ser resumida como o princípio da igualdade materializada em termos financeiros”²⁸.

O princípio da capacidade contributiva está previsto no §1º do artigo 145 da Constituição Federal:

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,

²⁷ Ibid., p. 53.

²⁸ KFOURI JR., 2012. p. 163.

o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
29

Já o princípio da igualdade (isonomia) também tem previsão constitucional, em seu artigo 150, inciso II:

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;³⁰

Em suma, tais princípios garantem um tratamento uniforme aos contribuintes, funcionando como limitadores da atuação estatal, vez que esse deverá determinar limites razoáveis de tributação. Como já mencionado, o Estado utiliza a tributação como meio de obtenção de receitas, deste modo, cada contribuinte terá o dever de pagar impostos na medida de sua respectiva capacidade tributária.

Sem entrar no mérito acerca das divergências acerca da capacidade contributiva, a qual não é o foco deste trabalho, podemos concluir que tais princípios podem ser limitadores à prática de planejamento tributário, no entanto, devem ser verificados os casos concretos, de modo a ponderar uma decisão baseada na liberdade, igualdade e capacidade contributiva, pois, como anteriormente frisado, o contribuinte tem o direito de realizar seus atos visando a economia de tributos.

²⁹ BRASIL. Constituição (1988).

³⁰ BRASIL. Constituição (1988).

4 NORMA ANTIELISÃO – PARÁGRAFO ÚNICO, ARTIGO 116, CTN:

4.1 CONTEXTO GERAL

Antes do advento do Código Tributário Nacional, nosso ordenamento jurídico não possuía quaisquer parâmetros para julgar as condutas de planejamento tributário. Mesmo após a promulgação do Código, em 1966, não havia nenhuma legislação de combate à elisão propriamente dita.

Observava-se que até meados dos anos 90, os contribuintes não se defrontavam com limites significativos a sua liberdade de estruturação de negócios, salvo se caracterizados casos clássicos de sonegação, simulação ou fraude.

No entanto, no ano de 2001, por meio da Lei Complementar nº 104, o Código Tributário Nacional sofreu alterações, que vieram a incluir uma norma antielisão em nosso ordenamento. Tal norma está disposta no parágrafo único do artigo 116:

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

I- tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II- tratando-se da situação jurídica desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos

constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. ³¹

Essa mudança na lei se deu em virtude do aumento de atos, que buscavam a economia de tributos, realizados pelos contribuintes, com isso, tanto o poder executivo quanto o próprio Fisco começaram a atuar para combater tais atos.

A norma antielisão tem como principal objetivo a criação de um cerco à prática de planejamento tributário. Ela vai permitir ao Fisco questionar atos formalmente lícitos, mas que são considerados abusivos, vez que permitem ao contribuinte evitar a hipótese de incidência.

Em termos gerais, como demonstra Gilberto do Amaral, a norma geral antielisão busca combater

os negócios elisivos atentatórios, ou seja, aqueles que utilizam uma estrutura jurídica aparente para disfarçar o real objetivo da operação, qual seja, unicamente, a redução do custo tributário. Não há qualquer finalidade empresarial ou negocial a não ser deixar de pagar o tributo ou pagá-lo em um montante menor. ³²

Diante do parágrafo único do artigo 116 do CTN, surgiu a discussão sobre qual seria a sua abrangência. Para tanto, vale transcrever novamente o seu texto:

³¹ BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966.

³² AMARAL, Gilberto Luiz (Coord). **Planejamento Tributário & A norma geral antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002. p. 59.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Ao se observar o emprego do verbo “dissimular”, pode-se entender que este tem sentido equivalente à “simulação”. O que deve ficar claro é que a figura da simulação tem tratamento próprio no ordenamento, fazendo com que a dissimulação trazida no dispositivo seja de abrangência diferente.

Ainda, busca-se compreender se os atos de fraude, negócio indireto e abuso de direito também seriam abrangidos pelo dispositivo em questão. Sobre isso, Marco Aurélio Greco dispõe:

O conceito de “dissimular” circunscreve parcela da realidade definida a partir de um referencial (engano, mascaramento), enquanto a fraude à lei, abuso de direito e negócio indireto circunscrevem parcelas da realidade a partir de outros referenciais. Em função disto, os conjuntos de casos abrangidos podem ou não coincidir. Ou seja, haverá situações que poderão configurar fraude à lei, abuso de direito ou negócio indireto que também atenderão aos requisitos de incidência do parágrafo único do artigo 116; e haverá hipóteses em que não teremos essa coincidência.³³

Fora publicada, então, a Medida Provisória 66/2002, com o intuito de estabelecer procedimentos relativos à norma antielisão. Sendo pertinente citar dois artigos da mesma:

³³ GRECO, 2004, p. 416.

Artigo 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

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

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

I- falta de propósito negocial; ou

II- abuso de forma.

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

§ 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.³⁴

Tal Medida Provisória põe em debate algumas figuras do direito: o abuso de formas e o propósito negocial.

O primeiro está presente no parágrafo 1º do artigo 14 da MP 66/2002. Esse abuso de formas pode ser considerado um abuso do próprio direito ou do seu conteúdo. No entanto, sendo observada a autonomia privada, qualquer pessoa capaz pode realizar contratos, independentemente da forma adotada (salvo quando

³⁴ BRASIL, Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30-08-2002.

houver forma prevista em lei), com isso, há um impasse na aplicação da teoria do “abuso de formas”, vez que nosso ordenamento aceita negócios realizados nas mais diversas formas, desde que sejam sempre lícitos.

Já o segundo vem previsto no parágrafo 2º do artigo supracitado. O “propósito negocial” tem sua origem nos Estados Unidos (*business purpose theory*). No Brasil tem seu conceito aproximado com a chamada “causa real” defendida por Marco Aurélio Greco, citado por Edmar Filho:

Os negócios que não tiverem nenhuma causa real, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e como tal assumem caráter abusivo; neste caso, o fisco a eles pode opor-se, desqualificando-se fiscalmente para requalificá-lo segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.³⁵

Diante disso, a desconsideração por parte do fisco seria legítima se ficasse comprovada a ausência de propósito negocial. Passa a se exigir dos planejamentos uma finalidade empresarial, não podendo ser realizados somente para a economia de tributos. No entanto, o uso da “*Teoria do Propósito Negocial*” em nosso ordenamento ainda não foi positivado, em que pese sua aplicação nas decisões administrativa em matéria tributária. A seguir, apresenta-se esse instituto de forma mais detalhada.

³⁵ AMARAL (Coord.), 2002, p. 37.

4.1.1 “Teoria do Propósito Negocial”

A “Teoria do Propósito Negocial” tem origem no direito suíço, no entanto, foi difundida pelo direito norte-americano, em sua jurisprudência, por meio da utilização do “*Business Purpose Test*”, ou seja, um “teste” que irá investigar se os atos visam além da economia de tributos, também tem uma finalidade empresarial, somente assim serão tidos como válidos.

No Brasil, tal teoria vem sendo utilizada como parâmetro para descon sideração de negócios com fins de economia fiscal, aplicando-se nos julgamentos realizados pelo antigo Conselho de Contribuintes e, atualmente, pelo CARF. Quem inaugurou o pensamento foi Marco Aurélio Greco, como já mencionado anteriormente, ele verifica a necessidade da existência de uma “causa real”, ou seja, o planejamento tributário não poderia ter propósito meramente tributário.

