



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

**CAROLINA D'AMORIM BARRETO**

**ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO NO BRASIL E A (IM)PRESCINDIBILIDADE  
DO PROPÓSITO NEGOCIAL À LUZ DA  
JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

Salvador  
2017

**CAROLINA D'AMORIM BARRETO**

**ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO NO BRASIL E A (IM)PRESCINDIBILIDADE  
DO PROPÓSITO NEGOCIAL À LUZ DA  
JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito e Gestão como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito Tributário.

Salvador  
2017

**CAROLINA D'AMORIM BARRETO**

**ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO NO BRASIL E A (IM)PRESCINDIBILIDADE  
DO PROPÓSITO NEGOCIAL À LUZ DA  
JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

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

Nome: \_\_\_\_\_  
Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_  
Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_  
Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

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

Dedico o presente trabalho aos meus pais, que sempre apostaram na minha educação e na dos meus irmãos, oferecendo a agulha e a linha para que nós costurássemos nossas próprias colchas, nossa própria estória.

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus professores, Eduardo Sabbag e Daniela Borges, que me auxiliaram na concretização desse projeto, desde o início do percurso, sendo sempre bem solícitos e atenciosos. A todos os colegas de curso, por terem compartilhado esta e tantas outras experiências e por terem tornado prazeroso o cotidiano do estudo do Direito. A todos os funcionários da biblioteca, por sempre estarem de bom humor e dispostos a ajudar. Aos funcionários da secretaria, por toda disponibilidade, de modo a solucionar os eventuais percalços que surgiram. À minha família, por todo o apoio, estando sempre paciente e compreensiva. Por fim, agradeço a todos que participaram de forma direta ou indireta nessa minha caminhada.

“Liberdade é o direito de fazer tudo o que as leis permitem.”  
*Barão de Montesquieu*

## RESUMO

O presente trabalho tem o intuito de esclarecer sobre a legitimidade do planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro e a (im)prescindibilidade da teoria do propósito negocial nas decisões realizadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema. Para iniciar o tratamento da questão, cumpre ressaltar os proveitos que o instituto do planejamento tributário oferece para a sociedade, de modo que proporciona aos contribuintes a capacidade de escolher como irão estruturar seus negócios, com o intuito de evitar, reduzir ou postergar a incidência do tributo. Far-se-á necessário explicar que há uma omissão do legislador no que concerne à regulamentação do instituto do planejamento tributário no Brasil, de forma que o ordenamento se utiliza de princípios basilares do Direito Tributário e de normas gerais antielisivas para poder se posicionar acerca de tal instituto. No decorrer do estudo, se observa que a relevância temática do instituto engloba a economia, a política e o judiciário, de forma que se faz estritamente necessário um dispositivo que regule a aplicação do mesmo. Por conta disso, não há uma convergência entre os doutrinadores e juristas a respeito da conceituação dos temas que envolvem o planejamento tributário, existindo a necessidade de diferenciá-lo das figuras da evasão, elusão e elisão fiscal. Elenca-se que, por conta do planejamento tributário influenciar diretamente na arrecadação da receita pública, existe um grande apelo pela Administração Pública de estabelecer os limites do seu alcance e de que modo pode ser feita a fiscalização a seu respeito. Como uma tentativa de estabelecer limites ao planejamento tributário foi promulgada a Lei Complementar nº 104/2001, na qual introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional. Ocorre que, no decorrer do trabalho, será explicada a inocuidade dessa Lei Complementar na prática, tendo em vista o desfecho da Medida Provisória nº 66/2002. Há aqueles que entendem que, por conta da ineficácia desses procedimentos, não há no Brasil uma norma que estabeleça diretamente os limites do planejamento tributário. A partir desse ponto, terá o presente trabalho o enfoque na teoria do propósito negocial, que apesar de não ter sido inserida expressamente no ordenamento pátrio, é utilizada ocasionalmente para fundamentar as decisões do CARF no sentido de esclarecer os motivos pelos quais o planejamento tributário deveria ser desconsiderado. Após ressaltar a contextualização de todos os pontos importantes e essenciais para a compreensão da problemática, será trazido um posicionamento sobre a tendência das decisões realizadas pela jurisdição administrativa, de forma a averiguar os critérios de caracterização do planejamento tributário legítimo.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário; Legitimidade; Teoria do propósito negocial; Princípio da tipicidade; Princípio da segurança jurídica; Jurisprudência administrativa.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil
Coord.	Coordenador
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
Dir.	Diretor
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
Org.	Organizador
PAF	Processo Administrativo Fiscal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	11
<b>2 ASPECTOS TEÓRICOS</b>	14
2.1 PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA NORTEADORES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	16
2.1.1 Princípio da liberdade de iniciativa	18
2.1.2 Princípio da livre concorrência	20
2.1.3 Princípio da tipicidade e da segurança jurídica	23
2.2 RELEVÂNCIA DO TEMA	26
2.2.1 Econômica	27
2.2.2 Política	28
2.2.3 Jurídica	29
2.3. DISTINÇÕES CONCEITUAIS NA ÁREA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	31
2.3.1 Evasão fiscal	31
2.3.1.1. Crimes contra a ordem tributária	33
2.3.2 Elusão fiscal	37
2.3.3. Elisão Fiscal ou Planejamento Tributário em sentido estrito	38
2.4. CONCEITOS DISSEMELHANTES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	41
<b>3 ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DO ESTADO NO ÂMBITO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b>	43
3.1 NORMAS ANTIELISIVAS GERAIS	47
3.1.1 Abuso de direito e abuso de forma	47
3.1.2 Fraude à lei	49
3.1.3 Negócio jurídico indireto	50
3.1.4 Simulação e/ou Dissimulação	51
3.2. TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL (BUSINESS PURPOSE)	53
3.2.1. Origem e conceito do propósito comercial	54
3.2.2. A importação do instituto jurídico e suas limitações	55
3.3 DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA	57
3.3.1 Ofensa ao princípio da segurança jurídica	60
3.4 A PROVA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E AS	

MULTAS APLICADAS	61
<b>4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL</b>	68
4.1. ANÁLISE DO ART. 149, VII, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	69
4.2 A LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001 E A NORMA ANTIELISÃO	71
4.3 A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66/2002 E OS SEUS PROCEDIMENTOS	78
4.4 ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL E A (IM)PRESCINDIBILIDADE DO PROPÓSITO NEGOCIAL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF	83
<b>5 CONCLUSÃO</b>	93
<b>REFERÊNCIAS</b>	100

## INTRODUÇÃO

Convém, inicialmente, ao que tange a apresentação temática proposta para este projeto de monografia, uma elucidação sobre o planejamento tributário com enfoque na sua legitimidade e a (im)prescindibilidade do propósito negocial de acordo com a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A figura de planejamento tributário encontra-se cada vez mais presente no cotidiano dos brasileiros, tendo em vista que é natural a vontade de economizar tributos. O contexto em que a economia do Brasil se encontra é complicado, levando em consideração também a alta carga tributária do país, de forma que é plenamente compreensível que o sujeito passivo procure soluções que auxiliem na minimização dos gastos tributários, desde que ocorra respeitando a legislação.

Com isso, o planejamento tributário existe com o pretexto de excluir, minimizar ou postergar os custos dos encargos tributários, de maneira que os contribuintes possam escolher a forma como irão estruturar seus negócios. Dito isto, o impacto desse instituto se mostra especialmente interessante para as empresas, em específico com o objetivo de aumentar os lucros e se manter competitiva no mercado.

Nesse contexto, através de uma análise profunda da legislação tributária, o planejamento tributário permite que o contribuinte escolha a melhor maneira de realizar o pagamento do tributo, ou até mesmo de evitar praticar o fato gerador do mesmo, sem que isto influencie nas características do negócio. Contudo, tal prática afeta diretamente a receita pública do Estado e, por conta disso, com o passar do tempo, diversos legisladores e juristas começaram a estabelecer uma série de limites para a aplicação dessa gestão tributária.

É essencial ressaltar a diferença entre o planejamento tributário e as figuras jurídicas da evasão, elusão e elisão fiscal, tendo em vista que certas práticas dessas são proibidas pelo ordenamento e podem ser facilmente confundidas com o tema do presente trabalho. O modo como o contribuinte irá executar o planejamento tributário também é essencial para definir se o mesmo foi exercido de maneira abusiva ou não, haja vista que simular uma situação que

não existe, com o foco de evitar a tributação, dentre outros exemplos, é considerada uma ação ilícita.

Com isso, a pessoa física ou jurídica que quiser se valer desse instituto deverá analisar com precisão a linha tênue entre o planejamento tributário e a prática de algum ilícito tributário.

O Direito precisa estar sempre aberto para tratar de situações novas que surgem com a mudança constante da sociedade, tendo em vista que seu objetivo é organizá-la em prol de uma convivência ideal. Contudo, a dificuldade desse contexto é justamente saber até onde a legislação entende por lícito o planejamento, qual seria o meio de prova ideal para comprovar a prática abusiva dessa gestão e a sanção adequada para cada caso.

A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional não tratam de forma expressa sobre o planejamento tributário, de forma que não existe uma proibição do seu exercício e nem uma regulamentação de como deve ser utilizado. O que há no ordenamento são institutos capazes de nortear a execução desse instituto, de forma a demonstrar a aplicabilidade do mesmo no cenário jurídico brasileiro, especialmente de acordo com os preceitos do princípio da liberdade de iniciativa, princípio da livre concorrência, da tipicidade e da segurança jurídica.

Isto posto, como não há norma que direcione a prática do planejamento tributário no ordenamento brasileiro, também não existe um dispositivo que estabeleça diretamente os alcances e limites de sua aplicação. À vista disso, o Código Tributário Nacional em seu art. 149, inciso VII, prevê a possibilidade de desconsideração de alguns atos pela Fazenda Pública, mas o mesmo não está ligado diretamente ao planejamento tributário.

Desse modo, a Lei Complementar nº 104/2001, introduziu um parágrafo no art. 116 do Código tributário Nacional, e trás em sua redação mecanismos para detectar o planejamento fiscal ilícito. Todavia, deve-se verificar até que ponto essa LC colaborou com a fiscalização da prática do planejamento tributário abusivo e se realmente não há outro dispositivo no ordenamento que seja utilizado para refreá-lo.

Ademais, após a referida Lei Complementar, pode-se verificar a tentativa de inclusão no ordenamento jurídico brasileiro de um instituto que pudesse verificar se o planejamento tributário foi realizado de maneira válida, qual seja a teoria do propósito negocial. Com base na referida teoria, o planejamento teria que ter alguma motivação extratributária para seus efeitos poderem ser considerados válidos. Todavia, a presente teoria não surgiu no Brasil e existem diversas discussões sobre a possibilidade de aplicação da mesma no ordenamento jurídico desse país. Enquanto doutrinadores discutem sua eficácia no Brasil, a Fazenda Pública, ocasionalmente, utiliza a mesma para fundamentar seus julgamentos nos processos administrativos.

Com isto, observa-se a preocupação latente dos legisladores com as práticas consideradas como evasão fiscal, mas não há no ordenamento nenhuma norma expressa que ofereça uma segurança jurídica para aqueles que se utilizam da prática elisiva.

Portanto, a falta de amparo legal referente ao tema acaba por elucidar controvérsias doutrinárias sobre seus diversos desdobramentos, inclusive no que consta a problemática deste projeto de monografia, que trata sobre a legitimidade do planejamento tributário, de forma a garantir ao contribuinte o seu direito de economia de impostos sem que incorra em um ato ilícito.

## 2 ASPECTOS TEÓRICOS

A Constituição Federativa do Brasil tem a capacidade de unir o sustentáculo do ordenamento jurídico de um determinado Estado, tendo em vista que contém os valores da sociedade e tem como objetivo principal o desenvolvimento de uma unidade jurídico-social-política.<sup>1</sup> Nesse mesmo sentido, se pode concluir que a Constituição não deve ser interpretada em partes, aos pedaços, isto é, ela é uma e tem que ser analisada sistematicamente.<sup>2</sup>

Da natureza relativa da autonomia de qualquer campo do Direito, a todo o momento que se estuda algum deles, tem que existir também a análise da questão do entrelaçamento do objeto de estudo com os outros ramos do ordenamento.<sup>3</sup> Depreende-se que não se desmembram valores, de maneira que devem ser apreciados em de forma sincrônica.<sup>4</sup> Por óbvio, não difere disto o direito tributário, que se utiliza dos ensinamentos criados por outros segmentos do direito para, sobre eles, basear os preceitos tributários.<sup>5</sup>

O direito tributário explora a tipologia dos tributos, os limites da constituição a prática da tributação, as técnicas fiscais, em síntese, todo o regimento jurídico tributário. Com isso, não é difícil diferenciar o Direito Tributário do Direito Econômico, tendo em vista que este último trata de políticas públicas e não de tributos. Ocorre que a chamada extrafiscalidade – que consiste na capacidade de uma norma tributária produzir efeitos na economia geral – acaba por estabelecer pontos de intersecção entre esses ramos do Direito.<sup>6</sup>

Com base na chamada “interpretação econômica”, aceita por alguns doutrinadores do Brasil, influenciados por doutrinadores alemães, deve o intérprete do direito analisar, antes de qualquer coisa, os efeitos econômicos dos fatos abordados pelas normas em questão. Há uma relação econômica

---

<sup>1</sup> FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Análise Econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal**. Paraná: Scientia Iuris, v. 14, 2010, p. 238.

<sup>2</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 166.

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 33.

<sup>4</sup> FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 182.

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. *Op. cit.*, 2014, p. 33.

<sup>6</sup> AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico: do direito nacional ao direito supranacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.24.

implícita na relação jurídica tributária, e é justamente aquela que tem que estabelecer o significado da norma.<sup>7</sup>

Não existe incerteza de que o tributo é uma realidade econômica. Com isso, não se deve afastar os métodos de interpretação da norma, e os meios de integração, para alcançar o sentido da mesma apenas tendo como base os efeitos econômicos dos fatos relacionados aos atos de tributação. Tal prática acabaria por negar o Direito, abalando a segurança que o mesmo aplica nas relações humanas da sociedade.<sup>8</sup>

Um dos meios de intervenção do Estado no domínio econômico ocorre por conta da técnica da indução, isto é, quando se estabelece um tributo sobre um determinado ato ou prática, ao aumentar ou diminuir alíquotas, o Estado acaba por induzir a economia para que siga para um sentido ou outro. Por conseguinte, a questão fiscal como ferramenta de políticas públicas surge como um dos elementos mais cativantes na caracterização do efeito da globalização sobre o Direito Econômico.<sup>9</sup>

Dessarte, o objetivo precípua quando se fala em Análise Normativa do Direito Tributário é integrar aos fundamentos e estruturas do direito tributário as questões econômicas.<sup>10</sup> Nessa conjuntura, pode-se aduzir que valer-se de uma análise econômica do direito tributário, em verdade se está perscrutando conectar a justiça tributária à justiça econômica. Não existindo para tal a prevalência de um campo em relação a outro, sequer em grau de subordinação, mas efetivamente há um vínculo de complementariedade.<sup>11</sup>

Os meios de produção apenas irão atingir seu grau máximo, do mesmo modo que a alocação de bens e serviços tão só será eficaz, se a tributação não causar barreiras de modo a afetar a tomada de decisões econômicas, no sentido de desencorajar determinadas atividades econômicas por conta de grandes incumbências que as envolvem. Sob outra perspectiva, a economia

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 114.

<sup>8</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>9</sup> AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico: do direito nacional ao direito supranacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.24.

<sup>10</sup> ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 190.

<sup>11</sup> FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Análise Econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal**. Paraná: Scientia Iuris, v. 14, 2010, p. 237.

traz informações que, revestidas pela tributação, expressão em que sentido a distribuição de rendas pode ser fomentada, ou ainda quais características dos tributos que, de um modo ou de outro, estão auxiliando de maneira negativa para as atividades econômicas e de que jeito este efeito pode ser detido.<sup>12</sup>

Nesse sentido, vale reforçar o entendimento de que vários princípios da ordem econômica, veiculados pela Constituição Federativa do Brasil, têm repercussão significativa no campo dos tributos.<sup>13</sup> O tema será abordado com maior profundidade na sequência.

## 2.1 PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA NORTEADORES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A estrutura principal da ordem econômica brasileira está elencada na primeira parte do art. 170 da Constituição Federal, ao preceituar:<sup>14</sup> “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (...)”.<sup>15</sup> Com isso, no decorrer do artigo ora citado, encontra-se disposto um rol de princípios constitucionais da vida econômica. Todavia, realizando uma análise mais apropriada do tema, se pode contatar que existem outros princípios que influenciam diretamente na ordem econômica que não foram alocados nos incisos do referido artigo.<sup>16</sup>

Convém elucidar que a problemática terminológica que circunda este artigo encontra-se presente na doutrina atual. Há aqueles que defendem que o próprio *caput* do artigo menciona quatro princípios, quais sejam: valorização do trabalho humano, livre-iniciativa, existência digna, conforme os ditames da justiça social.<sup>17</sup> Entretanto, este entendimento não tem ampla aquiescência da doutrina, inclusive no que diz respeito o reconhecimento dos dispositivos como

---

<sup>12</sup> FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Análise Econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal**. Paraná: Scientia Iuris, v. 14, 2010, p. 237.

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 34.

<sup>14</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 125.

<sup>15</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 de dezembro de 2016.

<sup>16</sup> TAVARES, André Ramos. *Op. cit.*, 2011, p. 123.

<sup>17</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. **As tendências do direito público no limiar de um novo milênio**. São Paulo: Saraiva, 2000, p.12.



princípios. De outro modo, há aquele que argumenta que o que o caput do art. 170 trás são, em verdade, fundamentos e objetivos da ordem econômica, isto é, não seriam, portanto, princípios em si mesmos.<sup>18</sup>

Faz-se oportuno esclarecer que tal discussão não convém ao presente estudo, mas tem que se ter em mente que não deve existir incerteza quanto à natureza principiológica de todos esses comandos.<sup>19</sup> Dessa forma, além dos princípios relacionados no *caput* – livre iniciativa e valor social da iniciativa humana – existem também aqueles que se encontram elencados nos incisos do art. 170 da Constituição Federal, quais sejam:

“I- soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”<sup>20</sup>

Os princípios da ordem econômica brasileira, portanto, fazem parte de um conjunto cogente de normas do ordenamento, devendo ser aplicados e respeitados por todos os “Poderes”, sob pena de um ato contrário a seus entendimentos ser classificado com inconstitucional. Por conseguinte, não serão aceitas em face do ordenamento as decisões do Poder Judiciário que forem antagônicas a estes princípios, assim como as leis e qualquer outro ato estatal que apliquem comandos normativos que afrontem tais princípios.<sup>21</sup>

Em vista disso, dentre estes princípios da ordem econômica brasileira, existem dois que podem ser caracterizados como norteadores do planejamento tributário, que são: princípio da livre-iniciativa e o princípio da livre concorrência. Salienta-se que um exame aprofundado sobre cada um desses princípios é crucial para o completo entendimento da necessidade de aplicação

---

<sup>18</sup> SOUZA, Washington Peluso Albino de. A experiência brasileira de Constituição econômica. **Revista de Informação Legislativa**, n 102, abr-jul, 1989, p.29.

<sup>19</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3 ed. São Paulo: Método, 2011, p. 125.

<sup>20</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 de dezembro de 2016.

<sup>21</sup> TAVARES, André Ramos. *Op. cit.*, 2011, p. 126.

do planejamento tributário no Brasil e o motivo pelo qual este deve ser permitido – guardadas as devidas críticas para o decorrer do presente trabalho.

### 2.1.1 Princípio da liberdade de iniciativa

A base da liberdade de iniciativa, não obstante não ter sido propriamente colocada nesta terminologia, já estava presente desde a Constituição do Império;<sup>22</sup> que em seu art. 179, XXIV, preceituava: “Nenhum gênero de trabalho, de cultura, indústria, ou comércio pode ser proibido, uma vez que não se oponha aos costumes públicos, à segurança, e a saúde dos cidadãos”.<sup>23</sup> Desde então este instituto esteve presente no ordenamento jurídico, passando pela Constituição Republicana (preceituado no art. 72,§24), depois pela Constituição de 1934 (preceituado no art. 115), continuou pela na Carta de 1937 (presente no art. 135), pela Constituição de 1946 (no art. 145 – no qual foi utilizada pela primeira vez a expressão “liberdade de iniciativa”), pela Constituição de 1967 (no art. 157, I) e por fim a Emenda Constitucional nº 1/69 (fez referencia no art. 160, I), que consagrou a liberdade de iniciativa permanentemente no Direito Brasileiro.

Após tal retrospecto no histórico deste instituto no Brasil, convém esclarecer que ele atualmente encontra-se presente na Constituição de 1988 em dois momentos. Inicialmente, a Carta Magna tratou a liberdade de iniciativa, em seu art. 1º, IV, como um fundamento da República Federativa do Brasil,<sup>24</sup> e, posteriormente, no seu art. 170, *caput*, como já mencionado no tópico anterior, no qual relaciona a mesma como um dos princípios substanciais da ordem econômica.

Estabelecida à condição de elemento basilar da ordem econômica e concomitantemente de princípio constitucional fundamental, a livre iniciativa possivelmente possa ser considerada como uma das normas mais

---

<sup>22</sup>TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 233.

<sup>23</sup> BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: 1824. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em: 07 de dezembro de 2016.

<sup>24</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 de dezembro de 2016)

significativas do ordenamento brasileiro.<sup>25</sup> Em vista disso, a conjuntura dúplice que a Constituição de 1988 oferece à liberdade de iniciativa, consoma de forma reiterada a importância deste princípio na estrutura jurídica atual.<sup>26</sup>

Salienta-se conveniente ressaltar que a liberdade de iniciativa assegurada pela Constituição na se limita apenas ao âmbito econômico, sendo este uma de suas ramificações. Destarte, este fundamento deve ser interpretado em seu sentido amplo, abarcando não somente a liberdade econômica, ou a liberdade de progressão de empresa, mas compreendendo e admitindo todas as outras formas de organização econômicas, individuais ou coletivas.<sup>27</sup> Com isso, nota-se que a liberdade de iniciativa abarca tanto a liberdade de indústria e comércio, quanto a liberdade de empresa e a liberdade de contrato.<sup>28</sup>

A premissa da livre iniciativa, por conseguinte, tem uma acepção normativa positivada, correspondendo à liberdade assegurada a qualquer cidadão, e outra conceituação que incumbe um viés negativo, instituindo a não intervenção do Estado, que apenas pode ocorrer por meio de uma atividade legislativa, que terá que atender os outros preceitos constitucionais e não deverá anular ou inutilizar a temática mínima da livre iniciativa.<sup>29</sup>

Analisando sob a visão estatal, o princípio em comento é a garantia da legalidade. Nessa vertente, nota-se que:

O que esse preceito pretende introduzir no plano constitucional é tão-somente a sujeição ao princípio da legalidade em termos absolutos – e não, meramente, ao princípio da legalidade em termos relativos (art. 5º, II) – da imposição, pelo Estado, de autorização pra o exercício de qualquer atividade econômica.<sup>30</sup>

Assim sendo, se deve ter em mente que a liberdade de gerir o negócio e a liberdade de contratar são essenciais para o desenvolvimento de uma empresa e devem ser resguardados, desde que respeitados todos os preceitos do ordenamento jurídico. O âmago deste princípio é justamente permitir que não

---

<sup>25</sup> ARAÚJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 374.