Conforme denota Amália Pasetto Baki, no entendimento dessa vertente doutrinária:

(...) a tributação não seria mera apropriação de patrimônio privado, mas a consecução de um objetivo fundamental à República, mediante a construção de uma sociedade justa e solidária, em que cada contribuinte participe dos gastos públicos na medida da sua capacidade de contribuir. Nesse raciocínio a prática de atos atípicos com a finalidade de alcançar a redução de carga tributária estaria caracterizada como abuso de direito e ensejaria a requalificação do negócio jurídico, tornando eficaz a conduta elisiva.³⁶

³⁶ BAKI, Amália Pasetto. **CONSIDERAÇÃO SOBRE ELISÃO TRIBUTÁRIA: LIMITES EM FACE DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL**. 32f. Artigo decorrente de trabalho apresentado como requisito parcial para a conclusão da disciplina “Elisão Tributária: limites normativos”. Pós-Graduação da Universidade de São Paulo (USP). 2014.

O que se verifica é que a teoria do propósito negocial vem sendo construída pela doutrina e jurisprudência, não possuindo respaldo legal ou constitucional em nosso ordenamento. Em que pese o artigo 14 da Medida Provisória 66/2002 ter positivado a teoria, posteriormente foi ocultada na lei n 10.637, de modo que, atualmente, a teoria do propósito negocial não está positivada em nosso ordenamento.

Nesse sentido, questiona-se se seria válida a aplicação dessa teoria. Alguns doutrinadores, como Paulo Ayres Barreto e Alberto Xavier são contrários à exigência de propósito negocial na prática de planejamento tributário. Entendem que se estaria afrontando a estrita legalidade, deixando a autoridade administrativa legislar em matéria tributária, visto que não há respaldo legal em nosso ordenamento para o tema.

No entanto, em que pese os entendimentos doutrinários contrários à aplicação da teoria do propósito negocial no Brasil, bem como a não positivação da teoria em nosso ordenamento, o que se verifica é a aplicação, quase que majoritária pelas autoridades administrativas. Essa vertente será observada no último capítulo do presente estudo, o qual apresentará uma análise jurisprudencial acerca do Planejamento Tributário.

4.3 VISÃO CRÍTICA

A Lei Complementar nº 104/2001, bem como a Medida Provisória 66/2002, desde o início provocam divergências na doutrina brasileira. Há aqueles que se colocam contra e acreditam na sua inconstitucionalidade, mas também quem se coloque a favor da existência da norma antielisiva. Sendo, portanto, de suma importância analisar os argumentos de ambos os lados.

As alegações daqueles que se colocam contra o dispositivo e que defendem também a sua inconstitucionalidade, se baseiam nos princípios da legalidade e segurança jurídica. Além disso, advertem que por meio destas normas estaria se permitindo o uso da analogia, a qual é vedada por nosso Código Tributário Nacional.

O principal representante dessa vertente doutrinária é Ives Gandra Martins, que defende a inconstitucionalidade da “norma geral antielisiva”. O mestre alega que a Medida Provisória 66/2002, ao introduzir uma hipótese de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos estaria suprimindo o princípio da legalidade. Alega também que os dispositivos da MP vão atingir aos bons contribuintes:

o mencionado artigo estabelece que a desconsideração da conduta do bom contribuinte, - **que sem dolo, fraude ou má-fé cumpriu a lei promulgada pelo Congresso Nacional** – só ocorrerá para fins tributários, CONTINUANDO aquela operação, realizada, repito, pelo bom contribuinte, a valer para todos os outros ramos do direito, inclusive para as diferentes esferas do poder tributante.³⁷

Ainda, demonstra uma visão mais radical acerca da norma antielisão, dizendo que a constitucionalidade desta pode revogar toda a Constituição e, ainda, que isso criaria uma espécie de ditadura fiscal no país:

Creio que surge uma cruzada nacional para salvar o sistema tributário de medidas tão totalitárias como esta, cuja violência, não me lembro, em 44 anos de advocacia tributária, de ter visto, mesmo à época em que os direitos dos cidadãos eram menos reconhecidos. Ou o Brasil elimina, hoje, a ditadura fiscal ou a ditadura fiscal terminará com o futuro do Brasil.³⁸

³⁷ AMARAL (Coord), 2002, p. 79. – grifos do autor.

³⁸ AMARAL (Coord.), 2002, p. 84.

Outra adepta da inconstitucionalidade é Ana Cláudia Akie Utumi, que embora não tenha uma visão tão radical quanto Ives Gandra, defende que a norma estaria desrespeitando o princípio da estrita legalidade e que, “se tratando de normas gerais de direito tributário, o mínimo que lhes seria requerido (...) seria a veiculação por meio de *lei complementar* (...)”³⁹.

Como referido anteriormente, a base das alegações dos doutrinadores contra o dispositivo são os princípios da legalidade e segurança jurídica. Ou seja, o contribuinte tem a liberdade de praticar o planejamento tributário, podendo somente a lei restringir seus atos. Será essa restrição que irá garantir a segurança jurídica.

Além disso, se defende também a liberdade da elisão fiscal a partir da tipicidade fechada. Para Alberto Xavier “toda tipologia tributária é inegavelmente taxativa”⁴⁰, de modo que o contribuinte tem a liberdade para escolher incorrer ou não nas hipóteses de incidência previstas em lei.

Por fim, acreditam que a adoção da norma antielisiva pode vir a permitir o uso da analogia, vedada pelo Código Tributário Nacional, vez que apresenta tipos indeterminados.

Em suma são estes os argumentos utilizados por parte da doutrina que se coloca contra a existência de uma norma antielisiva no ordenamento brasileiro. Embora alguns tenham uma visão mais radical, defendendo a inconstitucionalidade do dispositivo, outros têm uma visão mais ponderada, de modo que a regulamentação por leis ordinárias já seria suficiente para a norma ser aceita no ordenamento.

Em contrapartida, parte da doutrina se posiciona a favor da norma antielisão. Eles usam como argumento, principalmente, os princípios da isonomia e capacidade contributiva, mas também o sucesso de normas antielisivas em ordenamentos ao redor do mundo.

³⁹ AMARAL (Coord.), 2002, p. 86. – grifos do autor.

⁴⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 47.

Dentre eles está Ricardo Lobo Torres⁴¹, que defende a necessidade de uma norma antielisiva em nosso ordenamento, se baseando na experiência de outros países (França, Alemanha, Portugal, Inglaterra e Estados Unidos), nos quais estas não foram declaradas como inconstitucionais, além de serem evidentemente eficazes. Além disso, o autor também afirma que esta norma prestigia os princípios da legalidade e tipicidade, ponderando-os com os da capacidade contributiva e igualdade tributária.

Outro defensor da existência dessa norma é Marco Aurélio Greco. Ele acredita que a alegação de inconstitucionalidade é equivocada, que os juristas que a defendem se incomodam com a existência da norma e somente por isso a consideram inconstitucional. Ele também utiliza o princípio da isonomia (artigo 150, inciso II, Constituição Federal) como fundamento, afirmando que todos os contribuintes devem ter tratamento igual, sendo assim, devem contribuir em igual proporção, de modo que a prática de planejamento fiscal obstará tal princípio.

Ao contrário de Gandra e Utumi, Greco acredita que o dispositivo não agride aos princípios da legalidade e tipicidade, mas sim os prestigia. Ainda, não acredita que traz para o ordenamento tributário a prática de analogia e interpretação econômica.

Além dos dois supracitados, quem se mostra de maneira certamente favorável ao dispositivo é Gilberto Luiz do Amaral. Ele acredita que com essa norma passará a se exigir dos contribuintes uma maior finalidade empresarial em seus negócios (propósito comercial), além disso, os planejamentos exigirão um maior profissionalismo na sua realização, demandando conhecimentos jurídicos, contábeis, fiscais, gerenciais e financeiros⁴².

Os argumentos destes doutrinadores são baseados nos princípios da isonomia e capacidade contributiva. No entanto, é equivocada a utilização de tais princípios, pois estes são garantias constitucionais dos contribuintes, funcionando como forma de limitar a atuação estatal e, neste caso, estão sendo utilizados como

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed., ver. e. atual. – Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 256, 266.

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed., ver. e. atual. – Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 245.

forma de justificar a atuação da autoridade administrativa para coibir os atos que visam planejamento tributário. Sobre isso, dispõe Hugo de Brito Machado:

Os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não se prestam como suporte para ampliação, pelo intérprete, das normas de incidência tributária. Primeiro e especialmente porque no plano da Constituição, tais princípios devem ser entendidos em harmonia com o princípio da legalidade. (...). A invocação do princípio da capacidade contributiva, como fundamento para a existência de tributo cuja hipótese de incidência não esteja configurada, não pode ser admitida porque a aplicação de uma norma de incidência tributária a situações idênticas, ou que produzem idênticas situações econômicas, a pretexto de realizar o princípio da capacidade contributiva, nada mais é do que empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei.⁴³

Apesar desta divisão entre os doutrinadores, se verifica uma convergência nas opiniões no tocante à eficácia da norma antielisiva (Lei Complementar nº 104/2001), a qual seria limitada. Marco Aurélio Greco dispõe:

O CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental para que a norma possa ser aplicada. Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas sim uma norma de eficácia limitada, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição de lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos.⁴⁴

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 38.

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. "Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 204.

Sendo assim, a norma só será plenamente eficaz a partir da promulgação de leis ordinárias, com isso, as autoridades estatais não terão poder para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos até o advento de lei ordinária que a regule.

Conclui-se que é discutível a existência de uma norma antielisão no ordenamento brasileiro. De um lado muitos entendem que sendo presente em diversos ordenamentos ao redor do mundo (principalmente em países desenvolvidos), também seria preciso introduzi-la no Brasil. Por outro lado, há quem alegue a sua inconstitucionalidade e que não é possível a sua aplicação no país.

É preciso ponderar esses dois lados. A existência de uma norma antielisão é viável no Brasil, no entanto é necessária sua devida regulamentação, de modo que não seja dada margem à prática de analogia no ordenamento, bem como sejam respeitados os princípios constitucionais envolvidos, de modo a não retirar o mínimo de previsibilidade existente em nosso ordenamento.

Como se verificou, há divergência doutrinária acerca da “norma geral antielisiva”, isso gera reflexos nas decisões do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), que vem, através dos anos suscitando diferentes teses sobre o assunto. Este é o foco do presente trabalho. No entanto, antes de adentrarmos tal análise, é mister apresentarmos alguns institutos e conceitos pertinentes ao estudo do Planejamento Tributário, bem como o tratamento a ele dado pelo CARF.

5 INSTITUTOS RELEVANTES AO ENTENDIMENTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A necessidade de se adentrar alguns conceitos de vícios de negócios jurídicos vem da existência de recorrentes decisões do Fisco que desconsideram estes negócios. Para tanto serão estudados, brevemente, os conceitos de Simulação; Dissimulação; Abuso de Direito; Abuso de Formas; Negócio Jurídico Indireto.

O que já se verificou até o momento é que a prática de planejamento é aceita por nosso ordenamento, desde que não seja realizado por meios ilícitos. No entanto, Marco Aurélio Greco, demonstra haverem três vertentes sobre o estudo do planejamento, as quais podem gerar diferentes decisões do Fiscos. São elas: (i) liberdade salvo simulação; (ii) liberdade salvo patologias; (iii) liberdade com capacidade contributiva.

A primeira considera o planejamento como válido, desde que não haja vício de simulação, sendo assim, o contribuinte teria liberdade plena para se planejar, realizando os mais diversos negócios jurídicos. Como denota Greco⁴⁵, o Fisco não poderia objetar à redução de carga tributária caso os negócios fossem realizados antes da ocorrência do fato gerador, por meios lícitos e livres de simulação.

Já a segunda demonstra que a simulação não é a única a contaminar o planejamento, outros vícios podem ocorrer, como a fraude ou o abuso de direito. Sendo assim, o Fisco verificaria a existências destas “patologias” nos atos ou negócios do contribuinte, podendo desconsiderar os planejamentos “contaminados”.

Por fim, a terceira fase reúne os elementos das duas primeiras, no entanto, traz uma nova visão quanto a liberdade do contribuinte, esta deixa de ser predominante, passando a coexistir com ela uma solidariedade social. Aqui se

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO REVISITADO**. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília, 2017. p. 23

verificam elementos objetivos, subjetivos e extra tributários, havendo maior restrição à prática do planejamento.

Sendo assim, partindo dos estudos de Marco Aurélio Greco, vê-se como necessário o estudo de conceitos relevantes na análise de um Planejamento perante o Fisco, tais como simulação, abuso de direito, fraude, entre outros.

4.1 LACUNAS NA LEI

Como apresentado em capítulo anterior, a elisão dar-se-á de duas maneiras: induzida ou por lacuna na lei. As lacunas decorrem da falta de norma específica no ordenamento ou pela falta de alcance da norma a alguma situação.

A existência de lacunas é possível em matéria tributária, embora não seja recorrente que estas permaneçam em aberto, já que podem ser preenchidas por meio de analogia, equidade ou princípios gerais.

É pressuposto a tipicidade fechada, ou seja, só pode se falar na existência de lacunas se o ordenamento for composto por tipos fechados (não é possível se forem tipos abertos). Será feita uma análise de todo o ordenamento em questão, não apenas dos tipos legais.

Não pode se confundir lacuna com “silêncio eloquente”, ou seja, aquela situação que o ordenamento não quis prever, por não haver necessidade. A diferença entre ambas é simples: “Lacuna é a falta de previsão específica; silêncio eloquente é a previsão específica através de uma não previsão”.⁴⁶

Vale dizer, ainda, que o uso da analogia não é permitido pelo Código Tributário Nacional, sendo assim, para solucionar a existência de uma lacuna, a priori, o intérprete deverá buscar solução dentro do próprio ordenamento, por meio de

⁴⁶ GRECO, 2004, p. 63.

normas gerais, não podendo simplesmente alegar que a inexistência de norma específica, implica na não incidência da norma tributária.

Essas normas gerais podem ser *exclusivas* ou *inclusivas*. As primeiras estabelecem que aquilo que não tem previsão em norma específica, não poderá ser alcançado pela tributação. Já as segundas estabelecem que mesmo não tendo previsão em norma específica, haverá alcance da norma de incidência.

Como demonstra Greco, “esta observação tem a ver com o tema do planejamento, pois muitas vezes o planejamento consiste em buscar uma lacuna (“ou construí-la”) para posicionar-se nela e, com isto, sustentar a não-incidência da norma de tributação”.⁴⁷

No âmbito do Planejamento Tributário, a norma geral exclusiva seria a proteção constitucional ao patrimônio e à liberdade de se organizar, enquanto a inclusiva o princípio da capacidade contributiva.

No entanto, ressalta-se que as lacunas não geram um vazio normativo no ordenamento, mas um conflito normativo. Mesmo no caso de planejamento, não há um critério (dentro dos mencionados acima) que possa ser considerado como melhor que o outro. Como Greco aponta, “trata-se, portanto, de interpretar normas existentes no ordenamento que determinam a exigência do tributo nas hipóteses contempladas específica ou genericamente”.

4.2 ABUSO DE DIREITO

A constituição garante ao contribuinte o direito de auto-organização, com base nos princípios da propriedade e liberdade. Esse direito não pode ser considerado absoluto, vez que quaisquer direitos encontram limite em seus exercícios.