<sup>26</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 234

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 235.

<sup>28</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.767.

<sup>29</sup> TAVARES, André Ramos. *Op. cit.*, 2011, p. 235.

<sup>30</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 227.

ocorra um engessamento da sociedade, que o mercado esteja sempre em movimento, de forma a favorecer o capitalismo vigente.

A liberdade de iniciativa, portanto, elimina a perspectiva de um planejamento de mercado vinculante. Dessa maneira, o empresário tem que ser o dono imperioso na determinação do objeto que irá produzir, de como fará a produção, a quantidade que irá ser feita e o valor pelo qual irá vender o produto.<sup>31</sup> Todavia, esse princípio apesar de certificar a viabilidade de autodirecionamento econômico dos particulares, também está submetido às diretrizes do Poder Público, de forma que limita sua atuação quando for o caso. À vista disso, na ausência de lei condicionadora, a liberdade será extensiva, somente devendo ter que respeitar os princípios constitucionais.<sup>32</sup>

Nada obstante, não é suficiente apenas garantir a liberdade de ingresso no mercado (livre iniciativa), de modo que é preciso também ser resguardada a liberdade de se manter no mesmo (livre concorrência).<sup>33</sup> Nesse seguimento, a autonomia de praticar o enfrentamento econômico sem a interferência do Estado, como também sem outros entraves colocados pelos demais agentes econômicos privados, deve ser feita por intermédio do princípio da livre concorrência.<sup>34</sup>

### 2.1.2 Princípio da livre concorrência

Entende-se que a livre concorrência é um dos pilares de qualquer sistema capitalista.<sup>35</sup> Por conseguinte, o princípio em apreço tem por objetivo garantir o regime de mercado na conjuntura econômica nacional. Dessa forma, qualquer tipo de comportamento estatal ou privado que acabe por refrear o regime de livre concorrência estará desrespeitando a Constituição.<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito econômico brasileiro**. São Paulo: IBDC, 2000, p. 115.

<sup>32</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 239.

<sup>33</sup> FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Análise Econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal**. Paraná: Scientia Iuris, v. 14, 2010, p. 240.

<sup>34</sup> SILVA, Américo Luís Martins da. **A ordem constitucional econômica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 74.

<sup>35</sup> TAVARES, André Ramos. *Op. cit.*, 2011, p. 256.

<sup>36</sup> ARAÚJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 375.

Existe um traço de decorrência lógica da defesa à livre iniciativa que representa o respeito à livre concorrência.<sup>37</sup> Isto posto, há aqueles que afirmam que o princípio da livre iniciativa empreende a livre concorrência, que do mesmo modo é erigida em princípio<sup>38</sup>; e que enfatizam que a livre concorrência apenas poderia existir onde há a livre iniciativa, mas que o contrário não seria efetivo.<sup>39</sup>

Contudo, ainda que seja interpretada por muitos como um colorário da livre iniciativa, a livre concorrência é tratada em apartado pelo art. 170, IV, da Constituição Federal. Dessarte, isso demonstra a importância que foi assegurada pela ordem constitucional econômica brasileira ao princípio em comento, outorgando-lhe a relevância necessária.<sup>40</sup> Neste mesmo diapasão, há aquele que defenda que a própria Constituição admite o entendimento que a livre concorrência, sendo um princípio da ordem econômica, não deveria ser examinado como um desfecho da livre iniciativa, de acordo com o entendimento adotado pelo liberalismo econômico do século passado.<sup>41</sup> Nesse sentido, analisando a relação entre esses dois princípios do ordenamento econômico, pode-se concluir que:

A rigor, a legislação antitruste visa a tutelar a própria estruturação do mercado. No sistema capitalista, a liberdade de iniciativa e a de competição se relacionam com aspectos fundamentais da estrutura econômica. O direito, no contexto, deve coibir as infrações contra a ordem econômica com vistas a garantir o funcionamento do livre mercado. Claro que, ao zelar pelas estruturas fundamentais do sistema econômico de liberdade de mercado, o direito de concorrência acaba refletindo não apenas sobre os interesses dos empresários vitimados pelas práticas lesivas à constituição econômica, como também sobre os consumidores, trabalhadores e , através da geração de riqueza e aumento dos tributos, os interesses da própria sociedade em geral.<sup>42</sup>

O empreendedor tem a autonomia para atuar na economia da maneira que lhe convier, desde que assegure a liberdade, de outros agentes econômicos, de atuar na concorrência. Antagonicamente, para que possa existir a liberdade de

---

<sup>37</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 255.

<sup>38</sup> FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 354.

<sup>39</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 455.

<sup>40</sup> TAVARES, André Ramos. *Op. cit.*, 2011, p. 255.

<sup>41</sup> FARIA, Werter R. **Constituição econômica: liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Fabris, 1990, p. 149.

<sup>42</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Direito antitruste brasileiro: comentários à Lei 8.884/94**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 05.

concorrer é imprescindível que não se pratique em termos irrestritos a liberdade de empreender, o que apenas pode ser alcançado mediante limites a esta última.<sup>43</sup>

Dessa forma, o princípio da liberdade de concorrência não é uma particularidade de liberdades vinculadas ao Estado, mas de prerrogativas de demandar do Estado que proceda para coibir o excesso no exercício de algumas liberdades, tal como a liberdade de iniciativa<sup>44</sup> – direito do empresário em face do Estado, carece de uma abstenção deste e proporciona liberdade ao particular.

Depreende-se sobre a livre concorrência, enquanto princípio constitucional expresso, que dentre seus objetivos, encontram-se simultaneamente tanto a proteção de mercado quanto a do consumidor, de forma a reputá-lo como o principal instituto das relações de consumo ocorridas no contexto de desenvolvimento econômico de um país. A livre concorrência, portanto, não carece de uma completa ausência do Estado, muito pelo contrário, está justamente a exigir uma intervenção (normativa e fiscalizadora) deste, com o propósito de assegurar que no mercado se mantenha a liberdade geral, que poderia estar sendo reprimida pelo poder de algum agente econômico.<sup>45</sup>

O art. 173, §4º, da Constituição Federal preceitua que o Estado constitua em lei punições às práticas que desrespeitam a situação de livre concorrência, estabelecendo, no que se refere às condutas de iniciativa privada, que a lei cerceará o abuso do poder econômico que tenha como objetivo à suplantação do mercado, à supressão da concorrência e ao acréscimo arbitrário dos lucros.<sup>46</sup>

Conclui-se, portanto, que o entendimento de que a tributação figura como um mecanismo essencial para efetivar a ordem econômica efetuada pelo legislador constituinte de 1988 passa a ser essencial para a análise dos alcances e limites de preceitos no ordenamento, que, de algum modo, ocasionem refreamentos a estes princípios. Dessa forma, o Estado ao organizar o

---

<sup>43</sup> AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico: do direito nacional ao direito supranacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.266.

<sup>44</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>45</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 258.

<sup>46</sup> *Ibidem, loc. cit.*

mercado, deverá fazê-lo sem se utilizar de métodos que acabem por adotar benefícios odiosos, ou, ainda, limitem demasiadamente e sem fundamento os princípios da livre iniciativa e livre concorrência.<sup>47</sup>

Dessa maneira, os princípios em questão norteiam a aplicação do planejamento tributário no Brasil, visto que tem como intuito auxiliar os indivíduos, que atuam de acordo com a lei, a exercerem suas atividades sem que o Estado influencie de maneira excessiva na sua regulação. O sujeito passivo deve ter a permissão de escolher a maneira como irá organizar seus negócios, com o objetivo de economizar tributos, desde que respeite a legislação.

### **2.1.3 Princípio da tipicidade e da segurança jurídica**

O princípio da tipicidade tributária é um desdobramento do princípio da legalidade e merece evidência, tendo em vista que este descreve os elementos do tipo tributário, como tipo cerrado, similar ao tipo criminal, principalmente em respeito a não permitir a analogia como forma de exigência de tributo não previsto nas hipóteses de incidência descritas pela norma legal.<sup>48</sup>

A técnica da tipicidade ganha destaque, uma vez que é por meio desta que se vislumbra a natureza jurídica específica de um tributo. Dessa forma, é por meio desta que se examina a situação da vida real e a integra, ou não, na hipótese de incidência tributária.<sup>49</sup> Com isso, a adequação típica retrata a condição de que a tributação somente ocorra se consumados, no mundo fenomênico, todos os requisitos concebidos abstratamente pelo legislador, na caracterização da hipótese de incidência do tributo.<sup>50</sup>

Trazendo o tema para o planejamento tributário, observa-se que o ordenamento jurídico brasileiro permite que o indivíduo organize seus atos e negócios de maneira a evitar o pagamento de algum tributo ou para aplicar uma menor carga tributária, ou até mesmo para adiar o momento em que o pagamento deva ocorrer, o que é uma forma indireta de economia tributária.

---

<sup>47</sup> TAKANO, Caio Augusto. Livre concorrência e fiscalização tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 56-59.

<sup>48</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016, p. 186.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 187.

<sup>50</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 309.

Isto é, nenhuma pessoa, seja física ou jurídica, é obrigada a realizar atos ou negócios que provoquem a incidência de tributo ou uma tributação mais onerosa.<sup>51</sup>

Dessa maneira, o direito em comento origina-se da própria liberdade de realizar ou não um ato que não seja proibido ou exigido pela lei (conforme art. 5º, II, Constituição Federal de 1988) e do fato de que a obrigação tributária é dirigida pelo princípio da legalidade, no qual um dos seus corolários é o princípio da tipicidade, por meio do qual ela apenas surge pela ocorrência concreta de uma das hipóteses de incidência preceituadas na lei.<sup>52</sup>

Conclui-se que, com base na liberdade de fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja proibida ou permitida por lei, é lícito ao agente não se encaixar na situação que possa originar uma obrigação tributária, de forma que nada pode lhe ser imposto no que diz respeito a retirar recursos de seu patrimônio particular para a receita pública do Estado. Por conseguinte, por meio deste raciocínio que o instituto do planejamento tributário deve ser considerado legítimo, tendo em vista que o mesmo procura por situações práticas que não estão introduzidas nas hipóteses legais de tributação, ou em hipóteses de menor tributação.<sup>53</sup>

Em síntese, nota-se que o princípio da tipicidade exige que para a obrigação tributária surgir, primeiramente se deve verificar se a situação fática preenche todos os campos da hipótese de incidência tributária. Dessa maneira, quando se realiza o planejamento tributário a hipótese de incidência não é totalmente preenchida, tendo em vista que o sujeito passivo nesses casos realiza um estudo prévio da mesma e verifica as formas de evitar a sua prática, de postergá-la para outro momento ou até mesmo de se encaixar em outra hipótese de incidência mais benéfica.

Isto posto, não figura como possível também aplicar qualquer tipo de pena e sanção sem que esteja verdadeiramente constatada pela Fazenda Pública a infração com a própria e concreta descrição dos fatos praticados pelo infrator e

---

<sup>51</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 440.

<sup>52</sup> *Ibidem*, loc.cit.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 441.



a sua subsunção à hipótese de incidência tributária. A mera presunção não pode dar motivo para o surgimento de uma obrigação tributária e muito menos para a aplicação de uma penalidade alegando o desrespeito à mesma.<sup>54</sup>

A proibição de utilização da presunção no direito tributário, pelo menos no que se refere às situações elencadas anteriormente, tem como base, além do princípio da tipicidade, o princípio da segurança jurídica.

Pode-se afirmar que o princípio da segurança jurídica é basilar da própria constituição do Estado Democrático de Direito e, tem como objetivo precípuo, garantir e assegurar as presunções legítimas dos cidadãos. Com isso, recrimina a aplicação de procedimentos legislativos, administrativos ou judiciais aptos a prejudicar a convicção que entregam ao Poder Público como um todo.<sup>55</sup>

Nesse sentido, na ordem tributária, a segurança jurídica é essencialmente entendida como um elemento indispensável para assegurar a confiança do contribuinte nas suas relações com a Fazenda Pública.<sup>56</sup> Este princípio é representado pela certeza das obrigações tributárias com que terá que assumir como pessoa participante da sociedade, ou seja, o sujeito passivo tem o direito de não ser pego de surpresa pela atuação do Fisco além do que está previsto em suas competências e normas legais previamente preceituadas.<sup>57</sup>

Isto é, o princípio da segurança jurídica é atrelado aos pilares de definição, de solidez e de previsibilidade do Direito, em todos os seus aspectos. Possibilita que os indivíduos programem e elaborem seus negócios conforme a legislação

---

<sup>54</sup> SARTORI, Ângela. A importância do planejamento tributário e empresarial nas importações e o delito da interposição fraudulenta de terceiros. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.106.

<sup>55</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 482.

<sup>56</sup> CAVALCANTE, Sayonara de Medeiros. **A segurança jurídica em matéria tributária e sua interface com o princípio da proteção à confiança**. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/download/1087/1288>>. Acesso em: 17 dez. 2016.

<sup>57</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT, 2005, p. 257.

em vigor, consciente de que não vítimas de atos discricionários, que por algum motivo acabem por alterar ou revogar suas justas expectativas.<sup>58</sup>

À vista disso, entende-se que a fiscalização realizada pelo Fisco é plenamente possível e deve ocorrer justamente com o intuito de defender o respeito ao que está assegurado na legislação tributária. Todavia, deve ser realizada de maneira fundamentada como uma garantia do próprio sujeito passivo contra cobranças arbitrárias da Fazenda Pública.<sup>59</sup>

Conclui-se, com isso, que tanto o princípio da tipicidade quanto o da segurança jurídica visam garantir o fiel cumprimento das normas presentes no ordenamento jurídico. O primeiro com o objetivo de garantir uma perfeita subsunção da norma ao caso concreto e o segundo com o intuito de garantir que o contribuinte esteja ciente das obrigações que podem ser impostas. De forma a assegurar que o agente possa realizar um estudo prévio e assim poder praticar o planejamento tributário de maneira eficiente.

## 2.2 RELEVÂNCIA DO TEMA

A excitação na procura por novos mercados, consequência natural e irreversível da globalização, conduziu para a gestão das empresas no Brasil um novo aspecto que não pode deixar de ser analisado na contabilidade dos negócios que querem permanecer competitivos em certo setor econômico nacional ou internacional: o custo fiscal.<sup>60</sup>

Dessa maneira, em apertada síntese, o planejamento tributário é um meio pelo qual os cidadãos podem recorrer para que tenham seus gastos fiscais reduzidos, desde que ocorra um respeito à legislação, de forma a buscar realizar negócios jurídicos com uma tributação diminuída ou até mesmo nula.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 483-484.

<sup>59</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT, 2005, p. 109.

<sup>60</sup> NETO, Michel Haber. Limiter normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 116.

<sup>61</sup> LOTT, Maíra Carvalhes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil – uma abordagem conceitual e crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 210**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 60.

Em vista disso, o tema em comento sofre a influência de aspectos econômicos, políticos e jurídicos, o que acaba por transformar a sua temática ainda mais pertinente. A análise mais aprofundada de cada um desses campos será realizada nos tópicos que se seguem.

### 2.2.1 Econômica

Analisando a tributação no contexto do cenário empresarial brasileiro, pode-se observar que a carga tributária que o empresário tem que assumir para manter seu negócio funcionando é extremamente excessiva, ainda mais se for analisar sob o prisma da micro e pequena empresa. Isto é, para o empresário finalmente tirar lucro de seu empreendimento, antes terá que descontar as despesas do próprio negócio e os tributos que lhe são competentes. Dessa forma, a busca pela diminuição de gastos com tributos é um desfecho natural para tornar-se mais competitivo no mercado.

É sabido que o Brasil dispõe de uma das maiores cargas tributárias do mundo. Os últimos dados oficiais divulgados são referentes ao exercício de 2015, no qual a carga tributária, ou seja, a quantidade de impostos pagos em relação à riqueza do país, chegou a representar 32,66% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil.<sup>62</sup> Ademais, os dados extraoficiais para o ano de 2016 projetam um aumento na carga tributária, de forma que alegam poder atingir o patamar de 37% do PIB do país.<sup>63</sup>

Analisando o cenário econômico do país, observa-se que o empresário brasileiro é um dos que mais dedica horas de trabalho para pagar seus tributos. Todavia, tal situação acaba por desigualar as condições de competitividade entre as empresas brasileiras e as internacionais, tendo em vista que as primeiras têm mais despesas para incluir em seus negócios.

A essência do empresário é perseguir o lucro, mesmo que isto na prática não venha a ocorrer, de maneira que por conta disso o planejamento tributário

---

<sup>62</sup> MARTELLO, Alexandre. Carga tributária sobre para 32,66% do PIB em 2015, diz Receita Federal. **Portal G1 Globo**. Brasília: 19 set. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/09/carga-tributaria-sobe-para-3266-do-pib-em-2015-diz-receita-federal.html>>. Acesso em: 19 dez. 2017

<sup>63</sup> RÉGIS, Alex. Carga tributária pode chegar a 37% do PIB em 2016. **Tribuna do Norte**. [S.l.]: 05 abr. 2016. Disponível em: <<http://www.tribunadonorte.com.br/noticia/carga-tributaria-pode-chegar-a-37-do-pib-em-2016/342432>>. Acesso em: 19 dez. 2017.

encontra guarida nas finanças das empresas brasileiras, colaborando para a otimização dos ganhos e rendimentos.

Por essas razões, o desempenho do planejamento tributário se intensificou no cotidiano do empresário brasileiro, no intuito de conseguir economizar nos gastos com tributos em seus negócios. Por outro lado, tal prática instigou a diligência das autoridades governamentais no quesito fiscalizatório.<sup>64</sup>

### 2.2.2 Política

O Estado, por meio do fornecimento de serviços públicos, opera como um agente com o intuito de satisfazer os anseios dos cidadãos. No instante em que o cidadão cria o Estado e lhe fornece um papel social, torna-se imprescindível o recolhimento de recursos materiais.<sup>65</sup> Isto é, a “atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas.”<sup>66</sup>

A tributação, no íntimo da atividade econômica do Estado, obteve uma significativa relevância, tendo em vista que compreende a atividade substancialmente financeira encarregada pela maior parte da captação de recursos que permitem a efetivação das atividades estatais. Dito isto, conclui-se que a tributação não é somente relevante, mas essencial para a preservação do Estado e cumprimento de suas principais funções.<sup>67</sup>

Mister esclarecer que, os tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios – não são a única fonte de receita do Estado. Nesse sentido, isto se confirma quando se verifica que os preços públicos, as multas, as participações nos lucros e dividendos das empresas do Estado, também incorporam a receita pública do país. Nada obstante, por mais que a fonte de

---

<sup>64</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros; Fortaleza. CE: ICET, 2016, p. 01.

<sup>65</sup> SILVA, Karina Gomes. O planejamento tributário e a lei complementar nº 104/01. **Revista do Curso de Direito da UNIFACS**. Porto Alegre: Síntese, v.2, 2002, p.217.

<sup>66</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 03.

<sup>67</sup> SILVA, Karina Gomes. *Op. cit.*, 2002, p.217.

riqueza estatal não se resume aos tributos, estes compõem grande parte de sua essência.<sup>68</sup>

Após a análise da importância do recolhimento de tributos para a receita pública do Estado, nota-se que o planejamento tributário pode ser considerado como um efeito negativo para todo esse sistema. Em outras palavras, como este instituto visa a redução do custo tributário e o Estado visa justamente a percepção do tributo, há nessa conjuntura um embate no qual existem interesses opostos.

### 2.2.3 Jurídica

O motivo pelo qual o planejamento tributário passou a ser avaliado mais de perto, tanto pelos legisladores quanto por juristas renomados, se deve justamente ao fato de que o mesmo tem a capacidade de influenciar diretamente na receita pública do Estado.

Iniciando o raciocínio, constata-se que Estado Democrático de Direito representa um progresso com relação aos outros modelos de Estado, objetivando a efetivação da justiça matéria. Em outras palavras, a igualdade perante a lei não é mais o bastante, de forma que se torna essencial a redução da desigualdade real. Nesse sentido é que o tributo deve afastar-se do conceito de fonte de receita apenas e passar a ser visto como instrumento de justiça.<sup>69</sup>

A Constituição Federal de 1988 garante proteção ao princípio da livre iniciativa e o direito à propriedade, sem deixar de observar e preservar, como Estado de Direito, os princípios da legalidade e segurança jurídica e, como Estado Democrático, preceitos como igualdade e a capacidade contributiva que são relevantes ferramentas para a efetivação da justiça. Desse modo, nota-se que a proteção dos valores sociais deve ser considerada como limite à prática dos direitos individuais.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 03.

<sup>69</sup> SILVA, José Afonso da *apud* SILVA, Karina Gomes. O planejamento tributário e a lei complementar nº 104/01. **Revista do Curso de Direito da UNIFACS**. Porto Alegre: Síntese, v.2, 2002, p.217.

<sup>70</sup> SILVA, Karina Gomes. O planejamento tributário e a lei complementar nº 104/01. **Revista do Curso de Direito da UNIFACS**. Porto Alegre: Síntese, v.2, 2002, p.217.

Analisando de maneira aprofundada, observa-se que em Direito Tributário, assim como no Direito Penal, há tempos se entende que a compreensão das normas deve se limitar à literalidade ou à logicidade sistêmica da lei, em observância ao princípio da legalidade estrita, que inteira o sistema tributário brasileiro. Dessa forma, os mandamentos do Direito Tributário tornam-se incompatíveis com o emprego de conceitos abertos, vagos e indeterminados ou de cláusulas gerais capazes de atribuir um caráter vulnerável à efetividade do princípio da segurança jurídica.<sup>71</sup>

Assim sendo, o Estado não pode impedir a prática do planejamento tributário apenas com a justificativa de que este afeta os cofres públicos, tendo em vista o Executivo deve observar e respeitar o que está legitimado no ordenamento jurídico.

Por conta disto, na grande maioria das vezes, o intuito do legislador em criar uma norma antielisiva é apenas garantir o interesse público. Ocorre que elaborar essas normas que, obviamente, limitam direitos fundamentais, principalmente aqueles que dizem respeito ao direito de propriedade, liberdade, livre iniciativa, não devem estar acompanhadas com a justificação de cumprimento de interesse público.<sup>72</sup>

Desse modo, a norma antielisiva deve ter como objetivo proteger interesse público relevante ante ao comportamento abusivo dos contribuintes, analisando, contudo, se estas são compatíveis com os princípios e valores constitucionais, aplicando-as com base em medidas de equidade, congruência e equivalência, para alcançar esta finalidade. Isto é, apenas o fato de se elaborar uma norma antielisiva sob o fundamento de impossibilitar um planejamento tributário não deve ser apreciada como constitucionalmente adequada e, em consequência, pertinente para, efetivamente, tutelar o interesse público.<sup>73</sup>

Dito isto, conclui-se que o Fisco não pode empregar limites ao planejamento tributário de forma arbitrária, devendo analisar o que está expresso no

---

<sup>71</sup> REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 209**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 57.

<sup>72</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário, normas antielisivias e proporcionalidade/razoabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 187**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 60-61.

<sup>73</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

ordenamento e os preceitos que direcionam a aplicação dessas normas para então fazer uma abordagem constitucionalmente aceita.

### 2.3. DISTINÇÕES CONCEITUAIS NA ÁREA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

É sabido que o objetivo precípuo do Direito Tributário é legitimar a arrecadação de receita para os cofres públicos, para que com isso o Estado consiga custear seus gastos em prol da satisfação dos cidadãos. Ocorre que o contribuinte, de algum modo, pode evitar praticar o fato gerador que criaria a obrigação tributária e com isso não se torna responsável de pagar o tributo.

É costumeiro relacionar a diminuição dos encargos tributários à expressão planejamento tributário.<sup>74</sup> Deve-se, então, esclarecer que nem toda atitude que leve o contribuinte a ter alguma economia tributária (seja evitando, reduzindo ou postergando o tributo) deve ser entendida como a prática de um planejamento tributário.

Assim, há certas figuras que precisam ter seus conceitos esclarecidos para que possa ser feita uma distinção de institutos, tendo em vista que estes também alcançam a finalidade de redução de tributação, mas não devem se confundir com o conceito de planejamento tributário.

Em tempo, se faz necessário enfatizar que os parâmetros conceituais existentes para justificar as terminologias não são unânimes na doutrina brasileira, de forma que esta discrepância acaba por gerar imprecisões doutrinárias e jurisprudenciais.<sup>75</sup> Nesse sentido, as distinções conceituais entre o planejamento tributário e suas figuras afins serão tratadas nos subtópicos que seguem.

#### 2.3.1 Evasão fiscal

Na sua origem, a palavra evasão significa fuga de um lugar fechado, sendo capaz de ser interpretada como fuga às espécies de restrição de liberdade que

---

<sup>74</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros; Fortaleza. CE: ICET, 2016, p. 14.

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 14-15.

o sistema jurídico adote.<sup>76</sup>

Evasão fiscal *lato sensu*, portanto, pode ser convencionalizada como toda e qualquer ação ou omissão propensa a elidir, reduzir ou retardar a realização de uma obrigação tributária. Enquanto que evasão fiscal em sentido estrito define-se como uma ação consciente do contribuinte que tem como finalidade, por meio de atos ilícitos, eliminar, retardar ou reduzir o cumprimento de uma obrigação tributária devida.<sup>77</sup>

Além disso, a evasão pode ser intitulada de duas formas, quais sejam: evasão legal ou lícita (sinônimo de elisão fiscal) e evasão ilegal ou ilícita (diz respeito à fraude em sentido amplo). Nesse contexto, a última seria oriunda de uma ação consciente e voluntária do contribuinte, que por métodos ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, teria como objetivo reduzir o pagamento de tributos. A primeira, no entanto, seria proveniente de uma ação preventiva do agente, que por meios lícitos, pelo menos em sua apresentação formal, evitaria ou retardaria a ocorrência do fato gerador que daria origem a obrigação tributária.<sup>78</sup>

No entanto, tais intitulações não são exatas, de forma a ocasionar uma confusão entre os doutrinadores e uma imprecisão jurisprudencial. Nesse sentido:

Uma categoria jurídica não pode ser e não ser legal. Um ato lícito não se nivela a uma infração, causando a confusão taxonômica, que insinua tal nivelamento, ou seja, uma fraude não pode ser fraudulenta e não fraudulenta ao mesmo tempo. Acrescentar ao termo evasão os adjetivos ilegal e legal seria num caso, pleonástico, e, no outro, incompatível.<sup>79</sup>

Com efeito, se faz interessante analisar um exemplo concreto de conduta evasiva, tal como a execução de operações com preços subfaturados, isto é, inferiores ao preço comum praticado no mercado, e superfaturados, ou seja,

---

<sup>76</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 124.

<sup>77</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.692-693.

<sup>78</sup> *Ibidem*, loc.cit.

<sup>79</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 44-45.



acima do preço de mercado, que ocasionam em evasão de divisas, e de modo conseguinte em redução ilícita de tributos.<sup>80</sup>

Nessa sequência, o Primeiro Conselho de Contribuintes tem julgado sobre essa forma de evasão, conforme se pode notar abaixo:

IRPJ - TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS - EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido)<sup>81</sup>

A evasão fiscal ocorre após o fato gerador ter sido realizado e baseia-se na omissão do mesmo e tem por finalidade o não pagamento do tributo devido com base na legislação, sem que haja qualquer alteração no alicerce da obrigação ou na responsabilidade do agente.<sup>82</sup>

Conclui-se, portanto, que a evasão fiscal é o aglomerado de práticas que descumprem o sistema jurídico-tributário, em que se demonstra claramente o propósito de fraudar a norma e evitar o pagamento do tributo, existindo preceitos legislativos que fornece ao Fisco medidas coercitivas capazes de reprovar tais ilícitos fiscais.<sup>83</sup>

Por fim, este instituto pode ser obtido através da sonegação, simulação, conluio e a fraude contra a lei, que integram na falsificação de documentos fiscais, na introdução de informações falsas ou imprecisas nos livros fiscais, com o propósito de não pagar o tributo ou pagar um valor inferior ao que realmente é devido (Lei. 4.502/1964 – art. 71,72 e 73).<sup>84</sup>

### 2.3.1.1. Crimes contra a ordem tributária

<sup>80</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.694.

<sup>81</sup> BRASIL. Conselho Administrativo Fiscal – Primeiro Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 103-07.260**. Recorrente: Grandene S/A. Relator: Urgel Pereira Lopes. Julgado em: 25 fev. 1986. Disponível em: <[http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/10307260\\_110200010548515\\_198602.pdf/view](http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/10307260_110200010548515_198602.pdf/view)>. Acesso em 20 de janeiro de 2017.

<sup>82</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 249.

<sup>83</sup> REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 209. São Paulo: Dialética, 2013, p. 60.

<sup>84</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, 2013, p. 249-250.

A Lei 8.137/90, conjugada com a Lei 9.964/00, estabelece o rol de crimes contra a ordem tributária, especialmente nos artigos 1º e 2º, qual seja:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.<sup>85</sup>

Nesse sentido, quando o contribuinte desrespeitar qualquer um dos preceitos elencados acima, estará exercendo um crime contra a ordem tributária e com isso, estará sujeito às penalidades cabíveis. Dessa forma, nota-se que se trata de ilícito penal tributário e não somente um ilícito tributário, este último dizendo respeito apenas ao simples descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória. O ilícito penal tributário é mais amplo, tendo em vista que se reporta ao dolo, isto é, caracteriza-se no crime tributário propriamente dito.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> BRASIL. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm)>. Acesso em: 10 de fevereiro de 2017.

<sup>86</sup> YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p. 70-76.

Depreende-se que a evasão, portanto, é a utilização de recursos ilícitos intentando a economia de tributos, sendo capaz de ser obtida por meio da sonegação, dissimulação, fraude, dolo, simulação, abuso de forma e de direito.<sup>87</sup>

O presente trabalho selecionou o crime de sonegação fiscal, como exemplo de evasão a ser tratado mais detalhadamente, por ser aquele com mais apelo social.

A Lei nº 4.502/94 trata sobre a sonegação fiscal no ordenamento jurídico brasileiro. Nesses termos, verifica-se:

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.<sup>88</sup>

No contexto elencado acima, uma vez atestadas estas hipóteses e por conta das particularidades desses tipos, o legislador tributário compreende como existente o intuito de fraudar, ou seja, presente um método ardiloso que o indivíduo pratica com o objetivo de enganar outro indivíduo ou prejudicar os cofres públicos, na obtenção de proveitos e vantagens que não lhe são próprios.<sup>89</sup>

Demanda-se, portanto, que exista uma finalidade propositada de alterar a natureza essencial do fato gerador do tributo, quer pela modificação do valor do objeto tributável, quer pela eliminação ou alteração das propriedades

---

<sup>87</sup> YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p. 77.

<sup>88</sup> BRASIL. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm)>. Acesso em: 22 de janeiro de 2017.

<sup>89</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.695.

fundamentais do fato gerador, com o objetivo de se diminuir o tributo devido ou de se esquivar seu pagamento para que se defina a sonegação.<sup>90</sup>

A definição do conceito, do modo como está exposto no Direito positivo, dá destaque à ocorrência do fato jurídico tributário, enaltecendo que o contribuinte deverá realizar uma conduta dolosa, direcionando seu intento à materialização do fato infringente, obstando que os agentes do Fisco tomem ciência ou protelem a identificação de seu acontecimento.<sup>91</sup>

Conforme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, compreende-se:

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - CONTA BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A falta de registro na contabilidade de valores constantes nos extratos bancários (créditos/débitos) oriundos de conta bancária pertencente à empresa fiscalizada e movimentada por esta, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos e/ou pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do inciso II do art. 992, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n 1.041, de 1994.<sup>92</sup>

Desse modo, quando se pratica a hipótese de sonegação fiscal, o legislador tributário compreende como presente na mesma o intuito de fraude. Entende-se que uma interpretação diferente desta nem poderia ocorrer, tendo em vista que por mais ampla que seja a caracterização da hipótese de incidência das matérias tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes intrínseco, impede a aplicação automática do intuito de fraudar.<sup>93</sup>

No caso do contribuinte praticar uma sonegação fiscal, a sanção empregada pela Fazenda Pública será a aplicação de uma multa qualificada, de maneira

<sup>90</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.695.

<sup>91</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 473.

<sup>92</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-19.931**. Contribuinte: Novadata Sistemas e Computadores S/A. Relator: Nelson Mallmann. Brasília, DF, 16 de abril de 2004. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 22 de janeiro de 2017.

<sup>93</sup> MALLMANN, Nelson. *Op. cit.*, 2013, p.695.

que além do problema tributário, também existirá a questão penal tributária, concretizada na representação fiscal para fins penais, originando-se da premissa de que a conduta praticada pelo indivíduo tipifica, em princípio, um ilícito penal compreendido na Lei nº 8.137/90.<sup>94</sup>

### 2.3.2 Elusão fiscal

Encontra-se presentes nos sistemas jurídicos de outros países, ainda, um terceiro instituto denominado de elusão, além dos que foram anteriormente mencionados, quais sejam: evasão e Elisão. O verbo “eludir”, do latim *eludere*, quer dizer evitar ou esquivar-se com perícia ao poder ou ingerência de outrem.

A elusão fiscal é empregada para caracterizar o ato do contribuinte que, por meio da constituição de negócios jurídicos lícitos, procura esquivar (seja integralmente ou em parte) da obrigação tributária, infringindo indiretamente a legislação, por uma espécie de desvio ao seu campo material de incidência, objetivando uma diminuição nos gastos com tributos.<sup>95</sup>

Nesse sentido, este instituto é considerado uma figura mista, tendo em vista que não é simulação, já que suas condutas não são ocultadas, encobertas ou inexistentes; nem pode ser considerado como Elisão, já que a economia com os tributos apenas existe, nessa situação, desviando-se o alcance do tipo normativo da regra de tributação através de infração indireta da lei.<sup>96</sup>

A carência de causa, com isso, caracteriza o ato elusivo e este só pode ser descaracterizado, para os efeitos fiscais, quando não for aceita pela Fazenda Pública a designação oferecida pelos indivíduos, na forma, no tipo ou na causa, ficando evidenciado que se utilizou de fraude à lei, simulação ou que se demonstra ausência de causa jurídica, melhor dizendo, de intenção negocial juridicamente qualificada.<sup>97</sup>

A conceituação adotada por alguns doutrinadores é a de que a elusão é um modo de planejamento tributário abusivo, mas que não atinge a qualificação de

---

<sup>94</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.696.

<sup>95</sup> TÔRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 187.

<sup>96</sup> MALLMANN, Nelson. *Op. cit.*, 2013, p.701.

<sup>97</sup> *Ibidem*, p.702.

evasão, tendo em vista que a norma tributária seria contornada por práticas arditosas, com o objetivo único ou predominante de economia tributária indevida.<sup>98</sup>

No que diz respeito à qualificação do ato alusivo há certa divergência na doutrina.

Destarte, Marciano Seabra de Godoi entende que no Brasil ainda existem aqueles que não aceitam a presença de uma terceira figura diferente da evasão e elisão tributária.<sup>99</sup> Enquanto isto, Heleno Torres ainda defende a vertente na qual a elusão se refere à um fenômeno elícito, por mais que aparentemente os negócios sejam lícitos, tendo em vista que não se pode confundir a licitude de um negócio jurídico empregado pelas partes do negócio, com efeitos deste, especialmente, em face da lei fiscal, observando o princípio da relatividade dos efeitos do contrato quando estes carregam despesas a terceiros.<sup>100</sup>

Dessa forma, conclui-se que a elusão seria uma conduta eivada de uma falsa legalidade, tendo em vista que respeita os elementos formais especificados na norma, mas em compensação desrespeita amplamente a matéria subjacente ao preceito positivado.<sup>101</sup>

### **2.3.3. Elisão Fiscal ou Planejamento Tributário em sentido estrito**

A elisão fiscal consiste na economia de tributo legítima e legal, tendo em vista que sempre será a consequência de atos e fatos lícitos, não devendo ser sujeito a nenhum tipo de penalidade. Ademais, vislumbra-se que a mesma é o corolário de práticas exercidas antes da ocorrência do fato gerador, isto é, práticas preventivas.<sup>102</sup>

---

<sup>98</sup> REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 209**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 60.

<sup>99</sup>GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. *In*: YAMASHITA, Douglas (Org.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: LEX, 2007, p. 237-288.

<sup>100</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 195.

<sup>101</sup> REIS, Hécio Lafetá. *Op. cit.*, 2013, p. 60.

<sup>102</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.698.

A licitude do ato se baseia na falta de materialização do fato gerador da obrigação tributária, tendo em vista que, conforme o que está preceituado no art. 113, §1º do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>103</sup>, esta somente nasce com a ocorrência daquele.<sup>104</sup>

Por conseguinte, o agente tem a possibilidade de escolher a maneira que quer organizar seu negócio jurídico licitamente, aplicando os modelos disponíveis no direito privado, de tal modo a não representar um ato que seja imponível ao Fisco, já que a obrigação tributária nem mesmo terá surtido.<sup>105</sup> Dito isto, a economia tributária que surgir da elisão, não poderá desrespeitar nenhuma norma jurídica e o desvio do fato gerador deverá ser o resultado de um estudo preliminar do agente, desde que nos limites da legalidade.<sup>106</sup>

Nesse sentido, podemos observar que a elisão fiscal, portanto, é considerada sinônimo de planejamento tributário e diz respeito à organização ou à preparação dos atos exercidos pelo indivíduo de maneira que não se encaixem nas hipóteses das normas jurídicas tributárias, apesar de possibilitar a ocorrência de resultados econômicos semelhantes aos dos atos nela verdadeiramente esperados.<sup>107</sup>

Isto posto, quando o presente trabalho se referir a elisão tributária também poderá ser entendida como planejamento tributário, desde que este não seja considerado como abusivo.

Devido às lacunas presentes na legislação que a elisão fiscal se torna exequível, porque, por mais cauteloso que seja o legislador, jamais conseguirá prever todas as situações do cotidiano e normatizá-las, tendo em vista que as condutas humanas são vastas. Com base nisso, os possíveis contribuintes procuras nas brechas da norma jurídica a prática de atos e negócios que

---

<sup>103</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.700.

<sup>104</sup> “Art. 133, §1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.” (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 14 fev. 2017)

<sup>105</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 22.

<sup>106</sup> MALLMANN, Nelson. *Op. cit.*, 2013, p.699.

<sup>107</sup> PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a lei complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 24.

acarretem uma economia tributária ou que até mesmo nem ocasione a incidência do fato gerador. Por conta desse quadro geral, a Fazenda Pública em resposta tenta de alguma forma suprir as lacunas e omissões presentes no ordenamento, e, com isso, surgem as normas antielisivas<sup>108</sup> – serão tratadas em outro tópico do trabalho.

A jurisprudência do Tribunal Regional da 3ª Região se posicionou acerca do tema, conforme julgado abaixo:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO RETIDO NÃO CONHECIDO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO ANTES DE NOTIFICAÇÃO DO FISCO. POSSIBILIDADE. TROCA DO FORMULÁRIO SIMPLIFICADO PARA O MODELO COMPLETO. POSSIBILIDADE. ELISÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO DO ERRO. ART. 147, § 1º, DO CTN. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. SENTENÇA CONFIRMADA. 1. A agravante não requereu, nas razões de apelação, a apreciação do agravo retido, sendo, pois, o caso de não se conhecer do recurso. 2. Caso de impetração de mandado de segurança para compelir a autoridade impetrada a receber e analisar declarações retificadoras do imposto de renda dos exercícios de 2005 e 2006, anos-base de 2004 e 2005, apresentadas antes de qualquer notificação de lançamento por parte do Fisco. 3. O Código Tributário Nacional permite que o contribuinte proceda à retificação de sua declaração, mesmo quando vise a reduzir ou a excluir tributo, mediante comprovação do erro em que se funde, e antes do lançamento feito pelo fisco (artigo 147, § 1º), sendo tal dispositivo aplicável por analogia aos tributos por homologação, como é o caso do imposto de renda. 4. **Caso de ocorrência de elisão legítima, pois o contribuinte valeu-se da legislação para recolher menos tributo, mediante correção de suas declarações de imposto de renda, em razão de erro devidamente comprovado.** 5. Precedente desta Turma. 6. Agravo retido não conhecido e apelação da União e remessa oficial a que se nega provimento.<sup>109</sup> (grifos nossos)

Mister ressaltar que, são inúmeras as nomenclaturas adotadas pelos doutrinadores brasileiros quando se fala de planejamento tributário. Confirmando tal informação, segue julgado do próprio Tribunal acima referido:

TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IRPJ. IRREGULARIDADE NA DECLARAÇÃO DAS RECEITAS. INOCORRÊNCIA. PERÍCIA COMPROBATÓRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ELISÃO FISCAL. (...) 4. Confunde-se a ré ao considerar esse fato ilegal, tido como elisão fiscal, glosando parcela das despesas apresentadas pela autora, apenas por compartilharem, controlada e controladora, serviços entre si. A evasão fiscal sim, seria passível dessa prática, quando verificado que os atos perpetrados

<sup>108</sup> SILVA, Karina Gomes. O planejamento tributário e a lei complementar nº 104/01. **Revista do Curso de Direito da UNIFACS**. Porto Alegre: Síntese, v. 2, 2002, p. 218-219.

<sup>109</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal – 3ª Região. AMS: 13751 – Proc. 2008.61.00.013751. Relator: Juiz Convocado Valdeci Dos Santos. São Paulo, DJ 28 abr. 2011. Disponível em: <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18870321/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-13751-sp-20086100013751-0-trf3>>. Acesso em: 23 jan. 2017.



são fraudados com esse objetivo, o que não ocorreu, conforme determinado pela perícia levada a efeito. 5. Prevalece o periciamento técnico, com a constatação de não ter havido elisão fiscal, não podendo subsistir a glosa efetuada, pois não constatada a sonegação de receita ao Fisco, pela suposta transferência de recursos à coligada. 6. Ilegítima a glosa levada a efeito pelo Fisco, com a lavratura do auto de infração, quando comprovado por documentos que todas as receitas auferidas e pagas foram declaradas e oferecidas à tributação. 7. A regularidade das escritas fiscais deve encontrar suporte em todos os haveres do contribuinte, entendidos nestes, o recebimento e o pagamento pelos serviços prestados, e demais registros. (...) <sup>110</sup>

Portanto, deve-se sempre analisar o sentido que o texto está oferecendo e não apenas a terminologia em si. Essas divergências na nomenclatura inclusive encontram-se presentes nas jurisprudências, como se pôde verificar acima, necessitando total atenção daqueles que pretendem utilizá-las.

#### 2.4. CONCEITOS DISSEMELHANTES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é o agrupamento de técnicas lícitas que tem como objetivo a redução da carga tributária na formação organizacional dos atos e negócios jurídicos do sujeito passivo. Isto é, a atitude de “planejar” diz respeito a explorar as opções disponíveis, definir o regime jurídico mais econômico, entre outros, todos, contudo, condizentes com a legalidade, com o intuito de diminuir a carga fiscal.<sup>111</sup>

Todavia, é imprescindível que se tenha em mente que nem todas as situações que tenham como consequência a mitigação do impacto fiscal serão, obrigatoriamente, enquadradas como planejamento tributário. Desconsiderando os institutos já elencados no presente trabalho (evasão fiscal e alusão fiscal), existem outros modelos lícitos que tem como resultado a diminuição da carga tributária, porém não podem ser classificados como planejamento tributário.<sup>112</sup>

A extrafiscalidade e os benefícios e incentivos fiscais são figuras que se aproximam do objetivo perseguido pelo planejamento tributário, já que também têm o intuito de diminuir os gastos com tributo. Ocorre que aqueles estão

---

<sup>110</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal – 3ª Região. AC: 45034 – Proc. 95.03.045034-9. Relator: Juíza Eliana Marcelo. São Paulo, DJ 17 mai. 2007. Disponível em: <<https://trf3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2173839/apelacao-civel-256055-ac-45034>>. Acesso em: 23 jan. 2017.

<sup>111</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros; Fortaleza. CE: ICET, 2016, p. 16-17.