⁴⁷ GRECO, 2004. p. 160.

Nesse sentido, surge a figura do “abuso de direito”, podendo ser definida como

categoria construída para inibir práticas que, embora se encontrem dentro do âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para qual o ordenamento assegura sua existência, seja sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre uma razão suficiente que a justifique.⁴⁸

O abuso de direito não está pautado pela ilegalidade, visto que, em tese, não há ilegalidade. Não há violação de uma norma, mas sim a violação dos limites éticos do ordenamento.

Essa figura tem origem no Direito Civil, sendo aplicada em diversas áreas do direito, conseqüentemente ao Direito Tributário. Trata-se da possível inadmissibilidade de alguns atos privados perante o Fisco, vez que esses possuem foco diferente daquele previsto em lei.

Marco Aurélio Greco distingue três hipóteses de abuso, que podem, de alguma forma, atingir ao planejamento tributário, são elas:

- a) o abuso de direito assim qualificado no âmbito civil, a teor do artigo 187 do Código Civil. Neste caso configura-se um ilícito no pressuposto de incidência da norma;
- b) abuso no exercício de condutas fiscalmente reguladas; e
- c) abuso da perspectiva de legislações específicas (...).⁴⁹

⁴⁸ GRECO, 2004. p.181.

⁴⁹ Ibid., p. 187.

O direito de auto-organização tem fundamento na liberdade garantida pela Constituição Federal. O contribuinte pode exercer essa liberdade da maneira que lhe parecer melhor, podendo realizar planejamentos que visem à maior economia sem objeções do Fisco. No entanto, o que tem se verificado é a figura do abuso de direito como limitadora da prática de planejamento.

Diante disso que se discute sobre quais seriam os limites da atuação do Fisco perante os atos do contribuinte. É evidente que ele não pode simplesmente desconsiderar os atos sob a alegação de que houve abuso, pois cabe a ele o ônus da prova.

Marco Aurélio Greco alega que se o ato tiver apenas como objetivo a redução da carga tributária será abusivo. Nesse sentido, explica

(...) esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja *predominantemente* fiscal. (...). Se uma determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir a carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o *direito* de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O fisco nada poderá objetar!

50

No entanto, o Fisco não poderá simplesmente desqualificar os atos que considerar como abusivos. Cabe a ele o ônus da prova, sendo assim, deve primeiramente respeitar o direito de auto-organização do contribuinte, para somente depois, quando tiver provas concretas da abusividade, desqualificar os atos ou negócios jurídicos.

⁵⁰ GRECO, 2004. p. 189. (grifos do autor).

5.3 ABUSO DE FORMAS

Outro ponto que passou a ser questionado pela doutrina é o uso de formas jurídicas para a prática de planejamento tributário, que também vem sendo utilizado como limitador a prática daquele.

O abuso de formas consiste no uso de formas jurídicas atípicas, anormais ou desnecessárias para realização de um negócio jurídico. Em termos tributários, o abuso de formas seria o uso de forma jurídica não correspondente ao resultado jurídico desejado.

Como denota Luciano Amaro, “(...) o foco do problema não é a legalidade (licitude) da forma, mas a “normalidade”, (...). Sempre que determinada forma fosse adotada pelo contribuinte para implementar certo negócio, ele teria de verificar se aquele modelo é o que mais frequentemente se utiliza para a realização daquele negócio (...)”⁵¹. Ou seja, haveria um critério estatístico e não jurídico.

Em que pese a existência desse instituto, é questionável a sua aplicação, pois inexistente um rol taxativo de negócios jurídicos, não sendo possível verificar certamente os casos em que há diferença entre conteúdo e forma. No entanto, Marco Aurélio Greco acredita que não há problemas na não existência de um rol, visto que não seria o abuso de direito em si a invalidar o negócio, mas sim a fraude à lei, simulação ou abuso de direito.

Portanto, o que se verifica é a pouca utilidade do instituto de abuso de forma, visto que em análises de casos de negócios com possível abuso de forma, estes acabam sendo invalidados por outros vícios. Como denota Greco: “(...) a anormalidade da forma ou desemboca numa das três outras figuras (abuso de direito, fraude à lei e simulação) e, portanto, recusa-se tutela ao abuso de forma (...)”⁵².

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 256

⁵² GRECO, 2004. p. 185.

5.4 FRAUDE À LEI

Fraude à Lei consiste na busca no ordenamento de norma que enquadre a conduta do contribuinte, tendo como objetivo o não enquadramento de outra norma. Em suma, existe no ordenamento norma malquista (norma contornada) pelo contribuinte, o qual, utilizando-se de outra norma (norma contorno), evita a incidência daquela.

No âmbito do Direito Tributário, a fraude à lei não é caracterizada como ato ilícito, visto que não há violação da norma, somente a frustração de sua aplicação. É uma hipótese de nulidade de negócio jurídico, não de ilicitude, como ensina Marco Aurélio Greco.

No entanto, não pode se confundir a fraude à lei com o conceito de fraude da Lei nº 4.502/64, em seu artigo 72. Na fraude há ação ou omissão do contribuinte, visando o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador; se dando sempre de maneira ilícita. Isto não ocorre na prática de planejamento tributário, que se dá sempre por meios lícitos. E o dolo descrito na fraude não pode se confundir com a vontade de economia de tributos do contribuinte.

Sendo assim, verifica-se que a Fraude à Lei possui função similar ao Abuso de Direito ou de Formas, que é o controle de condutas dos contribuintes.

5.5 SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO

Dos institutos aqui apresentados, a simulação tem entendimento pacificado dentro do estudo do planejamento tributário. Marco Aurélio Greco verificou que até

a vertente mais liberal, que vê o contribuinte com liberdade plena de planejar, considera como ilícito o planejamento em que haja caracterização de simulação.

O Código Civil, em seu artigo 167, conceitua o que seria um negócio jurídico simulado:

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.

Um negócio simulado é aquele em que há divergência entre a vontade real e a vontade declarada por aqueles que pactuam. Ambas as partes de um negócio simulado tem conhecimento dessa divergência de vontades, tendo como objetivo enganar terceiros.

No âmbito tributário conceitua-se como simulação fiscal, como ensina Alberto Xavier: “o fenômeno enganatório pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária: o fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo”.⁵³

A doutrina distingue a simulação em absoluta e relativa, conforme aponta James Marins:

Na simulação absoluta dá-se um “acordo simulatório” em que do negócio simulado não se espera qualquer espécie de resultado jurídico. Na simulação relativa (...) a prática do ato ou negócio simulado é o caminho

⁵³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

encontrado para a obtenção de um determinado resultado jurídico, esse sim verdadeiro e desejado.⁵⁴

A simulação relativa também pode ser conhecida como dissimulação. Neste caso haveria dois negócios: o simulado e o dissimulado. O primeiro seria o negócio falso que não é desejado, enquanto o segundo é aquele que as partes realmente desejavam.

Embora haja divergência sobre a diferença entre simulação e dissimulação/simulação absoluta e relativa no ordenamento, é pacífico o entendimento de que ambas geram contratos nulos ou anuláveis. Nesses casos, o Fisco deverá entrar com ação judicial requerendo a anulação dos atos simulados, devendo ser fundamentado o pedido e observando o contraditório.

Em que pese o parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual indica somente a dissimulação, os doutrinadores entendem que tanto simulação absoluta quanto relativa (dissimulação) estão abrangidas no ordenamento. E, mesmo que ainda não haja regulamentação devida para o artigo, as autoridades fiscais e os doutrinadores tem entendimento majoritário de desconsiderar planejamentos tributários contaminados com atos de simulação/dissimulação.