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

expressos nas normas específicas para tal, isto é, estão contidos no ordenamento jurídico e tem como finalidade incentivar alguma prática aos contribuintes para satisfazer objetivos sociais e econômicos, por exemplo, promoção da equidade de rendas ou de regiões, incentivo a um setor da economia, correção de desvios, entre outros.<sup>113</sup>

As opções fiscais também não se confundem com este tema, tendo em vista que são alternativas incluídas no ordenamento jurídico para que o contribuinte realize a sua escolha, desde que se enquadre nas condições estipuladas pela norma. Isto posto, essas opções fiscais são apresentadas para o contribuinte, este não podendo criá-las de acordo com as lacunas da legislação – neste caso seria planejamento tributário – como exemplo dessa figura temos a sistemática do Simples Nacional, a tributação pelo lucro presumido ou lucro real, entre outros.<sup>114</sup>

Por fim, não se classifica como planejamento tributário qualquer atividade que seja enquadrada como ato ilícito, independente de sua jurisdição. Isto é, desde ilícitos penais, crimes contra a ordem tributária, ilícitos cíveis (art. 186 e 187, Código Civil) ou crimes de qualquer outra espécie que acabe sendo praticado com o objetivo de alcançar alguma economia tributária. Com isso, a ilicitude não pode ter qualquer nexo de causalidade com o ato do planejamento, pois se tiver tem o poder de descaracterizá-lo.<sup>115</sup>

---

<sup>113</sup> GREGO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 81-111.

<sup>114</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>115</sup> *Ibidem, loc. cit.*

### 3 ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DO ESTADO NO ÂMBITO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O poder de tributar é uma consequência inexorável da soberania estatal sob todos os indivíduos que participam da sociedade, no qual origina para todos os agentes a obrigação de prestação.<sup>116</sup> A soberania do Estado surge com o objetivo de suprir as necessidades da sociedade, tendo este força para exigir dos cidadãos uma atuação nas obrigações públicas.<sup>117</sup>

Dessa forma, o tributo tem como objetivo abastecer o tesouro fiscal de patrimônio suficiente para suprir os encargos públicos, enquanto que no âmbito da arrecadação, o Direito Tributário tem como propósito garantir o domínio do poder de tributar, efetuado pelo Estado que realiza a tributação.<sup>118</sup> Ocorre que o poder de tributar não é absoluto, sendo contido por mecanismos que tem por objetivo impedir o exercício discricionário da tributação, adequando-o aos preceitos elencados na norma constitucional. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 determina como será realizado na prática o poder de tributar, que deverá se basear em normas justas e proporcionais, sem ocasionar prejuízos à liberdade e à propriedade dos sujeitos passivos.<sup>119</sup> Pode-se afirmar que:

A administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.<sup>120</sup>

A base para o exercício da atividade administrativa é o princípio da legalidade, de maneira que os atos administrativos realizados pelos agentes fiscais devem respeitar o que a lei preleciona, isto é, tanto os de competência vinculada, quanto os discricionários, com isso, está presente em qualquer campo de sua operação. As normas que tratam sobre o exercício da atividade administrativa são particularmente rigorosas, tendo em vista que adentram nos direitos fundamentais dos sujeitos passivos, devendo observar atentamente o

---

<sup>116</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário: estudo de casos e problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 140.

<sup>117</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 58.

<sup>118</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 50.

<sup>119</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*, 2016, p. 60.

<sup>120</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 395.

ordenamento positivo.<sup>121</sup> Nessa feita, a fiscalização deve respeitar os direitos individuais e a legalidade, isto é, só deve ser exercida se houver a garantia do respeito a tais limites.

O conceito de fiscalização tributária<sup>122</sup> é, portanto, a prática de procedimentos exercidos pela Fazenda Pública com o objetivo de assegurar que o sujeito passivo esteja atuando em conformidade com suas obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. O objetivo da fiscalização não é arrecadação para os cofres públicos, isto é, o intuito não é angariar mais, entendimento que se origina da alegação de que nenhum sujeito passivo realiza o pagamento dos tributos e efetiva todas suas obrigações. Tal alegação, além de não se basear com nenhum alicerce prático, é errônea por conta da grande complexidade quantitativa e qualitativa da norma tributária<sup>123</sup>

A fiscalização do Estado referente aos créditos tributários é considerada um poder-dever da Administração Fiscal. Dessa forma, o Código Tributário Nacional (CTN)<sup>124</sup> elenca uma série de normas que tem a finalidade de assegurar ao Fisco a capacidade de praticar a fiscalização das rendas públicas.<sup>125</sup> Com isso, a legislação tributária irá controlar tanto a competência

---

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 527.

<sup>122</sup> “Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2017.)

<sup>123</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Regime jurídico da fiscalização tributária: constituição e código tributário nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 190**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 29-33.

<sup>124</sup> “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.” (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2017.)

<sup>125</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 321-322.

como os limites dos poderes da Fazenda Pública, encarregada de fiscalizar o exercício das diretrizes fundamentais elencadas no CTN.<sup>126</sup>

Finalmente, conclui-se que a fiscalização administrativa constitui-se em apontar o (des)respeito das obrigações tributárias, reprimindo a conduta inadequada e, em caráter pedagógico, desencorajando o sujeito passivo omissor da permanência no descumprimento obrigacional.<sup>127</sup> A fiscalização não deve ser classificada como processo, de forma que em verdade figura como um procedimento, no qual em princípio não há litígio, mas que é realizado com potencial para que, quando acabe, seja afetada a alçada do contribuinte por meio de notificação de um lançamento dele decorrente.<sup>128</sup>

O procedimento, portanto, se baseia na análise se o agente fiscalizado deve figurar como contribuinte ou não, isto é, verifica se houve a prática de algum fato gerador que não foi reportado ao Fisco e, uma vez verificado a sua existência, o mesmo irá classificá-lo e realizar a notificação do lançamento. Todavia, essa ação da Fazenda Pública deverá ser fundamentada para que não seja considerada como uma prática abusiva.

No decorrer da fiscalização, a administração poderá ter indicativos de que o sujeito passivo atuou de maneira dolosa, porém, não deve utilizar do seu poder fiscalizatório de maneira a afetar a atividade empresarial do agente com base em suposições. A qualificação do ato ilícito requer uma análise minuciosa que, se não for respeitada, não poderá dar motivo para lançamento do tributo e da sua respectiva penalidade.<sup>129</sup> A produção da prova de que houve a prática de um ato ilícito é do Fisco, e, devido a isso e ao princípio da legalidade, não é aceito, no Direito Tributário, o lançamento de um tributo com fundamento em um simples juízo de probabilidade ou com base na ausência de prova do contribuinte de que não efetuou a hipótese de incidência do fato gerador.<sup>130</sup>

---

<sup>126</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 528.

<sup>127</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1017.

<sup>128</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Regime jurídico da fiscalização tributária: constituição e código tributário nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 190**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 33-34.

<sup>129</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2014, p. 531.

<sup>130</sup> BREYNER, Frederico Menezes. *Op. cit.*, 2011, p. 35.

Desse modo, a fiscalização administrativa no âmbito do planejamento tributário não poderá ocorrer com base em presunção de que ato ou negócio jurídico foi realizado de maneira arditosa, devendo existir uma análise mais rigorosa sobre as condições em que o mesmo foi realizado de acordo com o caso concreto. Ademais, essa fiscalização deverá ser feita de modo a observar o princípio da legalidade, avaliando se houve efetivamente a prática de algum fato gerador configurado como ilícito e o ônus de provar que o planejamento tributário foi abusivo será da Fazenda Pública.

A problemática da questão reside no fato de que o Fisco, na prática, está desconsiderando ato ou negócio jurídico que entende como abusivo, de maneira discricionária, tendo em vista que não há, expressamente, no ordenamento jurídico uma proibição da prática do planejamento tributário. Não existe uma proibição de escolha de um negócio em detrimento do outro com a única finalidade de economizar tributo, de maneira que, com base no princípio da segurança jurídica, o Fisco não poderia desconsiderar o ato jurídico alegando apenas isso como fundamento.

Os contribuintes tem o direito fundamental de planejar seus negócios de maneira segura, por meio de informação prévia sobre que condutas têm como consequência a ocorrência de fato gerador tributável e de quais comportamentos estatais poderão atingir sua esfera de liberdade.<sup>131</sup> O sujeito passivo que realiza o planejamento tributário, respeitando a legislação tributária, não deve ser surpreendido por uma fiscalização administrativa que conclua que o ato ou negócio jurídico realizado por ele deverá ser desconsiderado, tendo em vista que não está previsto na norma tributária que esta prática gera esta consequência.

Dessa forma, a fiscalização administrativa apenas poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico relacionado à prática de planejamento tributário se o mesmo foi abusivo, isto é, se desrespeitou de alguma forma a legislação tributária. Se a fiscalização atuar além desse alcance estará sendo arbitrária, porém mais

---

<sup>131</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Regime jurídico da fiscalização tributária: constituição e código tributário nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário** - nº 190. São Paulo: Dialética, 2011, p. 31.

detalhes sobre o que leva um ato ou negócio jurídico a ser desconsiderado pelo Fisco devem ser explorados nos tópicos seguintes do presente trabalho.

### 3.1 NORMAS ANTIELISIVAS GERAIS

Conforme explicitado anteriormente, sabe-se que o planejamento tributário é o instrumento pelo qual o sujeito, por meio de uma análise prévia, consegue evitar a ocorrência da hipótese de incidência do tributo ou então de postergá-la, de maneira que com isso realiza uma economia tributária.

Todavia, tal instituto afeta diretamente a arrecadação da receita pública, de maneira que o torna muito visado pelo Fisco. Com isso, a Fazenda Pública passou a se interessar por maneiras pelas quais conseguiria mitigar o exercício do planejamento tributário abusivo.

Dessa forma, o legislador passou a criar normas propiciando que a Administração Pública desconsidere alguns negócios jurídicos, sob a óptica do Direito Fiscal, direcionando as situações nas quais o planejamento tributário pode ser considerado legítimo ou não. Portanto, a criação de normas antielisivas tem sido a diretriz praticada pelo Estado, nas quais figuram como vias pelas quais se autolimita até o infinito e ocasiona uma maior complexidade do conjunto normativo em matéria tributária.<sup>132</sup>

Nesse contexto, para que o planejamento tributário não fique vulnerável a desconsideração do Fisco, é imprescindível respeitar, tanto os requisitos negativos como a anterioridade ao fato gerador, licitude e ausência de anomalias (fraude à lei, simulação, etc.), quanto os requisitos positivos, principalmente, o incentivo extratributário e a necessidade da substância do negócio.<sup>133</sup> Dito isto, seguem abaixo os elementos que, uma vez verificados como existentes no ato ou negócio jurídico, podem ocasionar o emprego de uma norma antielisão.

#### 3.1.1 Abuso de direito e abuso de forma

O sujeito passivo não tem a discricionariedade de organizar-se economicamente como lhe convém, isto é, tal direito não figura como absoluto,

---

<sup>132</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* - nº 187. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53.

<sup>133</sup> *Ibidem*, p. 52.

tendo em vista que a aplicação de direitos absolutos caminha em sentido oposto à experiência de convívio em sociedade, sobre a qual se baseia o Estado Democrático de Direito.<sup>134</sup>

A Teoria Geral do Direito trás consigo os conceitos de abuso de direito e abuso de forma. De acordo com o art. 187 do Código Civil de 2002, o abuso de direito seria todo ato que, ao exceder seus limites preceituados na legislação, ocasiona um dano moral ou patrimonial a um terceiro.<sup>135</sup>

O abuso de direito é o instituto criado para coibir o exercício que, por mais que seja considerado legal, ocasionem desconformidade no equilíbrio do relacionamento entre indivíduos, seja pelo emprego de um direito, seja pelo exercício do poder, em propósitos diferentes daqueles para os quais o sistema jurídico garante sua existência, mesmo por uma desconformidade funcional, por coibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem um motivo razoável que a fundamente.<sup>136</sup> Corroborando com tal entendimento, nota-se que:

Abuso de direito é aquele que, sem justo motivo, causa algum dano a alguém e esse efeito não pode ser imputado às pessoas que buscam otimizar a sua carga tributária, pois elas não prejudicaram um terceiro, o Estado, porque ele ainda não é titular de um direito (o direito nasce do fato), mas tem apenas uma expectativa ou pretensão.<sup>137</sup>

Enquanto isso, o abuso de forma é definido pelo exercício de atos com a aplicação de elementos atípicos. Todavia, não existe no direito privado uma taxatividade para os tipos de negócios jurídicos que são permitidos, com base na primazia do princípio da liberdade de iniciativa e da liberdade contratual, é clara a complexidade de se determinar, de modo definitivo, o que seria considerada uma forma anormal no negócio jurídico.<sup>138</sup> Nesse cenário, o abuso de forma acaba por ser identificado quando resulta na prática de fraude à lei, abuso de direito ou simulação. Portanto, o que prejudica a legitimidade do

---

<sup>134</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.707.

<sup>135</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros; Fortaleza. CE: ICET, 2016, p. 07.

<sup>136</sup> KUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 57.

<sup>137</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 105.

<sup>138</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Op. cit.*, 2016, p. 08.



negócio jurídico e, por consequência, o planejamento tributário, não é o abuso de forma propriamente dito e sim uma dessas três figuras elencadas anteriormente.<sup>139</sup>

A importância da forma para o direito tributário apenas pode ser vislumbrada quando a lei a estabelecer, além das situações expressas na legislação, de forma que todo o resto é regida pela liberdade de escolha do cidadão.<sup>140</sup>

### 3.1.2 Fraude à lei

A definição de fraude à lei, no momento atual, é aplicada na acepção de desrespeito indireto da lei, uma tentativa de desviar ou esquivar uma norma, de maneira artificiosa, por meio de atos unilaterais ou bilaterais, para que o indivíduo consiga alcançar o mesmo resultado, por percursos diferentes daqueles preceituados ou proibidos pelo ordenamento jurídico.<sup>141</sup> Isto é, compreende a falsificação de registros fiscais, no oferecimento de informações mentirosas ou na inclusão de elementos imprecisos nos livros, com a finalidade de evitar o pagamento da obrigação tributária, de diminuir o encargo<sup>142</sup> ou apenas de postergá-lo.

Precisamente, resume-se a conduta ilícita que tem como propósito desviar, diminuir ou procrastinar a cobrança tributária, seja ela anterior ou posterior ao acontecimento do fato gerador, omitindo de modo proposital a verdade.<sup>143</sup>

Com o objetivo de auxiliar o entendimento do conceito de fraude à lei, interessante ressaltar a dissemelhança entre essa figura e os atos praticados *contra legem*. Estes últimos são definidos como atos realizados por um indivíduo com o propósito de desrespeitar diretamente os ditames legais; ao passo que naquela também há a prática de um ato que viola a legislação, todavia como tentativa de evitar a hipótese de incidência do fato gerador, de

---

<sup>139</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 275.

<sup>140</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 114.

<sup>141</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.709.

<sup>142</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 330.

<sup>143</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros; Fortaleza. CE: ICET, 2016, p. 16.

maneira indireta, usufruindo, para essa finalidade, uma norma de cobertura, de alguma maneira mais proveitosa para o indivíduo, e não aquele que o mesmo tenta contornar.<sup>144</sup> Nessa perspectiva, se pode concluir que a fraude fiscal:

(...) é toda ação ou omissão praticada com ardil, astúcia, malícia ou má-fé, com a qual o sujeito passivo visa a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique a modificação de algum dos outros aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária.<sup>145</sup>

Por fim, também é considerado relevante evidenciar que na fraude à lei a motivação não é pressuposto indispensável para a sua definição, tendo em vista que somente se faz necessário a averiguação de uma infração ou violação indireta da legislação.<sup>146</sup>

### 3.1.3 Negócio jurídico indireto

As partes constituem o negócio jurídico indireto de maneira racional e consensual, com o propósito de, através do mesmo, atingir finalidades diferentes das que, em regra, definem a estrutura típica daquele negócio jurídico.<sup>147</sup>

Dessa forma, as partes do negócio jurídico indireto se vinculam à disciplina do negócio direito, tendo em vista que o intuito disso é realmente se distanciar o menos possível do campo de ação familiar dos negócios jurídicos típicos. Por conta disso, pode-se afirmar que o negócio indireto não pode ser considerado uma categoria formal de negócio jurídico, isto é, ele representa apenas a viabilidade de um negócio jurídico de obter uma finalidade diferente daquela que lhe é típica, desde que as partes estejam em comum acordo a respeito dos seus efeitos.<sup>148</sup>

O negócio jurídico indireto foi conceituado de maneira exitosa por Tullio Ascarelli, no qual preceitua que:

Todo negócio jurídico é caracterizado por um escopo típico que se destina a realizar e no qual se identifica precisamente a sua causa

---

<sup>144</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.710.

<sup>145</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 174.

<sup>146</sup> MALLMANN, Nelson. *Op. cit.*, 2013, p.710.

<sup>147</sup> *Ibidem*, p.711.

<sup>148</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. Do negócio indireto no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 190**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 63.

econômica e jurídica (...), mas nada impede, no entanto, seja ele, embora dentro de determinados limites, disciplinado pelas partes de modo tal que não só possa realizar, imediatamente, o escopo que lhe é típico, mas também, mediatamente, outros objetivos que até adquirem importância predominante na vontade das partes.<sup>149</sup>

O propósito pelo qual o negócio jurídico indireto foi executado pode ser lícito ou ilícito. O negócio jurídico indireto será ilícito e, portanto, nulo, se o fim pretendido pelas partes for ilícito. Enquanto que se o objetivo for lícito, o mesmo também será e com isso será também plenamente válido. Com isso, nota-se que o negócio indireto é capaz de ser um mecanismo a ser utilizado para realizar a fraude à lei, isto é, quando o intuito pretendido pelas partes for ilegítimo.<sup>150</sup>

Nesse contexto, no momento em que o negócio indireto busca atingir um propósito econômico fora da lei, o negócio realizado com fraude à lei busca atingir um objetivo que se encontra em desconformidade com a lei.<sup>151</sup>

O negócio indireto também não se confunde com a simulação, tendo em vista que nessa última as partes fabricam uma situação que esconde a realidade, enquanto que naquele se realiza um negócio que tem uma finalidade diferente do seu usual. De outro modo, ao contrário do que ocorre nos casos de simulação, as partes no negócio indireto buscam os efeitos do ato realizado e não encobre a finalidade deste de terceiros.<sup>152</sup>

### 3.1.4 Simulação e/ou Dissimulação

A definição da palavra simulação, etimologicamente, é aparentar, negar a realidade, ou seja, é uma dissociação entre a verdade e o fingimento.<sup>153</sup> O instituto da simulação é trazido pelo Código Civil<sup>154</sup> e diz respeito a uma

---

<sup>149</sup> ASCARELLI, Tullio. **Problemas das sociedades anônimas e direito comparado**. Campinas: Bookseller, 1999, p. 172.

<sup>150</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. Do negócio indireto no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 190**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 64.

<sup>151</sup> *Ibidem*, p. 65.

<sup>152</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>153</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.705.

<sup>154</sup> “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.” (BRASIL. **Código Civil**. Brasília, DF: Senado, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 17 de fev. 2017.

enunciação falsa da vontade das partes, representando uma contradição entre o desejo interno e o que é anunciado, objetivando alcançar efeitos divergentes daquele resultante do negócio jurídico.<sup>155</sup>

É necessário elencar os tipos de simulação, que se dividem em simulação absoluta e simulação relativa. A primeira consiste em indicar um negócio jurídico inexistente, enquanto que na segunda o ato é falso quanto a sua vontade, isto é, as partes geram a aparência de um negócio diferente daquele que realmente desejam.<sup>156</sup>

Na simulação relativa pode-se verificar de forma clara a distinção entre simulação e dissimulação, tendo em vista que nesta espécie de simulação as partes realizam um negócio, com o propósito de prejudicar terceiros, escondendo um negócio distinto do realizado. Portanto, existem dois tipos de contratos: o contrato simulado, que diz respeito à vontade manifestada mentirosa e o contrato dissimulado, que se refere à vontade real das partes.<sup>157</sup> Com proficiência semelhante, verifica-se que:

Na simulação, como um todo, o sujeito pretende que os efeitos produzidos divirjam do propósito original do negócio, seja por ausência do ato (simulação absoluta), seja por ato falacioso quanto a seu conteúdo (simulação relativa ou dissimulação). Assim, a mentira impera sempre na simulação, quer pela ausência do ato sobre o qual se mentiu (simulação absoluta), quer pelos contornos do ato existentes acerca dos quais se mentiu (dissimulação).<sup>158</sup>

Mister ressaltar que, as duas espécies de simulação causam a nulidade ou anulabilidade no negócio jurídico, tendo em vista que não representam a vontade real das partes.<sup>159</sup>

No âmbito tributário, o contrato aparente será inoponível à Fazenda Pública e aquele que se dissimulou, que é considerado válido pelo ordenamento jurídico, deve ser o mesmo conjecturado na incidência de uma norma jurídica tributária. Com isso, quando realizado o planejamento tributário, a reclassificação doa

---

<sup>155</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros; Fortaleza. CE: ICET, 2016, p. 09.

<sup>156</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p.168-170.

<sup>157</sup> YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p. 79.

<sup>158</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Op. cit.*, 2016, p. 10.

<sup>159</sup> YOUNG, Lúcia Helena Briski. *Op. cit.*, p. 79.

atos e negócios como simulados exigem o reconhecimento de que os atos omitidos estejam elencados no antecedente de uma obrigação tributária.<sup>160</sup>

O art. 149, VII do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>161</sup> estabelece a hipótese de lançamento nas situações em que ocorre a simulação. Dessa maneira, a simulação é apontada como um ilícito tributário, tendo em vista que os negócios jurídicos simulados tem o intuito de gerar uma economia fiscal para as partes, ocasionada pela tentativa de omitir a ocorrência do fato gerador do tributo.<sup>162</sup>

Observa-se que o ato simulado tem o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador, contudo, o mesmo ocorreu na realidade, em outras palavras, não consegue evitar a ocorrência da hipótese de incidência. Devido à esse fato, o Código Tributário Nacional prevê o lançamento de ofício dos atos e negócios jurídicos aparentes, diante da desconsideração realizada pela Fazenda Pública.<sup>163</sup>

### 3.2. TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL (BUSINESS PURPOSE)

Conforme exaustivamente explicitado no presente trabalho, o contribuinte tem o direito de organizar seu negócio da maneira que entender adequada, desde que respeite as normas legais.

Nesse sentido, a Fazenda Pública, os doutrinadores e os legisladores buscam maneiras pelas quais possam refrear a prática dessa economia tributária, de modo que os cofres públicos sejam menos afetados.

A teoria do propósito negocial, portanto, procura definir os limites à prática do planejamento tributário. Todavia, uma análise deve ser feita para verificar se este instituto pode ter aplicabilidade no Direito positivo brasileiro,<sup>164</sup> tendo em

---

<sup>160</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.182.

<sup>161</sup> “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. (...)”. (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 17 de fev. 2017.

<sup>162</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. *Op. cit.*, 2013, p.182.

<sup>163</sup> *Ibidem*, p.182-183.

<sup>164</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. O planejamento tributário e o business purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 231**. São Paulo: Dialética, p. 75.

vista que suas bases teóricas foram elaboradas pela jurisprudência norte-americana.<sup>165</sup>

### 3.2.1. Origem e conceito do propósito negocial

A origem da teoria do propósito negocial se verifica no julgamento, realizado pela Suprema Corte dos Estados Unidos, do caso Gregory vs. Helvering de 1934.<sup>166</sup>

Em apertada síntese, o caso em questão tratava de uma manobra, realizada pela Sra. Evelyn Gregory, na qual compreendia uma reorganização empresarial feita para transferir as ações de determinada sociedade (Monitor Securities Corporation – MSC) para seu patrimônio pessoal. Portanto, sempre visando à diminuição dos gastos tributários, a manobra executada pela Sra. Gregory acabou por evitar o pagamento do imposto de renda, porém recebeu uma autuação fiscal por conta disso e resolver discutir sua validade judicialmente.<sup>167</sup>

O voto do juiz Learned Hand que introduziu a teoria do *business purpose*, sendo considerado o seu percussor original, no qual estabeleceu que a regra jurídica não deve ser entendida apenas de forma literal, de maneira que os negócios jurídicos executados com o intuito de diminuir a tributação, para serem válidos, têm que garantir a finalidade das regras abrangidas.<sup>168</sup>

Conforme entendimento do caso nota-se que a teoria do propósito negocial consiste na presença de um ou mais motivos extra-tributários, no qual o intuito é fundamentar o comportamento do sujeito passivo em eleger formar jurídicas pouco usuais.<sup>169</sup> Dessa maneira, segundo esta teoria, se o contribuinte adota um procedimento que, não apenas lhe traz benefícios econômicos, mas também para suas atividades empresariais, então ele terá atuado de forma lícita. Todavia, se o intuito de sua eleição for apenas – exclusivo ou

---

<sup>165</sup>SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vc. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 243**. São Paulo: Dialética, 2015, p. 126.

<sup>166</sup> *Ibidem*, p. 126-130.

<sup>167</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>168</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>169</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.180.

essencialmente – esquivar, postergar ou diminuir o pagamento do tributo, terá atuado de forma ilícita.<sup>170</sup>

Dessa forma, seguindo este raciocínio, entende-se que os negócios jurídicos que não sejam realizados com um propósito verdadeiro, apenas com o objetivo de reduzir tributo, devem ser considerados abusivos, pois não atuaram em consonância com o perfil objetivo do negócio.<sup>171</sup> Nestes casos, poderia a Fazenda Pública atuar de modo a desclassificar e reclassificar os negócios privados, caso seja comprovado e maneira evidente que o ato foi abusivo, já que apenas visava uma economia tributária.<sup>172</sup>

Apesar disso, é uma tarefa árdua para os operadores do direito examinarem a presença do propósito negocial, especialmente levando em consideração que tal conceito não tem bases jurídicas. Ao averiguar o contexto de uma sociedade que se estrutura em variados e complexos fatores de produção, se torna quase impraticável analisar as finalidades de cada uma dessas operações. Por conta disso, alguns doutrinadores defendem adotar uma norma antielisiva na qual entenda como planejamento tributário ilícito aquele em que não se vislumbra um propósito negocial, é uma prática inócua.<sup>173</sup>

### **3.2.2. A importação do instituto jurídico e suas limitações**

Qualquer interpelação sobre teorias ou institutos estrangeiros exige uma acomodação minuciosa à seara do ordenamento jurídico nacional, com o risco de serem geradas incongruências entre institutos, os quais operam de maneira diversa em seus Países de origem e, quando são transferidos para outro ordenamento, aniquilam completamente seus efeitos ou os veem insanavelmente prejudicados.<sup>174</sup>

---

<sup>170</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. O planejamento tributário e o business purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 231**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 75.

<sup>171</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 149.

<sup>172</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 185.

<sup>173</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.180.

<sup>174</sup> CRUZ, Gabriel Dias Marques da. **Arguição de descumprimento de preceito fundamental – lineamentos básicos e revisão crítica no direito constitucional brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 62.

Com isso, conclui-se que não é permitida a mera importação de institutos do Direito de outros países, para executá-los no Brasil sem realizar um estudo crítico com o objetivo de confrontar as diferenças entre o ordenamento jurídico brasileiro e do país onde o instituto se originou.<sup>175</sup>

Ademais, a problemática que reside na importação do instituto do *business purpose* para o Brasil é ainda mais significativa, tendo em vista que tal figura foi desvirtuada desde sua formulação inicial. Isto é, a jurisprudência norte-americana começou a aplicar o instituto em situações que sequer tratavam sobre a aplicação de regras tributárias – possibilitavam a discussão de motivos não tributários para a execução de negócios jurídicos.<sup>176</sup>

Por conta deste referido desvirtuamento, a teoria do propósito comercial perdeu forças nos Estados Unidos, o que resultou com a positivação do estudo da substância econômica – investiga a consequência econômica do negócio, para analisar a sua repercussão geral na conjectura patrimonial do sujeito passivo, concomitantemente à diminuição gastos tributários.<sup>177</sup>

Em resumo, a breve deturpação da teoria nos Estados Unidos demonstra que a importância dirigida a ela no sistema constitucional tributário brasileiro, especialmente quando se trata dos julgamentos do Conselho Administrativo Fiscal (CARF), não se sujeita aos filtros básicos que devem nortear qualquer recurso ao direito comparado, não somente por conta de sua contradição com os institutos do Direito Tributário brasileiro, mas também por conta de seu desvirtuamento no seu próprio país de origem.<sup>178</sup>

As limitações da teoria do propósito comercial no Brasil se devem também, além da incompatibilidade do mesmo com o sistema constitucional tributário do país, ao fato de que a mesma foi refutada pelo próprio Congresso Nacional.

De maneira sucinta, tendo em vista que o assunto será abordado de maneira aprofundada no próximo capítulo, cumpre observar que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), apresentado pela Lei

---

<sup>175</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielisão. **Revista de Direito Tributário - nº 25**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 133.

<sup>176</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito comercial: da origem no caso Gregory vc. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 243**. São Paulo: Dialética, 2015, p. 132.

<sup>177</sup> *Ibidem*, p. 130-132.

<sup>178</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*



Complementar nº 104/2001, não consegue gerar efeitos na prática pela ausência de regulamentação. Ademais, a norma antielisiva foi refutada pelo Congresso Nacional que negou parte da Medida provisória nº 66/2002, na qual, em seu art. 14, parágrafo 1º, inciso I, autorizava a desconsideração de negócio jurídico que não apresentasse um propósito negocial.<sup>179</sup>

Conclui-se, portanto, que por conta da falta de sustentação legal dessa teoria no Brasil, a Fazenda Pública não poderia se utilizar da alegação de ausência de um propósito negocial no ato ou negócio jurídico com o intuito de desclassificá-lo. Isto ocorre porque o próprio Congresso Nacional desconsiderou a aplicação deste instituto no Brasil, de forma que o mesmo não tem qualquer validade no ordenamento do país.

Em suma, o amparo ao direito comparado e às construções jurisprudenciais alienígenas necessita de um estudo rígido acerca das igualdades e desigualdades entre os direitos positivos em confronto, com a finalidade de que reflexões jurídicas baseadas em princípios e regras totalmente diferentes não sejam introduzidas no sistema jurídico brasileiro, sem a devida análise prévia de suas particularidades essenciais. Cumpre ressaltar que o direito norte-americano, principalmente, não abrange o exercício do poder de tributar em sua própria Constituição, diferentemente do que ocorre no Brasil, que trata sobre as propriedades ao poder e tributar em sua Magna Carta. Dessa forma, a teoria do *business purpose* não deve ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por meio de julgados proclamados por tribunais administrativos, tendo em vista que estes além de não considerar as particularidades entre os ordenamentos dos dois países, ainda despreza a rejeição feita pelo Congresso Nacional da Medida Provisória nº 66/2002 – o que representa um total desrespeito às regras constitucionais que norteiam o processo legislativo.<sup>180</sup>

### 3.3 DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

---

<sup>179</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 261-263.

<sup>180</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vc. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 243**. São Paulo: Dialética, p. 139.

Na seara tributária, é sabido que o sujeito passivo pode praticar atos e negócios jurídicos de acordo com sua conveniência, desde que não desrespeite as normas previstas em lei. Isto posto, a lei que autoriza ou proíbe determinada conduta é o parâmetro exclusivo pelo qual os contribuintes podem se nortear para organizar as operações do planejamento, como também é o único referencial para as autoridades administrativas que as examina.<sup>181</sup>

A Fazenda Pública se utiliza de diversos métodos interpretativos, dos atos e negócios jurídicos, para o controle de práticas abusivas referentes ao planejamento tributário, em especial no que se refere a verificação da fraude à lei, abuso de direito e de forma, simulação/dissimulação, negócio jurídico indireto, entre outros.<sup>182</sup> Dessa maneira, caberá ao Fisco, uma vez verificando a presença de um ilícito no ato ou negócio jurídico, verificar as particularidades do caso concreto e qual a sanção que deve ser aplicada para repreender tal conduta, sendo capaz de desconsiderar o ato exercido com a intenção de prejudicar os cofres públicos.<sup>183</sup>

A Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou ao art. 116 do Código Tributário Nacional um parágrafo único, no qual estabelece que a Fazenda Pública pode desconsiderar certos atos ou negócios jurídicos quando verificar que ocorreu alguma dissimulação, contudo o mesmo para ter eficácia ainda precisa de uma norma regulamentadora. Dessa forma, se não houver regulamentação, mas o Fisco mesmo assim der aplicabilidade a esse preceito, pode-se dizer que esta conduta figura como arbitrária, possibilitando inclusive pretensões judiciais.

A ausência de uma norma regulamentadora para o parágrafo único aduzido acima não significa que o Fisco não pode desconsiderar as práticas que interpretar como ilícitas, tendo em vista que antes mesmo da introdução feita pela Lei Complementar nº 104/2001 existiam outras fundamentações para essa

---

<sup>181</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.184.

<sup>182</sup> REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 209**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 61.

<sup>183</sup> YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p. 130.

prática, tal como o art. 167, §1º do Código Civil e os arts. 118 e 149, VII do Código Tributário Nacional.<sup>184</sup> Nesse contexto, pode-se notar que:

A própria noção de Estado Democrático de Direito repele uma norma antielisão no perfil meramente atributivo de competência ao Fisco para desqualificar operações dos contribuintes para o fim de assegurar de forma absoluta a capacidade contributiva. O fato gerador é qualificado pela lei, e uma pura norma de competência não convive com a tipicidade, ainda que aberta.<sup>185</sup>

No momento atual, para averiguar se o planejamento tributário é legítimo deve-se sujeitar os elementos dos atos e negócios jurídicos aos planos da existência, validade e eficácia, haja vista que essa análise é decisiva para a caracterização jurídica dos atos exercidos pelo sujeito passivo. Com isso, a carência de constatação dos elementos fundamentais dos contratos sociais possibilita o entendimento de que há também uma carência de causa dos atos e negócios jurídicos. Portanto, se a causa inexistente no negócio jurídico, não deve ser entendido como verdadeiro, mas compreendido como simulado. Nesses casos, quando a causa objetiva não for vislumbrada, a Fazenda Pública poderá desconsiderar o negócio jurídico, de maneira a torná-lo inválido perante sua esfera.<sup>186</sup>

Em tais situações, compreende-se que por mais que os atos e negócios jurídicos realizados não apresentem ilicitude, haja vista que não desrespeitam o conteúdo normativo tributário, podem ser ainda desconsiderados pelo Fisco. Isto acaba ocorrendo com base na teoria do propósito negocial, tendo em vista que por meio dela a Fazenda Pública alega o negócio jurídico inoponível, quando verificado apenas o intuito de economizar tributos.<sup>187</sup> Todavia, existe uma discussão em toda doutrina e jurisprudência se tal prática deve ser considerada válida, tendo em conta que não há base teórica no ordenamento atual.

---

<sup>184</sup> YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p. 127.

<sup>185</sup> GRECO, Marco Aurélio; LIBERTUCI, Elisabeth Levandowski *apud* YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p. 132.

<sup>186</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.187.

<sup>187</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vc. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 243**. São Paulo: Dialética, 2015, p. 143.

### 3.3.1 Ofensa ao princípio da segurança jurídica

Toda classificação ou desclassificação de atos ou negócios jurídicos deve ser realizada em face das leis do ordenamento jurídico brasileiro, se isto não for respeitado entende-se que houve um exercício abusivo do Estado em seu poder de tributar e, por conseguinte, um desrespeito ao princípio da segurança jurídica.<sup>188</sup>

Como já explicitado no presente trabalho, o princípio da segurança jurídica na seara tributária é de extrema relevância, tendo em vista que o mesmo tem como método efetivador o princípio da legalidade. Dessa forma, compreende-se como essencial que o sujeito passivo conheça os comportamentos que podem gerar a incidência da norma tributária e que resultados são constatados com a sua realização. Portanto, quando a Fazenda Pública atua com discricionariedade e arbitrariedade ao instituir como, quando e de quem cobrar o tributo, estará na verdade desrespeitando o princípio da segurança jurídica.<sup>189</sup>

O princípio em comento, portanto, representa a tentativa de alcançar, para a sociedade, uma sensação de previsibilidade das consequências de suas condutas.<sup>190</sup> A segurança jurídica oferece um sentimento de estabilidade para os cidadãos, de modo que podem se organizar para se manter de acordo com a lei, assegurando o resultado de suas ações.

A Lei Complementar nº 104/01, que introduziu o parágrafo único no art. 166, CTN, aumentou o alcance da Fazenda Pública no que diz respeito a possibilidade de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos, todavia, entende-se que essa ampliação não coaduna com os princípios constitucionais da segurança jurídica e da legalidade.<sup>191</sup> Do mesmo modo, o exercício da descon sideração com base apenas na teoria do propósito negocial, sem existir qualquer norma regulamentadora, auxilia para o crescimento da insegurança

---

<sup>188</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 261.

<sup>189</sup> SILVA, Karina Gomes. O planejamento tributário e a lei complementar nº 104/01. **Revista do Curso de Direito da UNIFACS**. Porto Alegre: Síntese, v. 2, 2002, p.220-221.

<sup>190</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>191</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

jurídica, haja vista que inexistem critérios específicos para determinar o campo de atuação do planejamento tributário.<sup>192</sup>

Dessarte, no momento em que o Fisco estiver fazendo a análise sobre a desconsideração de atos e negócios jurídicos, por conta de alguma prática ilícita no planejamento tributário, não poderá perder de vista os preceitos que estão regulados pela legislação, sob pena de estar atuando de maneira abusiva e, com isso, ofendendo o princípio da segurança jurídica.

De qualquer maneira, o sujeito passivo dispõe suporte na Constituição Federal de 1988, assegurando-lhe o direito de ampla defesa e do contraditório para demonstrar que a conduta exercida não foi realizada com o objetivo de dissimular ou qualquer outro artifício com o intuito de praticar uma evasão fiscal, haja vista que o ordenamento tributário brasileiro é diretamente ligado aos princípios da legalidade e tipicidade.<sup>193</sup>

#### 3.4 A PROVA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E AS MULTAS APLICADAS

A Fazenda Pública verificando que o contribuinte realizou um planejamento tributário abusivo, deverá lavrar um auto de infração que poderá gerar um Processo Administrativo, no qual será discutida as condições do caso concreto com base nas provas trazidas ao processo.

A prova é o método pelo qual se procura alcançar a verdade material, ou, pelo menos, o empenho efetuado na sua busca, ou, por fim, os elementos verossímeis que proporcionem o entendimento dos fatos apresentados no processo – seja administrativo ou judiciário.<sup>194</sup>

Na seara do processo administrativo fiscal federal, apresentado pelo Decreto nº 70.235/1972 (PAF), a organização da atividade probatória resume-se em determinar o dever da autoridade fiscal em comprovar a presença do ato ilícito (art. 9º, *caput*, Decreto nº 70.235/1972), o ônus do sujeito passivo em

---

<sup>192</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vc. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 243**. São Paulo: Dialética, 2015, p. 142.

<sup>193</sup> YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p. 133.

<sup>194</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.189.

comprovar o que defende (art. 16, III, Decreto nº 70.235/1972), e o fundamento da livre convicção motivada do juiz, pela análise das provas (art. 29, Decreto nº 70.235/1972). Caso a situação não esteja vislumbrada pela norma tributária, pode-se aplicar, subsidiariamente, ao Processo Administrativo Fiscal os preceitos do Código Processual Civil<sup>195</sup> e a Lei nº 9.784/1999, que figura como a Lei Geral do Processo Administrativo.<sup>196</sup>

No planejamento tributário, portando, a figura da prova é extremamente significativa, de forma que além de demonstrar a ocorrência do fato gerador, terá que conter elementos que possam confirmar a necessidade de desconsideração do ato ou negócio jurídico por parte da autoridade administrativa.<sup>197</sup> É sabido que a verdade material não é capaz de ser realizada de maneira completa em todos os casos concretos, devendo funcionar como um princípio informador do PAF, buscando assegurar a procura pela maior grau de certeza da situação, por meio de uma vasta instrução probatória.<sup>198</sup>

A autoridade fiscal não está habilitada para aplicar, em regra, a dilação probatória com fundamento em presunções de ocorrência do fato gerador. A instrução probatória deverá ser feita por métodos totalmente lícitos, garantindo a validade das provas e a integridade do Fisco no cumprimento da norma tributária. Mister ressaltar que, a prova não é absoluta, de maneira que o juiz não se encontra vinculado à mesma para elaborar seu convencimento. Ademais, caberá à Fazenda Pública o ônus de provar que o sujeito passivo exerceu o planejamento tributário de forma abusiva, desrespeitando alguma norma tributária.<sup>199</sup>

---

<sup>195</sup> “Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.” (BRASIL. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Senado, 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2017.)

<sup>196</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.189.

<sup>197</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>198</sup> NEDER, Marcos Vinícius. Aspectos Formais e Materiais no Direito Probatório. *In*: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coords.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 28.

<sup>199</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. *Op. cit.*, 2013, p.191.

Efetuando uma análise dos julgados administrativos que tratam sobre o planejamento tributário, vislumbra-se certa dificuldade na tentativa de reunir os casos similares, haja vista que para um mesmo caso concreto é capaz de se deparar com decisões diferentes. A importância da prova no âmbito do planejamento tributário é justificada por conta dessas situações.<sup>200</sup>

A atividade probatória do planejamento tributário deverá buscar, primeiramente, a divergência entre a vontade declarada, presente expressamente nos documentos, e a causa objetiva do negócio, compreendida como a produção no plano concreto dos preceitos que compõem o negócio jurídico realizado. A prova dessa desarmonia deve ser feita de forma direta, isto é, não pode comprovar com base na presunção a existência do ato simulado. Todavia, verifica-se que há uma dificuldade significativa na tentativa de comprovar, materialmente, a ocorrência da simulação, tendo em vista que a atividade é exercida com rigorosa observância das normas tributárias, justamente para enganar a Fazenda Pública.<sup>201</sup>

Por conta dessa problemática, percebe-se que, para que ocorra a desconsideração do ato ou negócio jurídico, de modo a reclassificá-lo, basta que se verifique que o conteúdo típico do negócio não existiu no caso concreto. Uma vez comprovada a presença da simulação, o negócio é considerado nulo, não podendo gerar efeitos no campo do Direito Civil e nem no Direito Tributário. Nessas situações, o Fisco deve realizar a formação do crédito tributário por meio do lançamento de ofício, de acordo com o preceituado no art. 149, VII, CTN.<sup>202</sup> Conforme explanado, verifica-se:

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL. Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente (CTN, art. 149). MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS. Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos, com o dolo de evadir tributos, é legítima a qualificação da multa de ofício. MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO. Não há o preenchimento da hipótese de incidência do agravamento da multa

---

<sup>200</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.197.

<sup>201</sup> *Ibidem*, p.198.

<sup>202</sup> *Ibidem*, p.198-199.

se houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização e a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado.<sup>203</sup>

Malgrado não ser capaz de impedir a insegurança jurídica que cerca as situações que abrangem o planejamento tributário, o caso acima referido pode ser visto como uma referência na jurisprudência administrativa e judicial, tendo em vista que evidencia quais os critérios e preceitos devem estar expostos para que o planejamento tributário possa ser classificado como válido ou não pelo Fisco.<sup>204</sup>

No que diz respeito às multas aplicadas em caso de desconsideração do ato ou negócio jurídico, com base no argumento de que houve planejamento tributário abusivo, se faz necessária uma análise sobre se o mesmo pode ser configurado como crime e se deve ocorrer a aplicação da multa qualificada de 150%.

Como visto nos tópicos anteriores, cumpre reiterar que para ser crime contra a ordem tributária o ato tem que estar contido em algumas das hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e este ato ainda tem que ter sido realizado com um dolo específico. Dessa forma, conclui-se que o planejamento tributário não pode ser enquadrado como crime, tendo em vista que se houver crime restará configurada a prática de evasão e não de elisão (planejamento tributário em sentido estrito).<sup>205</sup>

No que se refere à aplicação da multa qualificada (consiste na duplicação da multa de 75%), nota-se que só irá ser instituída quando se verificar a ausência de pagamento, recolhimento, declaração ou sua imprecisão e existir realmente a prova de que tal ato se origina da prática de comportamentos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, versando, respectivamente, da sonegação, fraude e conluio. Com isso, não é cabível a aplicação da multa qualificada

---

<sup>203</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.397**. Relator: Luis Flavio Neto. Contribuinte: Estaleiro Schaefer Yachts LTDA. Julgado em: 13 jul. 2016. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 27 fev. 2017.

<sup>204</sup> MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.200.