5.5 NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

O negócio jurídico indireto ocorre quando celebrado negócio para obter efeito prático ou equivalente ao que seria próprio de outro negócio. Ou seja, as partes firmam negócio jurídico, sem quaisquer diferenças entre a vontade declarada e a

⁵⁴ MARINS, 2002 – p. 35.

vontade real, pois o que elas realmente querem pactuar é aquele negócio declarado, no entanto o objetivo deste não é típico de sua natureza.

Em matéria tributária, Marco Aurélio Greco observa que “(...) o negócio indireto serviria para obter fim equivalente a outro negócio para o qual a carga tributária seria mais elevada”⁵⁵. Outros autores acreditam que o negócio jurídico indireto seria a única forma de se praticar um planejamento tributário, visto que é negócio válido e eficaz, com forma jurídica típica, tendo como peculiaridade o objetivo de economia tributária.

Ressalta-se que não pode se confundir negócio jurídico indireto com simulação. Na simulação não há conformidade entre o que é desejado com o que é realmente praticado, diferente do negócio indireto, no qual as partes realmente realizam o que desejam, se submetendo ao regime jurídico do negócio, apesar de ter finalidade distinta.

No entanto, o simples fato de ser um negócio jurídico indireto não exime os contribuintes de possíveis análises do Fisco, verificando ou não a sua validade. Não sendo totalmente protegido pelo ordenamento.

Tal análise é de suma importância para o entendimento do capítulo seguinte, visto que nos julgamentos realizados pelo CARF, tais institutos são utilizados como forma de desconsideração de negócios jurídicos, bem como invalidação de planejamentos tributários.

⁵⁵ GRECO, 2004. p. 254.

6 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

6.1 NOTAS INTRODUTÓRIAS

Após uma análise doutrinária acerca do tema, neste momento do estudo cumprir-se-á mostrar qual o tratamento dado pela jurisprudência ao planejamento tributário. Salienta-se que raramente tal assunto é levado às esferas do Poder Judiciário, sendo mais comum ser julgado na esfera administrativo-fiscal, por isso, serão abordados os julgamentos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF⁵⁶.

Marco Aurélio Greco denota que diante de um caso concreto de planejamento tributário deve se verificar quais os efeitos jurídicos dos resultados das operações realizadas pelo contribuinte e se estes serão oponíveis ao Fisco. Sendo assim, cabe ao CARF, como principal órgão administrativo em matéria tributária verificar os casos e nortear as condutas de contribuintes e da administração, de modo a estabelecer parâmetros no entendimento do tema. Com isso, a partir desse momento verificar-se-á como os conselheiros julgam os casos de planejamento tributário.

Primeiramente, o conceito de “planejamento tributário” ou “planejamento fiscal”, a partir da análise de julgados do CARF, é, em termos gerais, unânime entre os julgadores. Como podemos constatar a partir das seguintes ementas:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

⁵⁶ Órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda, que julga os litígios administrativos em segunda e última instância. Foi instituído por meio da Medida Provisória nº 449 de 2008, convertida posteriormente na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acesso em: 07 de julho de 2018.

Não se olvida que o direito entende que o planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. (...). Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo (...).⁵⁷

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL POR PESSOA JURÍDICA. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO POR ABUSO DE FORMA. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E CONFUSÃO PATRIMONIAL E SOCIETÁRIA. REQUALIFICAÇÃO DE FATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FRAUDE COMPROVADA PELO FISCO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA. CONTRIBUIÇÕES PARA O SENAR. LEGALIDADE DA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. Ante o conjunto probatório constante nos autos, indiscutível se mostra o reenquadramento da empresa como produtora rural. O *planejamento tributário lícito é aquele em o sujeito passivo deixa de praticar o fato previsto no antecedente da norma, diferente de praticá-lo e, fazendo uso de meios lícitos formais, escondê-los.* (...).⁵⁸

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. (...).⁵⁹

⁵⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-001.059**. Recurso Voluntário. Recorrente: Banco Mercedes Benz do Brasil S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. **Lex:** Quarta Câmara da Primeira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 09 de outubro de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> . Acesso em: 08 de julho de 2018.

⁵⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2302-003.623**. Recurso Voluntário. Recorrente: Agromen Sementes Agrícolas LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Leonardo Henrique Pires Lopes. **Lex:** Terceira Câmara da Segunda Turma Ordinária do Conselho Fiscal de Recursos Fiscais. Julgamento em 10 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30 de agosto de 2018.

⁵⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-95.552**. Recurso nº 143.795. Recorrente: Molicar Serviços Técnicos de Seguros LTDA. Recorrida: 1ª Turma DRJ – Campinas – SP. Relator: Paulo Roberto Cortez. **Lex:** Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes. Julgamento em sessão de 25 de maio de 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> . Acesso em 30 de agosto de 2018.

Em termos gerais, o entendimento do CARF (bem como do extinto Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda) acerca de licitude ou não da prática do planejamento tributário vem mudando com o passar dos anos, passando por diversas doutrinas. É o que se verificará a seguir.

6.2 ANÁLISE DE JULGADOS DO CARF

Cumpre-se mostrar a evolução do entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

Num primeiro momento, até meados de 2003, o que se verificava eram decisões baseadas na autonomia privada, estrita legalidade e tipicidade fechada, o que tornava mais fácil a prática da elisão. Alguns conselheiros usavam da premissa “tudo aquilo que não é proibido por lei será permitido”. É o que observa nos julgados a seguir:

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, **é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão**. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de Incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, **se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita**.

(Acórdão n. 106-09.343, sessão de 18/09/1997, Relator Genésio Deschamps) (**grifei**)⁶⁰

O relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, em seu voto no acórdão nº 1401-001.059, verificou a existência dessa tendência nos julgamentos:

Observando a jurisprudência administrativa reinante no extinto Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, identificamos que a verificação da licitude negocial era feita na análise do negócio jurídico realizado pelo contribuinte (planejado), de forma a identificar se o mesmo se coadunava com o direito, sendo certo que “aquilo que não era proibido, era permitido” segundo o princípio da liberdade negocial que rege o mundo privado. Neste prisma, a análise do negócio planejado era suficiente, por si só, para dizer se estava diante de uma elisão fiscal, cujos efeitos de redução tributária deveriam ser respeitados pela Fazenda Pública, ou se se estava diante de um negócio jurídico ilícito, cujos efeitos tributários deveriam ser afastados pelo Fisco. (Fls. 12).⁶¹

Com o passar dos anos o modo de julgar casos de planejamento tributário sofreu algumas mudanças. O CARF passou a relativizar o uso dos princípios da legalidade, tipicidade e autonomia privada. Além disso, passou a verificar a ocorrência dos negócios praticados com o intuito de economia de tributos. O Relator

⁶⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 160-09.343**. Processo nº 13884.000029/95-33. Recurso Voluntário. Recorrente: Luiz Augusto Sacchi. Recorrida: DRJ – Campinas – SP. Relator: Genésio Deschamps. **Lex:** Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes. Julgamento em sessão de 18 de setembro de 1997. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 20 de agosto de 2018.

⁶¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-001.059**. Recurso Voluntário. Recorrente: Banco Mercedes Benz do Brasil S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. **Lex:** Quarta Câmara da Primeira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 09 de outubro de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 08 de agosto de 2018.

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, novamente em seu voto no acórdão nº 1401-001.059, demonstrou tal mudança:

No entanto, com a evolução da jurisprudência administrativa, principalmente a partir de 2006, cresceu o entendimento de que não basta o negócio jurídico realizado ser tido por lícito. É necessário verificar-se a realidade do negócio praticado pois é dessa realidade (evento) que se extrai o fato jurídico tributário. (...)