<sup>205</sup> CALCINI, FÁBIO PALLARETTI. A imposição de multa no planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.290-292.



quando houver a prática de planejamento tributário, tendo em vista que este tipo de multa encaminha o comportamento do sujeito passivo para a seara da ilicitude penal, o que passa a configurar no campo da evasão fiscal.<sup>206</sup>

Por fim, conclui-se que a prática do planejamento tributário abusivo tem como consequência a aplicação da multa de 75% como seu teto legal absoluto, não podendo ser aplicada a multa de 150%, já que a mesma só caberia nos casos de condutas que visam economia tributária se fosse praticada por meio da evasão.<sup>207</sup> Existem julgados do Conselho de Administração Fiscal que corroboram com tal posicionamento, nesse sentido:

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).<sup>208</sup>

No caso acima, a multa de 150% não foi aplicada, sendo desqualificada para a aplicação da multa de 75%, tendo em vista que não restou comprovada a ocorrência do dolo específico. Isto é, apenas informar que houve simulação ou fraude à lei não é suficiente para qualificar a multa, devendo existir uma prova contundente de que houve dolo na conduta e de que o sujeito passivo atuou conforme parâmetros legais.<sup>209</sup>

Há uma tendência em afastar essa multa qualificada nos casos em que o sujeito passivo, além de não agir com o intuito de causar prejuízo ao Fisco, não omite a conduta praticada, escritura os atos e negócios jurídicos da maneira prevista, auxilia no oferecimento de informações à fiscalização e observa as formalidades em face da Receita Federal e de outros órgãos competentes.<sup>210</sup>

---

<sup>206</sup> CALCINI, FÁBIO PALLARETTI. A imposição de multa no planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.294-296.

<sup>207</sup> *Ibidem*, p.296.

<sup>208</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.189**. Contribuinte: HSJ Comercial S.A.. Relator: Marcos Aurelio Pereira Valadao. Julgado em 20 jan. 2016. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 fev. 2017.

<sup>209</sup> CALCINI, FÁBIO PALLARETTI. *Op. cit.*, 2013, p.303.

<sup>210</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.516.

Pode-se notar que há julgado que converge nesse entendimento, conforme elencado abaixo:

OPERAÇÃO ÁGIO — SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO — VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO — Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária. PENALIDADE QUALIFICADA — INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE — ERRO DE PROIBIÇÃO — ARTIGO 112 DO CTN — SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI — **Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudenciais contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso provido parcialmente.**<sup>211</sup> (grifos nossos)

Não restam dúvidas, portanto, que nos casos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no planejamento tributário, normalmente, será aplicada a multa de 75%, não devendo ser aplicada a multa qualificada. Contudo, deve-se observar que a multa de 75%, na realidade, deve ser considerada o limite e não a regra de aplicação. Dessa forma, analisando os textos normativos que devem ser entendidos de acordo com o caso concreto, pode se vislumbrar possibilidades com as quais ocorra uma redução, ou até mesmo uma exclusão, da aplicação de multa.<sup>212</sup>

<sup>211</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 103-21047**. Contribuinte: Josapar Joaquim Oliveira SA Participações. Relator: Paschoal Raucci. Julgado em 16 out. 2002. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 fev. 2017.

<sup>212</sup> CALCINI, FÁBIO PALLARETTI. A imposição de multa no planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.307.

Com base no art. 142 do Código Tributário Nacional<sup>213</sup>, a autoridade administrativa poderá realizar o lançamento de ofício e instituirá a penalidade se necessário, isto é, avaliando o caso concreto e as normas tributárias o Fisco poderá decidir pela aplicação ou não da multa. Ademais, analisando esse artigo com o art. 112 do Código Tributário Nacional<sup>214</sup>, depreende-se que se deve utilizar a lei punitiva da maneira mais favorável ao agente transgressor.<sup>215</sup>

Assim, verifica-se que no planejamento tributário o que geralmente ocorre é a presença de mais de uma opção lícita, na qual o sujeito passivo analisará a que irá aplicar de modo a alcançar uma maior economia fiscal. Com isso, analisando o caso concreto o Fisco pode fazer um juízo de valor, na tentativa de aplicar a penalidade mais favorável, de modo que poderá reduzir ou até mesmo excluir a multa, no caso em que lhe for cabível.<sup>216</sup>

---

<sup>213</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 28 de fev. 2017).

<sup>214</sup> “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 28 de fev. 2017).

<sup>215</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.516.

<sup>216</sup> CALCINI, FÁBIO PALLARETTI. A imposição de multa no planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.306-309.

#### 4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

O direito privado, em detrimento ao Estado contemporâneo, integrou as convicções do Estado social e regulador, instituindo nas relações privadas novas limitações, similarmente importantes no campo do direito tributário.<sup>217</sup>

Levando em conta tal cenário, evidencia-se que:

(...) surgem as modernas doutrinas acerca da legitimidade do planejamento tributário que superam os limites do positivismo conceptualista, regido, no campo tributário, pelos ideais de legalidade estrita, tipicidade fechada e interpretação restritiva que permitia a utilização de tipos jurídicos formais para realizar planejamentos fiscais que, de acordo com as modernas concepções, ultrapassam os limites da licitude e da legitimidade.<sup>218</sup>

É sabido que, a arrecadação fiscal é indispensável para que o estado consiga manter as garantias da sociedade e, com isso, a realização do bem comum, mas, de outro modo, é natural que os cidadãos almejem realizar suas atividades de maneira que evitem ao máximo a incidência tributária, ao menos busquem reduzi-la ou, até mesmo, postergá-la.<sup>219</sup>

A problemática que existe no Brasil no que diz respeito ao tema “planejamento tributário”, consiste no fato de que, sobre o referido instituto, não há ainda um consenso doutrinário sobre seus alcances e limites. De modo que a doutrina e os julgados se dividem no entendimento de quais critérios são necessários para que o planejamento seja considerado válido.

Conforme explicitado nos capítulos anteriores, verifica-se que o planejamento tem uma série de princípios no ordenamento que norteiam a sua aplicação, de modo que se pode considerar que o seu exercício é assegurado pelo mesmo. A relevância da sua aplicação também é facilmente vislumbrada, haja vista que o cenário econômico atual do país encontra-se com dificuldades, portanto os empresários estão cada vez mais buscando formas de economizar e gerar mais lucros, sendo o planejamento tributário um forte atrativo.

À vista disso, se faz estritamente necessário uma análise aprofundada de como a figura do planejamento tributário se encaixa no Brasil e em até que ponto os

---

<sup>217</sup> ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 169.

<sup>218</sup> *Ibidem*, p. 301-305.

<sup>219</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.485-486.

contribuintes estão se expondo ao exercê-lo. É nítido que um dos direitos essenciais do sujeito passivo é a garantia de informação de que determinada conduta gera uma determinada consequência, sem isto não é capaz de se organizar e tem como efeito uma enorme insegurança frente à Fazenda Pública.

O sistema que se fundamenta na insegurança não é o ideal para a sociedade, tendo em vista que a relação Fisco-contribuinte deve se basear, sobretudo, na confiança. No momento em que o sujeito passivo começa a ponderar se autoridade administrativa é arbitrária, todo o ordenamento tributário enfraquece.

Mister verificar, portanto, os dispositivos que regulam a prática do planejamento tributário no Brasil e de que forma os órgãos administrativos estão interpretando-os e aplicando-os.

#### 4.1. ANÁLISE DO ART. 149, VII, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O dispositivo que refuta o planejamento tributário abusivo no ordenamento brasileiro, desde o princípio, é o artigo 149, VII, CTN,<sup>220</sup> no qual determina que: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.<sup>221</sup>

Da análise do presente artigo, portanto, pode-se concluir que o Fisco tem a capacidade de realizar lançamento de ofício quando verificar que o contribuinte praticou conduta eivada de dolo, fraude ou simulação. Isto é, trazendo tal comando para o planejamento tributário, nota-se que se a autoridade administrativa verificar que o contribuinte realizou ato ou negócio jurídico doloso, fraudulento ou simulado, terá a capacidade de desconsiderá-lo, com base nesse dispositivo, de modo a reclassificá-lo para realizar o lançamento apropriado da real obrigação tributária.

Como o ordenamento tributário determina, por meio de lei complementar, as particularidades referentes aos casos em que os ato ou negócios jurídicos são

---

<sup>220</sup> REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário** - nº 209. São Paulo: Dialética, 2013, p. 63.

<sup>221</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2017.

desconsiderados pela Fazenda Pública, não há que se falar na aplicação do Código Civil, apenas para alcançar o conceito das figuras operadas pela legislação tributária, quais sejam: dolo, fraude, simulação absoluta e simulação relativa.<sup>222</sup>

Em apertada síntese, a simulação absoluta é considerada o negócio jurídico apenas aparente, com completa ausência de traço verdadeiro, enquanto que a simulação relativa é entendida como uma a prática de um negócio com o propósito de ocultar o verdadeiro ato pretendido, esta última é também conhecida como dissimulação.<sup>223</sup> O dolo é compreendido como o exercício de uma maneira ardilosa para convencer alguém a realizar algo, que o atinge e beneficia o que está agindo dolosamente ou a terceiro. Por fim, a fraude consiste nas situações em que ocorre uma violação indireta da legislação.<sup>224</sup>

Dessa maneira, nota-se que este dispositivo está presente no ordenamento desde a promulgação do Código Tributário Nacional e tem auxiliado a Fazenda Pública no exercício da fiscalização administrativa desde então. Com base nele, o Fisco ao analisar a conduta do contribuinte poderá se deparar com uma situação na qual se vislumbre a prática de atos dolosos, fraudulentos ou simulados e rejeitar seus efeitos, realizando a qualificação da obrigação tributária que realmente aconteceu e aplicando as sanções cabíveis.

No âmbito do planejamento tributário o dispositivo é aplicado da mesma forma. Isto é, ao realizar a fiscalização o Fisco pode se deparar com um planejamento tributário abusivo, ou seja, que não respeite os limites impostos pela legislação, de modo que o contribuinte pode ter se utilizado de um desses artifícios (dolo, fraude ou simulação) para contornar a ocorrência do fato gerador. Com isso, a Fazenda Pública desconsidera seus efeitos e realiza o lançamento tributário que deveria ter ocorrido.

Com isso, a fiscalização tributária, observando o direito à ampla defesa e ao contraditório, por meio de procedimentos administrativos, comprova a presença dessas condutas ardilosas – dolo, fraude, simulação – de modo que, apenas

---

<sup>222</sup> NETO, Michel Haber. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 129.

<sup>223</sup> REIS, Hécio Lafeté. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 209**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 64.

<sup>224</sup> NETO, Michel Haber. *Op. cit.*, 2014, p. 124.

assim poderá desconsiderar os atos ou negócios jurídicos, reclassificá-los e posteriormente realizar o lançamento de ofício do tributo verdadeiramente devido.<sup>225</sup>

Como não há proibição expressa do exercício de planejamento tributário no Brasil, o mesmo deve ser considerado lícito e para que aplique-se um limite a sua prática, a mesma tem que estar incluída no ordenamento para que o contribuinte consiga se organizar perante o Fisco. Portanto, desde a promulgação do CTN até o ano de 2001, o limite da elisão tributária abusiva era regulado pelo art. 149, VII, CTN, tendo em vista que este comando era o único dispositivo que permitia a desconsideração dos efeitos tributários dos atos ou negócios jurídicos no ordenamento brasileiro. Isto é, um ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte só poderia ser entendido como inoponível à Fazenda Pública se fosse exercido com dolo, fraude ou simulação.<sup>226</sup>

O que mudou a partir do ano de 2001 foi a promulgação de uma Lei Complementar nº 104/2001, que previu outra situação com a qual a Fazenda Pública seria capaz de desconsiderar os efeitos de um negócio jurídico tributário, entretanto, seu desfecho será analisado no tópico seguinte.

#### 4.2 A LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001 E A NORMA GERAL ANTIELISÃO

A Lei Complementar nº 104/2001 introduziu um parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional, também conhecido como “Norma Geral Antielisão”,<sup>227</sup> no qual preceituou que:

Art. 116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.<sup>228</sup>

---

<sup>225</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.737.

<sup>226</sup> NETO, Michel Haber. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 125.

<sup>227</sup> LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Reflexões quanto à pertinência da norma antielisão (parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional) e sua relação com o novo Código Civil. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1093.

<sup>228</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 104/2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 10 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm)>. Acesso em: 02 de mar. 2017.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a utilização terminológica do termo “antielisão” figura como indevida, tendo em vista que existe uma diferença significativa entre as figuras da elisão e evasão, como já exposta no presente trabalho. Dessa forma, considerando que a prática de elisão fiscal é lícita e, inclusive, é utilizada como sinônimo de planejamento fiscal (quando este não é abusivo), existir uma norma denominada de antielisão figura um paradoxo na organização e interpretação do ordenamento jurídico.

Entende, portanto, que “norma geral antievasão” figura como a nomenclatura correta a ser instituída ao parágrafo único do art. 116 do CTN, ao contrário do que foi proclamando desde sua propositura no Congresso Nacional.<sup>229</sup> Essas divergências terminológicas que existem na doutrina são prejudiciais para a prática do direito, haja vista que influenciam na interpretação do conceito jurídico e estão presentes inclusive nos julgados jurisprudenciais.

Dessa maneira, basta analisar o sentido da norma instituída pela Lei Complementar nº 104/2001, que consiste justamente em coibir a prática de evasão, de forma a garantir o interesse público sobre o recolhimento de créditos tributários e refrear as práticas ilícitas que tem por objetivo evitar esses gastos fiscais.<sup>230</sup>

Retornando ao conteúdo exposto no parágrafo único, nota-se que o mesmo confere poderes para que a autoridade fiscal possa desconsiderar atos e negócios jurídicos, realizados com o objetivo de dissimular a configuração da hipótese de incidência do tributo ou a natureza dos preceitos constitutivos da obrigação tributária, desde que respeitados os procedimentos que devem ser elencados em lei ordinária.<sup>231</sup> O Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, no qual criou a Lei Complementar nº 104/2001, elencava na sua exposição de motivos a seguinte explicação:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em

---

<sup>229</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 499.

<sup>230</sup> *Ibidem*, p. 498.

<sup>231</sup> NETO, Michel Haber. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 125.



instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.<sup>232</sup>

De início a norma antielisiva não foi aceita por toda a doutrina, tendo em vista que criticavam, especialmente, a sua própria constitucionalidade, por alegar que desrespeitava o princípio da legalidade, da tipicidade e da reserva absoluta da lei formal, indicando que o dispositivo admitiria a tributação por meio de presunções, com a aplicação da interpretação econômica do fato gerador, ou pela aplicação de preceitos baseados em conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e, ainda mesmo, por meio da analogia.<sup>233</sup> Ademais, existiam também aqueles que entendiam que a decisão terminológica do legislador ao incluir o vocábulo “dissimulação” no dispositivo, figurava uma escolha equivocada, por sua indefinição técnica e interpretação ampla<sup>234</sup> – no decorrer do trabalho será explanado o motivo pela escolha correta dessa expressão.

As críticas foram tantas que três meses após ter sido promulgada a Lei Complementar nº104/2001, isto é, logo em abril de 2001, foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio uma Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, na qual defende que o dispositivo atinge vários preceitos da Constituição Federal, principalmente os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, por incluir a interpretação econômica do direito tributário e não assegurar a interpretação única ao ato ou negócio jurídico.<sup>235</sup>

Verifica-se, inclusive, um trecho pertinente da ADIn nº 2.446:

Diante das dissimulações a Fazenda Pública só dois caminhos pode seguir: edificar mediante específicas normas antielísivas, legisladas, cláusulas de barreira tipificando-as ou; inexistindo norma específica antielisiva legislada, demandar a nulidade do ato ou negócio jurídico perante o Poder Judiciário (especializado ou não), É que a

---

<sup>232</sup> BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 77/1999**. Altera dispositivos da Lei nº 5.712, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Publicado em 16 out. 1999. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>>. Acesso em 02 fev. 2017.

<sup>233</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 192**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 81.

<sup>234</sup> BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento fiscal. *In*: ROCHA Valdir de Oliveira. **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 15.

<sup>235</sup> ABRAHAM, Marcus. *Op. cit.*, 2011, p. 81.

dissimulação há de ser cumpridamente provada e não simplesmente alegada (*ubi comodo, ibi incomodo*).<sup>236</sup>

É interessante ressaltar, também, o entendimento da Advocacia-Geral da União, nos esclarecimentos oferecidos para a defesa da constitucionalidade do presente enunciado, por meio do qual:

Não há ferimento aos princípios da legalidade, da tipicidade, nem a não observância da reserva legal, nem há, na espécie, o uso de analogia integrativa, tendo em vista que o fato gerador e seus efeitos são todos previstos em lei, o que se autoriza à administração é negar eficácia aos atos dissimulados, ou seja, aptos a mascarar ou a esconder o fato gerador e os efeitos efetivamente ocorridos, aplicando-se, no máximo, a interpretação extensiva, ou a contra-analogia, ou a analogia interpretativa, que não sofrem restrições nem mesmo do CTN.<sup>237</sup>

Conforme enunciado, compreende-se que a norma antielisão não defende a cobrança de tributo no qual não houve a ocorrência da hipótese de incidência, isto é, o dispositivo não dá origem a fato novo, e por conta disso não deveria se falar em desrespeito ao princípio da legalidade.<sup>238</sup>

A ADIn nº 2.446, acima referida, ainda encontra-se pendente de julgamento e a última movimentação processual que se tem notícia ocorreu em agosto de 2016, quando foram juntados os mandados de intimação da AGU, referentes à Pauta de Julgamento do Plenário (Nº 52/2016, DJE nº 183, divulgado em 29/08/2016).

Regressando ao teor do dispositivo, analisando-o por partes, verificamos que a autoridade fiscal torna-se capaz de desconsiderar ato ou negócio jurídico, desde que respeitados os procedimentos a serem instituídos por lei ordinária. O comando estabelece esse poder ao Fisco, mas não representa uma competência pessoal e discricionária, tampouco arbitrária, e não poderia ser diferente, haja vista que estaria desobedecendo ao princípio da legalidade e, por conta disso, nem mesmo teria validade jurídica. Em vista disso, o dispositivo postula que a autoridade fiscal sujeite-se ao procedimento que a

---

<sup>236</sup> BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446**. Ajuizada em 18 abr. 2001. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

<sup>237</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>238</sup> LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Reflexões quanto à pertinência da norma antielisão (parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional) e sua relação com o novo Código Civil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1100.

legislação ordinária empregar, para poder realizar a desconsideração do ato dissimulado.<sup>239</sup>

Isto posto, a lei ordinária a ser estabelecida deverá prever as hipóteses de conduta em que os atos ou negócios jurídicos podem ser desconsiderados, ou, pelo menos, os elementos relativos pelos quais, uma vez presentes, poderá a autoridade administrativa iniciar o ato da desconsideração. Ademais, deverá estipular também, além das circunstâncias que levam à desconsideração, a necessidade de presença de prova que levem a confirmar a prática de dissimulação. Dessa maneira, o sujeito passivo poderá prever em que situação poderá ter seu ato desconsiderado (respeitando o princípio da legalidade e da segurança jurídica), devendo o Fisco sempre buscar a verdade material e garantindo ao contribuinte o direito à ampla defesa e ao contraditório.<sup>240</sup>

Contudo, enquanto a lei ordinária não é instituída, a eficácia desse dispositivo fica comprometida. Deve-se, portanto, fazer uma análise desse comando normativo de acordo com o que já existe no ordenamento jurídico brasileiro.

Dito isto, com o surgimento do Código Civil de 2002, a atribuição da autoridade fiscal fica restrita a invocar a desconsideração do ato ou negócio jurídico dissimulado, de forma que o Poder Judiciário que será capaz de realmente declará-la. Em outras palavras, com a vigência do novo Código Civil, em janeiro de 2003, a competência do Fisco foi limitada nesse sentido, tendo em vista o respeito à cláusula geral da função social do contrato, cenário em que a autoridade administrativa figura-se submetida à homologação judicial para efetuar a procedimento de desconsideração.<sup>241</sup>

Esta limitação à competência da autoridade administrativa para os casos de desconsideração de atos e negócios jurídicos dissimulados, estabelecida de acordo com a interpretação do CC/2002, poderia ser suprimida se houvesse a

---

<sup>239</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 500.

<sup>240</sup> *Ibidem*, p. 500-501.

<sup>241</sup> LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Reflexões quanto à pertinência da norma antielisão (parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional) e sua relação com o novo Código Civil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1093-1096.

criação, por meio de lei ordinária, de procedimento específico para a desconsideração.

A essência do dispositivo em comento se refere à desconsideração do ato ou negócio jurídico, que forem executados com o objetivo de dissimular a ocorrência da hipótese de incidência. Com isso, verifica-se que a escolha do legislador pela expressão “dissimular” é bastante discutida e até mesmo criticada pela doutrina.

O presente trabalho já tratou, de maneira aprofundada (vide tópico 3.1.4), sobre o conceito do instituto da dissimulação e a sua diferença com o instituto da simulação. Recapitulando, em breve síntese, a simulação divide-se em absoluta e relativa, na qual a primeira traduz-se em indicar um negócio jurídico que não existe, enquanto que na segunda o ato é falso quanto a sua vontade, isto é, os agentes criam a imagem de um negócio divergente daquele que realmente querem.<sup>242</sup>

Há aqueles que alegam que este comando não trouxe para o ordenamento jurídico nenhuma novidade, tendo em vista que a possibilidade de desconsideração por conta de um ato dissimulado (compreendida como simulação relativa), já estava elencada no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, que prevê inclusive a simulação absoluta. De outro modo, alegam que o dispositivo acabou por diminuir o alcance da desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, ainda que temporariamente.<sup>243</sup>

Este entendimento não deve prosperar, tendo em vista que, por mais que o parágrafo único em análise restrinja-se a atingir a dissimulação, deixando de abarcar as outras causas substanciais da evasão fiscal, não tem seus efeitos práticos comprometidos. Isto é, a análise dos outros meios determinantes da evasão fiscal prosseguirá de acordo com seus procedimentos regulares e normas gerais específicas, haja vista que dependem de comprovação mais simples e da usual aplicação da atividade probatória. Todavia, sabe-se que a comprovação material da simulação é mais complexa de ser obtida, além de

---

<sup>242</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros; Fortaleza. CE: ICET, 2016, p. 09.