Neste sentido, este Conselho Administrativo de Recurso Fiscais passou a reconhecer, nas hipóteses de planejamento tributário, a necessidade de conhecer o “fato jurídico tributário”, de forma a saber não apenas se o negócio jurídico realizado pelo contribuinte é lícito. Antes disso, é necessário identificar qual o fato jurídico praticado pelo Contribuinte, extraindo-se do mundo dos eventos, o fato jurídico relevante para instaurar a norma individual e concreta de tributação. (Fls 12).⁶²

Em que pese a citação acima do Sr. Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, em período próximo a tal constatação, meados de 2012, também se verificou o retorno dos julgamentos baseados nos princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica e autonomia privada. Um exemplo substancial disso é o julgado da ementa a seguir:

PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce

⁶² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-001.059**. Recurso Voluntário. Recorrente: Banco Mercedes Benz do Brasil S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. **Lex:** Quarta Câmara da Primeira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 09 de outubro de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> . Acesso em: 08 de julho de 2018.

tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção comercial de atuar na fase de revenda dos produtos.

A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN. Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.⁶³

Nesse julgamento, o CARF admitiu a segregação de atividades empresariais como forma de planejamento tributário, descartando as alegações de simulação. Entendem que a autoridade administrativa detém competência para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, no entanto, que isto deve ser realizado dentro dos devidos procedimentos, os quais ainda necessitam de regulamentação por meio de lei ordinária (referente ao artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional). Ainda, que devem ser respeitados os princípios da legalidade e tipicidade, bem como da livre iniciativa, propriedade privada, livre concorrência e liberdade.

Neste sentido fora proferida decisão quanto ao mesmo contribuinte, pela 2ª Turma ordinária, 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF:

COFINS - ALÍQUOTA - PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA - ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E COMERCIAL - ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 10.147/00.

Para o cálculo da Cofins incidente sobre a receita de venda dos produtos de higiene e beleza aplica-se a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero, no caso de

⁶³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3403-002.519**. Recorrentes: Unilever Brasil LTDA e Fazenda Nacional. Relator: Ivan Allegretti. **Lex:** Quarta Câmara da Terceira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 22 de outubro de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018.

receita de revenda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.

COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE -SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode 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, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.⁶⁴

No voto da mesma, o Relator frisa a importância da aplicação dos princípios da legalidade e tipicidade:

Assim delimitada a questão, inicialmente anoto que o princípio da legalidade da tributação, expressamente reconhecido no texto constitucional (art. 150, inc. I da CF/88) e explicitado na Lei Complementar, impõe que somente a lei há de definir e valorar os elementos constitutivos e estruturais da obrigação tributária, de modo que a relação tributária seja uma relação jurídica pública e estritamente legal e o crédito tributário dela decorrente seja determinado pela lei (obrigação “ex lege”),

⁶⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3402-001.908**. Recorrente: Unilever Brasil LTDA. Recorrida: DRJ Fortaleza-CE. Relator: Fernando Luiz da Gama Lobo D’Eça. **Lex:** Quarta Câmara da Segunda Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 26 de setembro de 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 05 de setembro de 2018. (grifo nosso).

independentemente da *vontade dos sujeitos* da relação jurídica. Derivando diretamente da Constituição e da lei, as *relações intersubjetivas* de Direito Tributário, seja no seu *aspecto substantivo*, seja no seu *aspecto adjetivo*, qualificam-se como *relações de direito* e não de *poder*, donde decorre que “ambas as *partes* da relação jurídico tributária estão *igualmente submetidas à lei e à jurisdição*”.

(...)

Como é curial, consectário lógico do Princípio da Legalidade, o Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as obrigações tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação da obrigação tributária (arts. 108, §1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica.⁶⁵

Seguindo o mesmo viés de apreciação conforme os princípios da legalidade, autonomia privada e segurança jurídica e da previsibilidade do ordenamento tributário, temos outras decisões proferidas, conforme ementa a seguir:

(...)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

ELISÃO.

Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental.

⁶⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3402-001.908**. Recorrente: Unilever Brasil LTDA. Recorrida: DRJ Fortaleza-CE. Relator: Fernando Luiz da Gama Lobo D’Eça. **Lex:** Quarta Câmara da Segunda Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 26 de setembro de 2012. <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Fls. 20-22. Acesso em 05 de setembro de 2018. (grifos do autor).

SEGURANÇA JURÍDICA.

A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.⁶⁶

No entanto, apesar da tendência acima apresentada, não é possível uma generalização acerca dos julgamentos realizados pelo CARF. Apesar da aparente abertura para alguns casos de planejamento tributário, o Conselho ainda se demonstra rígido em alguns momentos, principalmente se diante de atos de simulação, abuso de formas ou fraude.

Nesse sentido, verificou-se a tendência de desconsideração de atos ou negócios jurídicos, em virtude da prática de atos de simulação, abuso de formas e fraude, baseados na mitigação da autonomia privada em face dos princípios da igualdade, capacidade contributiva e dignidade da pessoa humana. Essa tendência prevalece até hoje e a verificação de vícios é aplicada de forma majoritária. É o que se verifica a seguir:

SIMULAÇÃO. FRAUDE. EVASÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Constatada a *prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada, conforme o art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996.*

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o *Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.*

⁶⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1101-000.709**. Recurso Voluntário. Recorrente: Gerdau Comercial de Aços S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Edeli Pereira Bessa. **Lex:** Primeira Câmara da Primeira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 11 de abril de 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 06 de setembro de 2018.

(Acórdão n. 101-95.552, sessão de 25/05/2006, relator Paulo Roberto Cortez)⁶⁷

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP. ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS. Realidade em que empresa do ramo de calçados contratou três empresas para a prestação de serviços de industrialização por encomenda, cujas despesas foram utilizadas para fins de creditamento do PIS/PASEP segundo o regime da não-cumulatividade. Contudo, foi comprovado nos autos que: a) a contratante transferiu significativos montantes financeiros para o pagamento de despesas operacionais das contratadas; b) uma das contratadas mantinha identidade de endereço com a tomadora dos serviços (recorrente); c) os serviços prestados pelas empresas contratadas eram quase que exclusivamente destinados à reclamante; d) houve transferência de empregados da interessada para as empresas contratadas quando da constituição destas; e) contratante e contratadas operavam no mesmo ramo de negócio; f) sócios das empresas envolvidas apresentavam ligação familiar. Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da constituição das empresas contratadas, posto que não norteada por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as evidências que demonstram a inexistência de sua independência gerencial e financeira. Daí se deduz o viés subjetivo de que a estrutura foi criada com o intuito exclusivo de se obter vantagem tributária indevida. *Abuso do direito caracterizado, o que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.* Recurso a que se nega provimento.

(...).

Todavia, não obstante a inexistência de norma ordinária específica que trate da matéria, tem-se admitido a desconsideração de atos ou negócios jurídicos diante das hipóteses contempladas pelo parágrafo único do artigo 166 do CTN. (Fls. 8).⁶⁸

⁶⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-95.552**. Recurso nº 143.795. Recorrente: Molicar Serviços Técnicos de Seguros LTDA. Recorrida: 1ª Turma DRJ – Campinas – SP. Relator: Paulo Roberto Cortez. **Lex:** Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes. Julgamento em sessão de 25 de maio de 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30 de agosto de 2018.

⁶⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3802-001.556**. Recurso Voluntário. Recorrente: Rojana Calçados Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Segunda Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 26 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018. (grifo nosso).