<sup>243</sup> NETO, Michel Haber. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 125.

que a maioria das situações de evasão fiscal ocorre com o exercício da simulação,<sup>244</sup> em qualquer dos casos do art. 167 do CC/2002.<sup>245</sup>

A norma não se encontra incompleta por atacar somente a simulação relativa, isto pode ser entendido quando se analisa o seguinte argumento:

(...) jamais alguém simula em caráter absoluto algo que não exista e que seja o fato gerador ou componha os elementos constitutivos da obrigação tributária. Ao contrário, o que ocorre na evasão fiscal por via de simulação é sempre a ocultação do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.<sup>246</sup>

Em outras palavras, pode existir um caso de simulação absoluta direcionada para outros propósitos que não a evasão fiscal. Todavia, toda simulação que tenha como finalidade a economia de tributo é considerada relativa, haja vista que sempre quer esconder a realidade do fato gerado ou dos elementos da referida obrigação tributária.<sup>247</sup>

Dessa maneira, o verbo “dissimular”, aplicado no seu sentido correto de acordo com a linguagem comum, e na sua acepção técnica consoante o direito privado, declara que o parágrafo único incluído no art. 166 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001 tem por objetivo demonstrar a verdadeira conjuntura do ato ou negócio jurídico, isto é, ele tem o intuito de desconsiderar o ato dissimulatório para constatar o real fato gerador, tal como preceituado na própria definição legal.<sup>248</sup>

A desconsideração para ser realizada depende da regulamentação do procedimento a ser adotado por meio de lei ordinária, e, por conta disso, compreende-se que a norma padece de ineficácia técnico-sintática, não sendo permitida a sua aplicação no plano fático.<sup>249</sup> Em outras palavras, o dispositivo é

<sup>244</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 514.

<sup>245</sup> “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.” (BRASIL. **Código Civil**. Brasília, DF: Senado, 10 jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 17 mar. 2017.

<sup>246</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. cit.*, 2010, p. 514.

<sup>247</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>248</sup> *Ibidem*, p. 507.

<sup>249</sup> NETO, Michel Haber. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 125.

uma norma de eficácia contida que precisa de uma lei regulamentadora para ter efeitos jurídicos.

Conforme demonstrado, o lançamento por consequência do crédito tributário originado de atos ou negócios jurídicos dissimulatórios apenas poderá ser feito depois de efetuada a lei ordinária que tratará sobre os procedimentos a serem adotados pela autoridade administrativa, e, além desses procedimentos, necessariamente, terá que ocorrer a homologação pelo Poder Judiciário, no intuito de verificar que o ato ou negócio está realmente desrespeitando a cláusula geral da função social do contrato.<sup>250</sup>

A Lei Complementar nº 104/2001, por conseguinte, não trouxe por si só uma novidade para o ordenamento jurídico tributário brasileiro, visto que somente confirmou o que já se tinha em matéria tributária elencada no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, no qual, conforme elencado anteriormente, dispõe sobre a competência da administração tributária para determinar como ineficazes os atos ou negócios jurídicos simulados, além daqueles exercidos com dolo ou fraude, por meio de comprovação, fornecida pela Fazenda Pública na esfera do processo administrativo fiscal (PAF), garantindo ao sujeito passivo os princípios da ampla defesa e do contraditório, e combinando os elementos para a classificação da simulação determinados nos dispositivos legais.<sup>251</sup>

Em suma, o dispositivo, na sua exata percepção, é uma norma geral “antievassão” com o intuito de reprovar a evasão fiscal praticada por meio da dissimulação da veracidade constitutiva da obrigação tributária.<sup>252</sup>

#### 4.3 A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66/2002 E OS SEUS PROCEDIMENTOS

Os procedimentos solicitados no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com a finalidade de oferecer regulamentação ao dispositivo, foram concretizados pelo Poder Executivo na Medida Provisória nº

---

<sup>250</sup> LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Reflexões quanto à pertinência da norma antielisão (parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional) e sua relação com o novo Código Civil. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12, ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1098.

<sup>251</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.734.

<sup>252</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievassão. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 517.

66/2002. Todavia, essa MP dispôs além do seu campo de atuação, ao estabelecer que para a descon sideração do ato ou negócio jurídico o Fisco deveria analisar a falta de propósito negocial ou o abuso de forma jurídica, e não somente a presença do instituto da dissimulação.<sup>253</sup>

Primeiramente, se faz interessante esclarecer cada um dos artigos da Medida Provisória ora referida que se relacionam com a efetivação da norma geral antielisiva, por trazer os procedimentos a serem adotados para se realizar a descon sideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados.

O parágrafo único do art. 13 da MP nº 66/2002<sup>254</sup> estabelece uma barreira ao âmbito de aplicação da descon sideração, estipulando que apenas é válida para fins tributários e, ademais, designa que seus preceitos não se adequam a atos ou negócios jurídicos nos quais se vislumbra a existência de dolo, fraude ou simulação. Verifica-se, inclusive, certa discrepância ao parágrafo único do art. 116, CTN, haja vista que grande parte da doutrina defende que o mesmo regulamenta o instituto da simulação.<sup>255</sup>

O artigo 14 da Medida Provisória,<sup>256</sup> já referida, estabelece que para que os atos ou negócios jurídicos sejam descon siderados, deve-se analisar se os mesmos têm como objetivo diminuir o custo do tributo, esquivar ou adiar o seu recolhimento, omitir as reais particularidades do fato gerador ou omitir a verdadeira natureza dos elementos que dão origem à obrigação tributária. Ademais, no parágrafo primeiro do artigo supramencionado, determina-se que

---

<sup>253</sup> NETO, Michel Haber. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 126.

<sup>254</sup> “Art. 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 descon siderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes. Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (BRASIL. **Medida Provisória nº 66/2002**. Brasília, DF: 29 ago. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm)>. Acesso em: 18 mar. 2017).

<sup>255</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.735.

<sup>256</sup> “Art. 14. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. § 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma.” (BRASIL. **Medida Provisória nº 66/2002**. Brasília, DF: 29 ago. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm)>. Acesso em: 18 mar. 2017).

a autoridade administrativa poderá desconsiderar o ato ou negócio jurídico, desde que observe que os mesmos são evitados pela ausência de propósito comercial ou de abuso de forma.<sup>257</sup>

Os artigos seguintes estabelecem os detalhes sobre o procedimento a ser adotado para realizar a desconsideração nos casos detalhados acima, de forma que estipula que: deve ser instituído um processo de fiscalização; notificação ao contribuinte, de modo a esclarecer os fundamentos pelo qual a desconsideração está sendo realizada; estabelecimento do prazo de 30 dias para que o sujeito passivo possa fazer sua defesa, provando que seu ato ou negócio não se enquadra nas disposições elencadas; instituição de um servidor competente para realizar o lançamento à autoridade administrativa; e, por fim, despacho fundamentado de acordo com a justificativa existente em um dos artigos da própria MP, determinando se deve haver ou não a desconsideração. Ademais, uma vez decidido pela desconsideração, o sujeito passivo teria o prazo de 30 dias para realizar o recolhimento do tributo com juros e multa de mora, e caso o mesmo não o fizesse, seria lavrado um auto de infração, com a instituição da multa de ofício.<sup>258</sup>

Desse modo, o mero fato da Medida Provisória em comento ter ido além de sua capacidade normativa já seria um fundamento satisfatório para que o Poder Judiciário a expurgasse do ordenamento jurídico brasileiro.<sup>259</sup> Sem embargo, tal procedimento não foi necessário, visto que a Medida Provisória nº 66/2002 no momento em que foi convertida em Lei Complementar nº 10.637/2002, não recepcionou os artigos que tratavam sobre o procedimento de desconsideração de atos ou negócios jurídicos dissimulados (arts. 13 a 19, MP nº 66/2002), tendo em vista que os mesmos foram revogados.<sup>260</sup>

Em síntese, conclui-se que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional ainda padece de regulamentação por lei ordinária, haja vista que os procedimentos que lhe seriam aplicáveis foram rechaçados do ordenamento

---

<sup>257</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.735.

<sup>258</sup> *Ibidem*, p.735-736.

<sup>259</sup> NETO, Michel Haber. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário- nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 126.

<sup>260</sup> MALLMANN, Nelson. *Op. cit.*, 2013, p.736.



jurídico no instante em que os artigos 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/2002 foram revogados – não sendo estes convertidos em lei.

Persiste, portanto, a problemática referente à regulamentação para efetivação da norma geral antielisiva. Contudo, há aqueles que defendem que o dispositivo antielisivo seria, em verdade, autoexecutável por parte da União e, nas situações em que existir legislação concreta sobre processos administrativos fiscais nos outros setores da federação, poderia ser, também, autoexecutável por parte dos Estados, Distrito Federal e Municípios.<sup>261</sup>

À vista disso, conforme esse entendimento, por já haver na seara federal, uma ampla regulamentação do Processo Administrativo Fiscal (PAF), a realização da desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados estipulada no art. 116, parágrafo único, CTN, não seria necessário um novo procedimento, tendo em vista que o regimento do PAF já seria suficiente para essa atribuição.<sup>262</sup>

Os argumentos apontados acima não devem prosperar, haja vista que por não dizer respeito a hipóteses de evasão fiscal, e sim de procedimento de desconsideração de atos e negócios jurídicos efetuados de maneira dissimulatória, uma regulamentação especialmente direcionada para esse propósito ofereceria uma maior segurança aos sujeitos passivos e maior uniformidade entre os procedimentos de fiscalização, até mesmo no que diz respeito à aplicação de penalidades.<sup>263</sup>

Nesse sentido, conforme estabelecido na norma geral antielisão, os procedimentos administrativos devem ser estruturados por uma lei ordinária e esta ainda não surgiu no ordenamento jurídico brasileiro, em verdade, portanto, a referida norma só está presente em teoria, não podendo produzir efeitos na prática, haja vista que para ser exercida necessita da promulgação de lei ordinária que determine os procedimentos a serem adotados pelo Fisco com o

---

<sup>261</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 266.

<sup>262</sup> REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário** - nº 209. São Paulo: Dialética, 2013, p. 66.

<sup>263</sup> *Ibidem*, loc. cit.

intuito de que seja admitida a configuração da simulação relativa ou dissimulação.<sup>264</sup>

Ademais, além do fato de que por conta da não promulgação dos artigos 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/2002 a norma geral antielisiva ficou sem regulamentação para ter eficácia, existiu outra consequência que também merece destaque. A MP em comento tentou incluir, de maneira expressa no ordenamento jurídico brasileiro, a necessidade de um propósito negocial para que um ato ou negócio jurídico não fosse desconsiderado (art. 14, §1º, MP nº 66/2002), contudo, com a revogação dos dispositivos ao converter a MP em lei este instituto deixou de ser previsto.

Dessa forma, a teoria do propósito negocial não se encontra prevista expressamente no sistema jurídico brasileiro, e, por conta disso, para alguns, não pode ser considerado como justificativa indispensável para o exercício de planejamento tributário caracterizado como oponível à Fazenda Pública. Entretanto, existem julgados que insistem na necessidade do propósito negocial para que seja considerado válido o planejamento tributário, e isto ocorre mesmo após a expurgação da MP nº 66/2002 no que se refere aos artigos que o elencavam.<sup>265</sup>

Atualmente inexistente qualquer dispositivo no ordenamento que demande do sujeito passivo, ao estruturar seus negócios com o objetivo de diminuir, evitar ou postergar os gastos tributários, que o realizem com alguma outra finalidade relacionada ao negócio que não se refira apenas ao intuito de economizar.<sup>266</sup> Portanto, tanto a discussão sobre a ausência de regulamentação do procedimento a ser adotado para realizar a desconsideração, quanto a falta de previsão expressa sobre os requisitos de ausência de propósito negocial como indispensável para realizar o planejamento tributário válido, podem ser

---

<sup>264</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.737.

<sup>265</sup> NETO, Michel Haber. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 126.

<sup>266</sup> *Ibidem, loc. cit.*

considerados atualmente, como um dos primordiais motivos de relutância e descréditos mais usuais para o exercício da norma geral antielisiva.<sup>267</sup>

Por fim, entende-se que a Lei Complementar nº 104/2001 realmente ficou sem efeito no que diz respeito ao campo do planejamento tributário, portanto, não possui o ordenamento jurídico brasileiro uma norma geral antielisiva, tendo em vista que até hoje não há norma que a regule. Com isso no que se refere à capacidade do Fisco de desconsiderar ato ou negócio jurídico, entende-se que nada mudou com o advento da LC ora referida, de forma se utiliza o art. 149, VII, CTN como base para o exercício dessa prerrogativa. Isto é, a Fazenda Pública pode desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com dolo, fraude ou simulação.<sup>268</sup>

#### 4.4 ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL E A (IM)PRESCINDIBILIDADE DO PROPÓSITO NEGOCIAL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

O planejamento tributário no Brasil enfrenta uma série de dificuldades, seja para conceituá-lo ou, seja no momento de legitimá-lo, mas verificar os elementos que o permitem colocá-lo em prática ainda é o grande desafio. Com isso, a maioria das discussões sobre esse tema envolve a diferença entre a classificação do ato ou negócio jurídico exercido pelo agente e aquela encaminhada a efeito pela autoridade fiscal, sendo plausível que a classificação jurídica pode alternar de acordo com a concepção do intérprete e de acordo com a análise do caso concreto em que os fatos estão inseridos, tudo variando também com o modo que a instrução probatória irá seguir nos autos.<sup>269</sup>

A Constituição Federal de 1988 preconiza que todos os atos realizados pela autoridade administrativa podem ser julgados frente ao Poder Judiciário, de acordo com o art. 5º, XXXV, CF/88. Esta prática é uma consequência inerente

---

<sup>267</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 192**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 82.

<sup>268</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisiva. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.740-741.

<sup>269</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.488.

da separação dos poderes, de forma que o Poder Judiciário é capaz de examinar e retificar os atos e decisões da Administração Pública.<sup>270</sup>

Com isso, por existir sistemas independentes no Brasil, tanto na seara administrativa como na judicial, pode haver situações similares, mas que de alguma forma acabem tendo resultados diferentes, levando em consideração que são órgãos autônomos – o que não exclui a possibilidade do entendimento de um influenciar na decisão do outro.<sup>271</sup>

Portanto, nota-se que o processo administrativo e suas decisões têm um papel muito importante no sistema adotado no Brasil, visto que além de serem mais econômicos para o sujeito passivo, são formados tanto por representantes do Fisco, quanto por representantes do contribuinte, e, em tese, tem uma maior capacidade de decidir sobre assuntos propriamente referentes ao contencioso administrativo, assim com em Direito Tributário. Dessa forma, a jurisprudência dos órgãos administrativos tem um papel significativo no campo do Direito Tributário brasileiro, principalmente no que se refere à elucidação dos alcances e limites do planejamento tributário.<sup>272</sup>

Ponderando sobre as reflexões elencadas acima, faz-se necessário abordar sobre como a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem solucionado os casos que envolvem a ocorrência de planejamento tributário abusivo.

Apesar de, atualmente, não ser possível admitir que exista uma unanimidade de entendimentos sobre o assunto, consegue-se afirmar que os mesmos seguem o seguinte direcionamento: discrepância presente no momento de conceituar elementos referentes a esse cenário, especialmente quando se trata do instituto da simulação; ausência de referência expressa à desconsideração de atos e negócios jurídicos; repreensão à prática artificiosa da elisão fiscal; preponderância da substância dos atos sobre a forma; e, ponderação entre os

---

<sup>270</sup> LOTT, Máira Carvalhes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil – uma abordagem conceitual e crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 210**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 66.

<sup>271</sup> MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva; CAMPOS, Hélio Silvio Ourem *apud* LOTT, Máira Carvalhes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil – uma abordagem conceitual e crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 210**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 67.

<sup>272</sup> LOTT, Máira Carvalhes. *Op. cit*, 2013, p. 67.

princípios norteadores do planejamento tributário (princípio da legalidade, segurança jurídica, livre concorrência e livre iniciativa, entre outros).<sup>273</sup>

Dessa maneira, como já visto no decorrer do presente trabalho, o planejamento tributário é uma figura legítima no ordenamento jurídico brasileiro, haja vista que não há nenhuma norma que proíba a sua prática. Isto é, como o direito tributário tem como base o princípio da legitimidade, tudo que não estiver expressamente proibido poderá ser exercido pelo contribuinte, já que este tem o direito de conseguir prever a consequência que sua conduta irá ter.

O princípio da segurança jurídica também fundamenta este entendimento, tendo em vista que como não há proibição, uma vez exercido o contribuinte tem que ter a segurança de que não será penalizado por isso, caso contrário será instalada a desconfiança e incerteza do administrado perante o Fisco. Portanto, o planejamento tributário que visa exclusivamente à economia de tributo não pode ser encarado como ilegítimo, visto que não há no ordenamento jurídico essa classificação – respeitando também o princípio da tipicidade, corolário do princípio da legitimidade.

Com isso, o objetivo único de economizar tributo deve ser entendido como legítimo, de forma que auxilia o contribuinte a organização do seu negócio, podendo optar entre dois tipos de conduta aquela que lhe é menos onerosa, garantindo o respeito ao princípio da livre iniciativa. Todavia, observa-se que se está tratando do planejamento tributário em sentido estrito, isto é, aquele que respeita os ditames legais. No que diz respeito ao planejamento tributário abusivo, o Fisco tem a capacidade de desconsiderar seus efeitos tributários com base na verificação da prática de conduta arditosa no seu processo.

Em essência, a maioria dos casos que discutem sobre se, o planejamento tributário foi exercido de maneira abusiva ou não, têm presente a discussão sobre se instituto da simulação estava classificada em seus atos ou negócios

---

<sup>273</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.511.

jurídicos, de maneira se for considerada como existente irá macular toda a operação.<sup>274</sup> Conforme esse posicionamento leia-se:

(...) SIMULAÇÃO - SUBSTÂNCIA DOS ATOS - Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. SIMULAÇÃO - NEXO DE CAUSALIDADE - A caracterização da simulação demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente. SIMULAÇÃO - EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO - O lançamento, na hipótese de simulação relativa, deve considerar a realidade subjacente em todos os seus aspectos, com adequada consideração do sujeito passivo que praticou os atos que a conformam. Preliminares rejeitadas. Recurso provido.<sup>275</sup>

IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." (Ac. CSRF/01-01.874/94). IRPJ- INCORPORAÇÃO ATÍPICA- A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto.<sup>276</sup>

Entende-se que a ilicitude do que se pretende esconder não é elemento essencial da simulação, entretanto a omissão de desrespeito a dispositivos extratributários é pelo menos um indicativo desta figura e o exercício de práticas proibidas pela legislação foi determinado como fundamento para que a validade e eficácia do ato ou negócio jurídico fossem encaradas como inoponíveis à Fazenda Pública.<sup>277</sup> Nesse sentido, pode-se verificar que:

(...) SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização

<sup>274</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.512.

<sup>275</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-21.729..** Contribuinte: Guilherme Augusto Frering. Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa. Julgado em: 26 jul. 2006. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

<sup>276</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-94.127.** Contribuinte: Focom Total Factoring LTDA. Relator: Sandra Maria Faroni. Julgado em: 28 fev. 2003. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

<sup>277</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. *Op. cit.*, 2013, p.512.

societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA 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 (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996). (...) <sup>278</sup>

Como observado, uma vez verificado que o planejamento tributário foi efetuado com base em ato ou negócio jurídico foi simulado, este passa a ser encarado como planejamento tributário abusivo – desde que devidamente comprovado através de processo administrativo – tendo em vista que não atuou de acordo com a lei, não podendo ser admitido seus efeitos pela Fazenda Pública, conforme preceitua art. 149, VII, CTN. Todavia, o julgado acima além de observar o ato simulado trouxe o fundamento de outro instituto para a desconsideração do planejamento, qual seja a ausência de motivação extratributária, ou seja, falta de propósito negocial.

Nota-se que os julgados do CARF têm encaminhado no sentido de afirmar que os negócios atípicos são aceitos, contudo o planejamento tributário que neles se insere, cada vez mais reiteradamente, tem sido sujeito a verificação da presença de um propósito negocial para legitimar a uniformidade entre a forma e a substância dos atos. Com isso, a ausência de um fundamento extratributário, unicamente, não macula um planejamento tributário, todavia, não auxilia de maneira benéfica o sujeito passivo, quando for realizada a análise do conjunto probatório. Isto posto, a ausência de um propósito negocial não é a causa pelo qual o planejamento pode ser considerado ilícito, mas sim

---

<sup>278</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-21498**. Contribuinte: Paulo Celso Dihl Feijo. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Julgado em: 23 mar. 2006. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

um critério para classificar a simulação.<sup>279</sup> Entretanto, quando se verificar que não houve prática arditosa na realização do planejamento tributário, não há que se falar na desconsideração dos seus efeitos. Conforme esse posicionamento pode-se vislumbrar:

IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.<sup>280</sup>

O presente julgado respeita os princípios norteadores do planejamento tributário, vez que analisa que a operação realizada pelo contribuinte, pelo simples fato de ter como intuito apenas economizar tributo, não pode ser configurada como arditosa. A classificação de um ato como fraudulento exige uma série de requisitos, de forma que se faz estritamente necessária a presença dos mesmos para que se possa alegar a necessidade de desconsideração pelo Fisco, para que isto não configure uma prática arbitrária.

Dessa maneira, o que figura como indispensável para a caracterização da necessidade de desconsideração do ato ou negócio jurídico, praticado por meio de planejamento tributário, é a existência de uma atuação simulada do sujeito passivo. Isto posto, a existência ou não de uma motivação extratributária não figura como elemento essencial para definir o planejamento como válido ou não, apenas deveria ser utilizada como um parâmetro para a aferição da conduta arditosa – apenas a presença desta que configura o planejamento tributário abusivo.

De acordo com o que foi explicitado no presente trabalho, pode-se afirmar que, não há previsão expressa no ordenamento jurídico para a aplicação da teoria do propósito negocial. Assim sendo, não figura como correto o pensamento de que se deve adotar a utilização isolada da ausência da motivação extratributária, sem a observância da ocorrência da simulação, para determinar

---

<sup>279</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.513.

<sup>280</sup> BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº CSRF/01-05.413**. Interessado: Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A. Relator: Dorival Padovan. Julgado em: 20 mar. 2006. Disponível em: < [http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri\\_26\\_12\\_07\\_2.pdf](http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_26_12_07_2.pdf)>. Acesso em: 15 fev. 2017.



que o planejamento tributário seja abusivo. Isto é, para ocorrer a descon sideração do ato ou negócio jurídico praticado por meio do planejamento tributário, o vício da motivação exercida pelo sujeito passivo tem que existir juntamente com a tipificação da simulação.<sup>281</sup> Todavia, há julgados no CARF inclusive que diferem desse posicionamento, nota-se:

(...) AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito comercial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser descon siderada para fins tributários. SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO VERIFICADO.DESCABIMENTO. Descabida a aplicação de multa qualificada, de 150%, quando não verificado o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo. (...) <sup>282</sup>

O que se pode auferir sobre essa decisão é que a jurisprudência não é pacífica sobre o tema “planejamento tributário abusivo”, de modo que até mesmo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem um entendimento unânime sobre o que leva a configurá-lo.