Destaca-se na última ementa a menção ao dispositivo “antielisivo” do art. 116, parágrafo, em que pese esta menção, o próprio relator verificar a não existência de lei que o regulamente, se valendo de outro dispositivo para sustentar sua decisão. O uso deste artigo é raro em decisões, principalmente nos últimos anos. O que verifica é o uso majoritário do argumento de que não há regulamentação do dispositivo, como ensina Fabio Brum Goldschmidt, em Acórdão de julgamento do CARF:

Veja-se que a Medida Provisória nº 66/02, expressamente afirmou que, tanto a ausência de propósito negocial, quanto o abuso de forma, são meios para analisar e presumir que a vontade declarada está em descompasso com a vontade real e permitir a desconsideração do negócio jurídico praticado, para tributar o negócio jurídico pretendido intimamente pelo contribuinte.

Ocorre que a tentativa de internalização desses procedimentos no ordenamento pátrio não foi efetuada, devido à rejeição da proposta governamental, em 2002, pelo Parlamento. **Ou seja, a figura da desconsideração de negócio jurídico formalmente válido não é permitida no ordenamento jurídico brasileiro, porquanto o art. 116, parágrafo único, não possui vigência, eficácia ou validade à falta de lei regulatória.**⁶⁹

O Conselheiro supracitado, no mesmo Acórdão, frisa que, em que pese haja liberdade do contribuinte realizar seus atos buscando economia de tributos, a validade desses atos representa um limite à sua liberdade fiscal. Ou seja, sendo comprovada fraude ou simulação, o contribuinte está praticando planejamento abusivo.

Junto a tendência de desconsideração por vícios, é importante destacar que o próprio Conselho prega a necessidade de prova dos atos do contribuinte, de modo a demonstrar a ilicitude dos mesmos, se estes caracterizam ou não simulação, abuso de direito ou forma ou fraude:

⁶⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2201-002.330**. Recurso Voluntário. Recorrente: Agropecuária Santa Barbara Xinguara SA. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex**: Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 19 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018. (grifo nosso).

GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. PROVA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos em lei revela o planejamento tributário. ***Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de estratagema fiscal para revesti-lo de outra forma.*** Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano-calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem. Recurso provido.⁷⁰

Outro ponto observado é a utilização do conceito de “propósito negocial”, conceito com influência da doutrina norte-americana, a partir do qual os atos que visam o planejamento fiscal devem ter uma finalidade negocial, não podendo ser meramente de economia de tributos. Podemos constatá-lo abaixo:

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. ELISÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO.

A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. *Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito. (...).*⁷¹

⁷⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 106-14.484**. Recurso nº 139.621. Recorrente: Luiz Varga Neto. Recorrida: 7ª Turma/DRJ em São Paulo – SP II. Relatora: Sueli Efigênia Mendes de Britto. **Lex:** Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Julgamento em sessão de 16 de março de 2005. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 06 de setembro de 2018.

⁷¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2801-003.958**. Recurso Voluntário. Recorrente: Bráulio Franco Garcia. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Primeira Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 10 de fevereiro de 2015. Disponível em: <

O uso da teoria do propósito negocial em julgamentos do CARF cresceu nos últimos anos. Em recente acórdão verifica-se tal tendência:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. PROPÓSITO NEGOCIAL. A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Todavia, **estará o contribuinte no campo da ilicitude se demonstrada a ausência de propósito negocial.**⁷²

Analisando os votos proferidos no presente julgado, ainda que o entendimento majoritário no caso *in loco* tenha sido pela aplicação do propósito negocial, a Relatora demonstrou que discorda com essa aplicação. Defende que a teoria do propósito negocial, advinda de direito estrangeiro, não possui regulamentação no direito brasileiro, sendo assim, inexistente em nosso ordenamento. O entendimento da Relatora já se mostrou como majoritário em outra decisão recente:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONOMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que os negócios motivados por economia fiscal não teriam “conteúdo econômico” ou

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018.

⁷² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3301-004.593**. Recurso Voluntário. Recorrente: Tozetto & Cia Ltda e Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 17 de abril de 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018. (grifo nosso).

“propósito negocial” e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.⁷³

O relator do Acórdão supracitado, Daniel Ribeiro Silva, segue o entendimento de que o propósito negocial não deve ser aplicado em nosso ordenamento. Ele defende que não existe lei que regulamente esse instituto, ou seja, o propósito negocial não possui amparo jurídico. Sendo assim, em seu voto, ele destaca o que seriam precedentes do Conselho:

TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. **O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.** PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE. Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é a economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPOSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam “conteúdo econômico” ou “propósito negocial” e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização.

(...) Outra tese do Fisco que merece análise é a de que os atos praticados podem ser desconsiderados, porque não teriam conteúdo econômico (ou propósito negocial), já que teriam sido praticados com o único objetivo de

⁷³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-002.835**. Recurso Voluntário. Recorrente: Sofisa Serviços Gerais de Administração Limitada. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Primeira Sessão de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 15 de agosto de 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018. (grifo nosso).

economia tributária. Porém, tal afirmativa em descompasso com o ordenamento jurídico.

(...) De outra banda, não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Somente se existisse uma lei com este conteúdo é que a fiscalização poderia desconsiderar os efeitos jurídicos dos negócios”.⁷⁴

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais mudou seus posicionamentos no decorrer do tempo, passando por diversas doutrinas existentes no âmbito tributário. A prática do planejamento fiscal é aceita pela lei, doutrina e jurisprudência administrativa, isso é evidente. No entanto, não se verifica um entendimento unânime acerca desse tema.

Na aplicação de conceitos de simulação, abuso de direito ou forma e fraude o entendimento mais recente é, em termo gerais, unânime. Diante de um planejamento, serão verificados os atos praticados pelo contribuinte, de modo que sendo ilícitos, com vícios de simulação, fraude ou abuso, serão passíveis de desconsideração, desde que devidamente provados.

No campo da licitude, já se verificou a aplicação dos princípios da autonomia privada, estrita legalidade e tipicidade fechada, favorecendo as práticas do contribuinte, no entanto, destaca-se que essa tendência que ocorria em meados de 2002/2003, retornou em 2012, porém, hoje não se encontram mais decisões com tal argumentação.

No lugar da aplicação de princípios constitucionais como argumentos, houve crescente aplicação da teoria do propósito comercial para verificar a licitude dos planejamentos.

⁷⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-002.835**. Recurso Voluntário. Recorrente: Sofisa Serviços Gerais de Administração Limitada. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Primeira Sessão de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 15 de agosto de 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018. (grifo nosso).

Conclui-se que há duas vertentes atuais: planejamento lícito desde que não haja vícios (atos lícitos), *sem aplicação do propósito comercial*; planejamento lícito desde que *haja propósito comercial* nos atos e não hajam vícios. Tal conclusão vem a partir da análise de julgados mais recentes, de 2015 para cá.

De um lado, há a mitigação da aplicação do propósito comercial, alegando-se que tal teoria provém de direito estrangeiro e não possui posituação no Brasil, sendo assim, verifica-se somente se os atos praticados pelo contribuinte não são ilícitos, dando maior liberdade a prática de planejamento. Do outro lado, há a aplicação do propósito comercial, aceitando-se somente aqueles planejamentos em que forem realizados atos com este propósito, sem serem, ainda, ilícitos.

O que se verifica é uma divergência entre Câmaras ou até mesmo entre Conselheiros de uma mesma Câmara sobre a aplicação da teoria do propósito comercial. Isso ficou evidente em julgados transcritos anteriormente. Essa divisão (favor/contra) é quase que igual, não podendo afirmar que há uma tendência de entendimento pacífico próxima.

Em suma, a análise aqui apresentada tem objetivo de demonstrar o tratamento dado ao Planejamento Tributário pelo CARF ao longo dos anos. É evidente a mudança de entendimentos nos últimos 15 anos, de forma que não é possível demonstrar uma unanimidade quanto ao tema. O que pode ser observado são tendências de julgamento, passando por momentos mais liberais e outros mais rígidos, bem como a utilização de conceitos doutrinários, visto a falta de leis que regulem devidamente as práticas de Planejamento Fiscal.

De modo geral, o contribuinte se encontra em situação de insegurança jurídica quando busca pela economia de tributos. É fato que deve sempre praticar seus atos dentro da licitude, pois no tocante à verificação de ilicitude a lei é clara, no entanto, mesmo que lícitos seus atos, há dúvida de como estes serão verificados pelo Fisco, tendo em vista a divergência doutrinária, mas principalmente, a divergência que existe entre aqueles competentes para julgar os casos de planejamento.

O tema do Planejamento Tributário evoluiu bastante na última década, mas ainda precisa de uma maior evolução. É necessário, principalmente, uma atenção

do legislador, para que haja devida regulamentação. Pois, em que pese a gama de doutrinadores que tratam do tema, bem como as jurisprudências existentes, a existência de uma Lei que regulamente de forma concreta sobre como deve ser verificada a licitude do planejamento fiscal, trará segurança jurídica quanto ao tema não somente para os contribuintes, mas para todo o ordenamento jurídico-tributário.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o presente estudo se busca mostrar como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem, através dos anos, julgando os casos de planejamento tributário. Analisando os julgados do órgão, pode se verificar uma mudança nas tendências de julgamento, passando pelas mais diversas doutrinas da área tributária do Direito.

O planejamento tributário, em termos gerais, pode ser conceituado como a prática de atos lícitos, legítimos e permitidos por nosso ordenamento, que tem como objetivo reduzir ou se eximir das obrigações tributárias. Tal prática está calcada em princípios constitucionais e tributários, tais como a liberdade, capacidade contributiva, tipicidade e legalidade.

O que se verifica nas decisões do CARF é, num primeiro momento, a adoção dos princípios da liberdade, legalidade, bem como da autonomia privada de maneira absoluta, o que tornava a prática da elisão fiscal mais fácil. Essa tendência prevaleceu por alguns anos, e, apesar de aparecer em alguns julgados, principalmente em meados de 2012, atualmente é mitigada.

Em que pese a introdução do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que ficou conhecido como “norma geral antielisiva”, a tendência verificada é de não aplicação deste dispositivo, alegando-se falta de regulamentação por lei ordinária para o procedimento desta norma.

Uma tendência, em termos gerais, unânime, são os julgamentos realizados com intuito de manter a desconsideração realizada pela autoridade administrativa, principalmente se diante de casos de simulação, fraude à lei ou abuso de formas. Ou seja, os planejamentos realizados por meios ilícitos têm seus atos desconsiderados. No âmbito dessa tendência, também se verifica a exigência de serem apresentadas provas para que sejam desconsiderados pela autoridade administrativa.

Por fim, a tendência atualmente é a de verificação da existência ou não de propósito comercial nos planejamentos, ou seja, seus atos não podem se restringir à economia de tributos, devem, também, possuir também uma finalidade empresarial,

somente assim poderão ser considerados como legítimos. No tocante a este tema, se verifica uma divisão entre câmaras e/ou relatores do CARF, que divergem sobre a aplicação da teoria do propósito negocial.

Conclui-se, portanto, que neste cenário de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não é possível demonstrar um entendimento unânime acerca das práticas elisivas e planejamento tributário. Os entendimentos vêm sofrendo mudanças, de modo a se adequarem às mudanças legislativas ocorridas, bem como em conformidade as doutrinas existentes. No entanto, a não regulamentação de leis referente ao planejamento acaba por gerar insegurança jurídica quanto ao tema, deixando o contribuinte a mercê de diferentes entendimentos dentro do CARF.

A realidade brasileira sempre foi, e ainda é de um sistema marcado pela altíssima carga tributária, por isso, não pode se negar que os contribuintes, sempre que possível, buscarão pela economia de tributos. Sendo assim, as Câmaras do CARF sempre estarão em face de casos de planejamento tributário, com isso, as tendências de julgamentos poderão sofrer mais mudanças com o tempo.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz (Coord). **Planejamento Tributário & A norma geral antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMED, Fernando José. NEGREIROS, José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

BAKI, Amália Pasetto. **CONSIDERAÇÃO SOBRE ELISÃO TRIBUTÁRIA: LIMITES EM FACE DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL**. 32f. Artigo decorrente de trabalho apresentado como requisito parcial para a conclusão da disciplina “Elisão Tributária: limites normativos”. Pós-Graduação da Universidade de São Paulo (USP). 2014.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-95.552**. Recurso nº 143.795. Recorrente: Molicar Serviços Técnicos de Seguros LTDA. Recorrida: 1ª Turma DRJ – Campinas – SP. Relator: Paulo Roberto Cortez. **Lex**: Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes. Julgamento em sessão de 25 de maio de 2006. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30 de agosto de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 106-14.484**. Recurso nº 139.621. Recorrente: Luiz Varga Neto. Recorrida: 7ª Turma/DRJ em São Paulo – SP II. Relatora: Sueli Efigênia Mendes de Britto. **Lex:** Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Julgamento em sessão de 16 de março de 2005. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 06 de setembro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 160-09.343**. Processo nº 13884.000029/95-33. Recurso Voluntário. Recorrente: Luiz Augusto Sacchi. Recorrida: DRJ – Campinas – SP. Relator: Genésio Deschamps. **Lex:** Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes. Julgamento em sessão de 18 de setembro de 1997. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 20 de agosto de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1101-000.709**. Recurso Voluntário. Recorrente: Gerdau Comercial de Aços S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Edeli Pereira Bessa. **Lex:** Primeira Câmara da Primeira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 11 de abril de 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 06 de setembro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-002.835**. Recurso Voluntário. Recorrente: Sofisa Serviços Gerais de Administração Limitada. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Primeira Sessão de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 15 de agosto de 2018. Disponível em: <

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-001.059**. Recurso Voluntário. Recorrente: Banco Mercedes Benz do Brasil S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. **Lex:** Quarta Câmara da Primeira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 09 de outubro de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 08 de agosto de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2201-002.330**. Recurso Voluntário. Recorrente: Agropecuária Santa Barbara Xinguara SA. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 19 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2302-003.623**. Recurso Voluntário. Recorrente: Agromen Sementes Agrícolas LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Leonardo Henrique Pires Lopes. **Lex:** Terceira Câmara da Segunda Turma Ordinária do Conselho Fiscal de Recursos Fiscais. Julgamento em 10 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30 de agosto de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2801-003.958**. Recurso Voluntário. Recorrente: Bráulio Franco Garcia. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Primeira Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 10 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3301-004.593.** Recurso Voluntário. Recorrente: Tozetto & Cia Ltda e Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 17 de abril de 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3402-001.908.** Recorrente: Unilever Brasil LTDA. Recorrida: DRJ Fortaleza-CE. Relator: Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça. **Lex:** Quarta Câmara da Segunda Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 26 de setembro de 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 05 de setembro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3403-002.519.** Recorrentes: Unilever Brasil LTDA e Fazenda Nacional. Relator: Ivan Allegretti. **Lex:** Quarta Câmara da Terceira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgamento em 22 de outubro de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3802-001.556.** Recurso Voluntário. Recorrente: Rojana Calçados Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. **Lex:** Segunda Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Julgamento em sessão de 26 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 de setembro de 2018.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, de 30 de novembro de 1964.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, de 27 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, de 28 de dezembro de 1990.

BRASIL, Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30-08-2002.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO REVISITADO**. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília, 2017.

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

International Bureau of Fiscal Documentation. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 4. ed., 2001.

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário.** 4. ed., ver. e atual. – Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2002.