Entretanto, com a devida vênia, admitir que um ato ou negócio jurídico, realizado por meio de planejamento tributário, deva ser descon siderado com base na única justificativa de que o mesmo não apresenta uma motivação extratributária, figura como um despropósito. Isto é, aceitar tal posicionamento é admitir que a conduta do sujeito passivo realizada com o objetivo exclusivo de economizar tributo, por mais que seja respaldada em atos legítimos e, portanto, lícitos, pode ser configurada como abusiva porque não há um propósito comercial nela.

---

<sup>281</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 278.

<sup>282</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-001.404**. Contribuinte: Lupatech S/A. Relator: Paulo Roberto Cortez. Julgado em: 09 jul. 2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

Dessa forma, se a conduta do sujeito passivo estiver dentro dos ditames legais, não deve haver, sequer, a discussão sobre a possível desconsideração do ato ou negócio jurídico. Apenas quando verificada que a conduta é eivada de ilegalidade, a autoridade administrativa pode verificar se há a existência de propósito negocial na relação, para então este ser utilizado como apenas como um parâmetro para auferir a prática da simulação ou outra patologia.

A teoria do propósito negocial não pode ser analisada individualmente para determinar se deve haver a desconsideração de ato ou negócio jurídico, justamente por não existir no ordenamento jurídico brasileiro uma base legal para o seu exercício. Pertencerá à fiscalização, portanto, o ônus de comprovar a ocorrência da simulação, não sendo suficiente somente alegar a ausência de motivação extratributária do ajuste realizado, haja vista que, muitas vezes, um ato ou negócio jurídico praticado pelo agente com o exclusivo ou preponderante objetivo de alcançar uma diminuição dos custos tributários é um negócio válido, com uma função econômico-social de acordo com a forma negocial exercida.<sup>283</sup>

Pode se concluir, com base na maioria dos julgados, que a presença de um elemento extratributário, mas que não está diretamente ligado à atividade negocial, não é capaz de confirmar a validade do planejamento tributário, mas é um parâmetro que pode auxiliar de alguma maneira na defesa do sujeito passivo. Entretanto, a existência de um elemento extratributário intimamente relacionado com a atividade negocial tem a capacidade de validar o planejamento tributário.<sup>284</sup>

Um estudo realizado com base em 76 decisões dos antigos Conselhos de Contribuintes, no intervalo de 2002 a 2008, teve como resultado a conclusão de que o planejamento tributário foi considerado válido somente em 27 casos, e, obviamente, desconsiderado pela Fazenda Pública nos outros 49 casos. Analisando de acordo com as estatísticas, esclarece-se que existe uma sujeição entre a verificação da causa extratributária e o resultado do plano

---

<sup>283</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 90.

<sup>284</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.513-514.

fático ter sido realizado ou não da maneira como o sujeito passivo alegava. Isto é, ocorreu a desconsideração do ato ou negócio jurídico em 83% dos casos em que não existia a causa extratributária, no tempo em que 90% dos casos em que existia o motivo extratributário o ato ou negócio jurídico foram classificados como válidos.<sup>285</sup>

A partir dessa análise pode-se concluir exatamente o que estava sendo tratado, ou seja, a ausência de um propósito negocial no planejamento tributário não necessariamente levará ao entendimento do Fisco de que o ato ou negócio jurídico foi realizado de maneira abusiva. Contudo, frente a uma situação dessas, a tendência das decisões do CARF seguem no sentido de que o mesmo será desconsiderado, por mais que não seja algo determinante. Da mesma maneira, existindo um propósito negocial no planejamento tributário, não quer dizer que automaticamente o mesmo será considerado que não foi exercido de maneira abusiva, mas figura como a tendência das decisões do CARF nessas situações.

Com isso, pode-se afirmar que não existe um padrão exato de exercício do planejamento tributário que possa expressar com convicção se o mesmo será considerado válido ou não pela Fazenda Pública. A legitimidade dessa prática se sujeita às particularidades do caso concreto e da maneira como a instrução probatória será verificada nos autos.<sup>286</sup>

Conclui-se que, um planejamento tributário que seja realizado visando apenas à economia tributária, de forma que se verifique a ausência de um propósito negocial, não deve ser considerado como ilícito, devendo o motivo extratributário ser considerado apenas como um parâmetro para auferir a presença ou não da simulação,<sup>287</sup> mas não como um elemento determinante.

A ausência de referências para as decisões, desde as administrativas, quanto judiciais, tem ocasionado um imprecisão de conceitos respectivamente ao planejamento tributário, especialmente no que diz respeito aos seus alcances e

---

<sup>285</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 431-483.

<sup>286</sup> CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.515-516

<sup>287</sup> *Ibidem*, p.518.

limites, além de prejudicar a segurança jurídica, impedindo que o contribuinte organize seus negócios da maneira que devia, e ensejar uma discricionariedade excessiva à atuação da Administração Pública.<sup>288</sup>

---

<sup>288</sup> GAMA, Tácio Lacerda *apud* LOTT, Maíra Carvalhes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil – uma abordagem conceitual e crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 210**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 69.

## 5 CONCLUSÃO

Uma das maneiras do Estado de interferir no domínio econômico do país ocorre no momento em que este, de acordo com as normas legais, institui determinado tributo sobre determinada conduta do agente, ou no momento em que aumenta ou diminui alíquotas. Isto é, os preceitos que regem o direito tributário afetam diretamente a economia do Brasil, tendo em vista que direcionam a maneira como os indivíduos irão organizar suas vidas e seus negócios.

A globalização conduziu a gestão das empresas para um parâmetro diferente, tendo em vista que a concorrência deixou de ser apenas interna, de forma que os empresários passaram a estudar novos meios para sobreviver nesse a este quadro. Verifica-se, portanto, que as empresas além de analisar novas estratégias, começaram a se preocupar com outra figura que afeta diretamente o seu resultado: o custo tributário.

O cenário econômico do Brasil é bastante complexo, tendo em vista o vasto ordenamento jurídico que o norteia e a alta carga tributária do país. Desse modo, a busca do empresário pela redução de gastos com tributos é uma consequência natural para conseguir se manter no mercado e se tornar mais competitivo.

Nesse ínterim, o sujeito passivo passou a estudar e se interessar pelo instituto do planejamento tributário, tendo em vista que por meio deste poderá organizar seus negócios, com o objetivo de extinguir, reduzir ou postergar o recolhimento do tributo, desde que atue de acordo com a lei. Todavia, frente à esse cenário, a autoridade administrativa também passou a mostrar interesse sobre o tema, de modo a buscar instrumentalizar os seus alcances e limites.

Primeiramente, verifica-se que o interesse da Fazenda Pública sobre a legitimidade do planejamento tributário se verifica, essencialmente, porque a aplicação difundida desse instituto tem um impacto direto nos cofres públicos do país. Isto posto, se faz necessário avaliar se é permitido que o sujeito passivo realize a escolha de suas condutas com base, exclusivamente, na economia de tributo.

Nota-se que, não há no ordenamento jurídico previsão expressa sobre o planejamento tributário, tanto para proibir seu exercício, quanto para autorizá-lo. Portanto, utiliza-se das diretrizes normativas presentes no ordenamento para nortear a aplicação, tais como: princípio da liberdade de iniciativa, princípio da livre concorrência, princípio da tipicidade e o princípio da segurança jurídica.

Dessa maneira, com base no princípio da livre iniciativa e da livre concorrência, o exercício do planejamento tributário é plenamente válido, visto que tem como objetivo essencial auxiliar os indivíduos, que atuam de acordo com a lei, a exercerem suas atividades sem que o Estado influencie de maneira excessiva na sua regulação.

Já no que diz respeito ao princípio da tipicidade e o da segurança jurídica, afirma-se que estes visam garantir o fiel cumprimento das normas presentes no ordenamento jurídico. O primeiro com o intuito de assegurar uma correta subsunção da norma ao plano fático e o segundo com o objetivo de assegurar que o sujeito passivo esteja ciente das obrigações que podem ser impostas, não sendo surpreendido por nenhum ato arbitrário do Fisco. Com isso, o sujeito passivo pode saber em que situação se encontra e avaliar se existe alguma outra possibilidade que possa realizar seus negócios, de maneira a economizar tributos, e, com isso, praticar o planejamento tributário de maneira eficiente.

Isto posto, entende-se que se o contribuinte realizar o planejamento tributário, respeitando os ditames legais, estaria assegurando o seu direito à livre iniciativa e a livre concorrência. Ademais, não poderá ter seu ato ou negócio jurídico desconsiderado, tendo em vista que atuou conforme as normas existentes no ordenamento, respeitando o princípio da tipicidade e garantindo que exista uma segurança jurídica em seus atos.

Ocorre que, quando se trata de redução de gastos tributários, imediatamente associa-se instituto do planejamento tributário com outras figuras afins, portanto, o presente trabalho verificou como extremamente necessário fazer as devidas distinções. Dito isto, a evasão fiscal não se confunde com o tema monográfico, tendo em vista que a mesma figura como uma prática ilícita de economia de tributos, já que seus atos são praticados por meio de sonegação, fraude, conluio e simulação. Isto é, figura como um aglomerado de atos ilícitos

com o objetivo de economizar tributos, existindo preceitos legislativos com os quais a Fazenda Pública pode realizar as providências cabíveis para de reprovar tais ilícitos fiscais.

No que diz respeito a elusão fiscal, entende-se que este é um instituto misto, no qual ocorre a economia tributária por meio de uma ofensa indireta a alguma norma jurídica, de forma que também não pode ser considerada uma prática lícita. Por fim, a elusão fiscal caracteriza-se por ser o instituto que tem o objetivo de economizar tributos, contudo esse resultado é em decorrência de atos e fatos lícitos – sendo sinônimo de planejamento tributário em sentido estrito.

Dessa maneira, verificar se a economia tributária foi realizada de acordo com as normas legais é uma incumbência da atividade fiscalizatória do Estado. O procedimento consiste na verificação se o agente fiscalizado deve ser considerado como contribuinte ou não, ou seja, analisa se ocorreu o exercício de algum fato gerador que não foi informado ao Fisco e, uma vez verificado a sua existência, o mesmo irá classificá-lo e realizar a notificação do lançamento. Todavia, essa ação do Fisco deverá ser fundamentada para que não seja considerada como uma prática arbitrária.

Apenas o planejamento tributário abusivo, isto é, aquele realizado de maneira artilosa para obter a redução de pagamento de tributo, que deve ser desconsiderado e penalizado pela Fazenda Pública. Em outras palavras, o planejamento que foi realizado de acordo com os ditames legais, com o objetivo apenas de reduzir o custo tributário, não deve ser desconsiderado pelo Fisco, tendo em vista que não há no ordenamento nada que impeça a sua realização.

Como não há norma que regule os alcances e limites do planejamento tributário, existem no ordenamento preceitos que podem ser utilizados para refrear a prática ilegal do planejamento, também conhecidos como normas antielisivas gerais, quais sejam: abuso de direito ou de forma, fraude à lei, negócio jurídico indireto e simulação/dissimulação.

O abuso de direito é a norma criada para refrear a prática de negócios que, de algum modo, causam desequilíbrio nas relações entre as partes, seja por conta do excesso de poder ou emprego de um direito, com fundamentos divergentes

do que a lei os oferece. Abuso de forma é a realização de um contrato anormal ou atípico, porém não há no ordenamento uma norma que determina uma forma correta para realizar todos os atos. Dessa maneira, este instituto em si não ocasiona a ilegitimidade do ato, normalmente é acompanhado das outras três figuras para que considere um ato ilícito. A fraude à lei consiste em um comportamento ilícito do indivíduo, com o objetivo de reduzir o custo fiscal, tanto antes quanto depois da ocorrência do fato gerador, isto é, atua encobrendo a verdade de maneira propositada. O negócio jurídico indireto apenas é considerado ilícito quando o fim a ser obtido pelas partes que o realizaram for ilícito, podendo então ser o mecanismo para a realização de fraude à lei. Por fim, a simulação absoluta é definida por ser aquela na qual se realiza um negócio jurídico inexistente, já a simulação relativa ou dissimulação os agentes criam a aparência de um negócio, mas na verdade querem os efeitos de outro.

Outro preceito que vem sendo aplicado para refrear a prática do planejamento tributário abusivo é a teoria do propósito negocial. Isto posto, segundo essa teoria, para considerar o planejamento válido, se faz necessário verificar uma motivação extratributária na sua realização. Em outras palavras, se o indivíduo realiza o planejamento tributário com o objetivo único de economizar tributo o mesmo é considerado abusivo, tendo em vista que alta o propósito negocial. Essa teoria foi importada dos Estados Unidos, de maneira que não se verificou a sua ideal adequação no ordenamento jurídico brasileiro, existindo uma série de discussões sobre a possibilidade de sua aplicação.

Uma vez verificada a presença de algumas dessas práticas abusivas no planejamento, a autoridade fiscal poderá desconsiderar o ato ou negócio jurídico, com o objetivo de realizar o lançamento de ofício do tributo que realmente é devido. Todavia, a desconsideração deverá ser realizada por meio de uma fiscalização, após investigar com profundidade o caso concreto e os atos que foram realizados, para enfim conseguir fundamentar com propriedade a necessidade da reclassificação, sob pena de estar agindo de forma arbitrária.

A realização da desconsideração deverá observar diversos critérios, tendo em vista que não deve desrespeitar o princípio da segurança jurídica. A autoridade administrativa deve fundamentar a sua decisão, além de ter que comprovar a



sua linha de argumentação, tendo em vista que o ônus de provar que o contribuinte agiu de forma ardilosa é do Fisco. As multas aplicadas no caso da ocorrência de um planejamento tributário abusivo variam de acordo com o caso concreto, de modo que podem chegar a ser aplicada a multa qualificada, como pode ser aplicada apenas a multa de 75% ou até mesmo ser extinta.

Após a análise de todo o material necessário para contextualizar o tema em questão, verifica-se que no ordenamento jurídico-tributário existe a previsão que a Fazenda Pública poderá realizar o lançamento de ofício de quando for comprovado que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII, CTN). Isto posto, prevê que a autoridade administrativa, quando vislumbrar a prática de manobra ardilosa, poderá desconsiderar o ato e qualificá-lo, e esta norma pode ser aplicada nos casos de planejamento tributário abusivo, mesmo que não seja diretamente direcionada à este instituto.

A Lei Complementar nº 104/2001 incluiu um parágrafo único no art. 116 do CTN, também conhecido como norma geral antielisão, no qual prevê a possibilidade do Fisco desconsiderar atos praticados com o intuito de dissimular a prática do fato gerador. Todavia, essa norma para ter efetividade e produzir efeitos necessita de uma regulamentação por lei ordinária.

A Medida Provisória nº 66/2002 foi realizada também com esse intuito, de modo que nos seus artigos 13 a 19, estabelece os procedimentos que devem ser observados para o Fisco poder realizar a desconsideração. Ademais, ainda introduz de maneira expressa no ordenamento pátrio a teoria do propósito comercial, de maneira que atuou além da sua capacidade. Contudo, os artigos que tratavam sobre o planejamento tributário não foram convertidos em lei, de modo que não há no ordenamento jurídico brasileiro nenhuma norma que regule o parágrafo único do art. 116, CTN.

Com isso, a norma geral antielisiva não produz qualquer efeito prático enquanto não é criada uma lei ordinária para regulamentar seus procedimentos. Ademais, o artigo que tratava do instituto do propósito comercial também não foi aprovado, de modo que não há base legal para a sua aplicação pela Fazenda Pública, porém não é o que ocorre na prática.

A jurisprudência dos órgãos administrativos configura como um parâmetro para as decisões que envolvem o campo do Direito Tributário brasileiro, de forma que não seria diferente no âmbito dos alcances e limites do planejamento tributário.

Ao verificar os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nota-se que não há uma unanimidade a respeito dos critérios determinantes para a configuração do planejamento tributário abusivo. Apesar disso, a maioria dos julgados envolve a discussão dos seguintes tópicos: inexatidão na conceituação de elementos referentes ao planejamento tributário, imprecisão da verificação da prática de simulação, necessidade ou não de uma motivação extratributária e a ponderação dos princípios norteadores do tema em questão.

Em essência, preponderam as decisões que, ao verificar se houve a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, verificam que está presente na conduta do contribuinte a figura da simulação, de modo que se for entendida pela sua presença o ato será considerado ilícito. Plenamente aceitável tal posicionamento, visto que o planejamento tributário que se baseia na prática de um ato simulado figura como abusivo, já que não está de acordo com a lei. A problemática se instala quando se percebe que o propósito comercial vem sendo exigido, inclusive nos casos em que não se verifica a ocorrência de uma prática ardilosa.

O planejamento tributário não deve ser considerado abusivo com base, apenas, na ausência de um propósito comercial, isto é, a gestão tributária deve poder ter como objetivo exclusivo somente a economia de tributos. O planejamento tributário não é vedado pela lei, de forma que se atuar de acordo com a legislação, não há que se falar em abusividade. Ademais, a teoria do propósito nem mesmo tem base legal no ordenamento, de forma que não deveria ser exigida pela autoridade administrativa, sob pena de desrespeitar o princípio da tipicidade e da segurança jurídica.

Ainda assim, ao analisar os julgados do CARF, a tendência atual das suas decisões sobre a classificação do planejamento tributário, segue no sentido de que, por mais que alegue que o propósito comercial não é determinante, na maioria das vezes, a sua presença gera a validação do ato ou negócio jurídico. Do mesmo modo, a ausência do propósito comercial na realização do

planejamento tributário, em geral, ocasiona a desconsideração do ato ou negócio jurídico, isto é, a inclinação do CARF nesses casos é de considerá-lo como abusivo.

Contudo, na prática a única forma de utilização do propósito comercial deveria ser utilizá-lo apenas como parâmetro para verificar se houve a ocorrência de algum ato ardiloso, mas não ser um critério determinante da verificação de abusividade. Em outras palavras, ao analisar o caso concreto, a autoridade administrativa poderia visualizar que o ato praticado é fraudulento e que, além disso, não existe uma motivação extratributária, de modo que a situação encaminharia de forma prejudicial ao contribuinte. Da mesma maneira que poderia ocorrer o inverso, isto é, a autoridade administrativa suspeitar de uma prática fraudulenta, mas verificar que houve um propósito comercial na sua conduta, portanto, tal indicativo poderia auxiliar de forma benéfica o contribuinte.

Conclui-se, portanto, que um ato ou negócio jurídico realizado de acordo com a lei, isto é, sem prática de conduta ardilosa, não pode ser desconsiderado por conta da falta de uma motivação extratributária - isto é, não pode ser considerado planejamento tributário abusivo. Entretanto, existem decisões do Conselho Administrativo Fiscal nesse sentido, o que demonstra a insegurança que este tema tem na prática. Melhor dizendo, não há consenso nem mesmo na jurisprudência do CARF, variando conforme o caso concreto e de acordo com a instrução probatória de cada um deles.

O contribuinte deve estar ciente das condutas que geram uma obrigação tributária, de modo que não deve ser surpreendido com uma autuação fiscal por ter agido nos ditames da lei. Essa prática instaura uma insegurança muito grande no cenário econômico brasileiro, e pode ter como consequência a perda da confiança que os administrados têm perante o Poder Público. Por fim, cumpre ressaltar a imediata necessidade de uma uniformização jurisprudencial sobre o planejamento tributário e uma regulamentação dos procedimentos que limitam o seu alcance.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 192**. São Paulo: Dialética, 2011.

AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico: do direito nacional ao direito supranacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

ARAÚJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ASCARELLI, Tullio. **Problemas das sociedades anônimas e direito comparado**. Campinas: Bookseller, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito econômico brasileiro**. São Paulo: IBDC, 2000.

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446**. Ajuizada em 18 abr. 2001. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº CSRF/01-05.413**. Interessado: Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A. Relator: Dorival Padovan. Julgado em: 20 mar. 2006. Disponível em: <[http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri\\_26\\_12\\_07\\_2.pdf](http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_26_12_07_2.pdf)>. Acesso em: 15 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Código Civil**. Brasília, DF: Senado, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 17 de fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Senado, 2015.  
Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado, 1966.  
Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em:  
14 fev. 2017

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 103-21047**. Contribuinte: Josapar Joaquim Oliveira SA Participações. Relator: Paschoal Raucci. Julgado em 16 out. 2002. Disponível em:  
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-21.729**. Contribuinte: Guilherme Augusto Frering. Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa. Julgado em: 26 jul. 2006. Disponível em:  
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-94.127**. Contribuinte: Focom Total Factoring LTDA. Relator: Sandra Maria Faroni. Julgado em: 28 fev. 2003. Disponível em:  
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-19.931**. Contribuinte: Novadata Sistemas e Computadores S/A. Relator: Nelson Mallmann. Brasília, DF, 16 de abril de 2004. Disponível em:  
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 22 de janeiro de 2017.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-21498**. Contribuinte: Paulo Celso Dihl Feijo. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Julgado em: 23 mar. 2006. Disponível em:  
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-001.404**. Contribuinte: Lupatech S/A. Relator: Paulo Roberto Cortez. Julgado em: 09 jul. 2013. Disponível em:  
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.397**. Relator: Luis Flavio Neto. Contribuinte: Estaleiro Schaefer Yachts LTDA. Julgado em: 13 jul. 2016. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 27 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.189**. Contribuinte: HSJ Comercial S.A.. Relator: Marcos Aurelio Pereira Valadao. Julgado em 20 jan. 2016. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 104/2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 10 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm)>. Acesso em: 02 de mar. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm)>. Acesso em: 22 de janeiro de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm)>. Acesso em: 10 de fevereiro de 2017.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 66/2002**. Brasília, DF: 29 ago. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm)>. Acesso em: 18 mar. 2017

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei Complementar nº 77/1999**. Altera dispositivos da Lei nº 5.712, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Publicado em 16 out. 1999. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>>. Acesso em 02 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal – 3ª Região. AC: 45034 – Proc. 95.03.045034-9. Relator: Juíza Eliana Marcelo. São Paulo, DJ 17 mai. 2007. Disponível em: <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2173839/apelacao-civil-256055-ac-45034>>. Acesso em: 23 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal – 3ª Região. AMS: 13751 – Proc. 2008.61.00.013751. Relator: Juiz Convocado Valdeci Dos Santos. São Paulo,

DJ 28 abr. 2011. Disponível em: <[https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18870321/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-13751-sp-20086100013751-0-trf3](https://trf3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18870321/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-13751-sp-20086100013751-0-trf3)>. Acesso em: 23 jan. 2017.

BREYNER, Frederico Menezes. Regime jurídico da fiscalização tributária: constituição e código tributário nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 190**. São Paulo: Dialética, 2011

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016.

\_\_\_\_\_. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento fiscal. *In*: ROCHA Valdir de Oliveira. **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002.

CALCINI, FÁBIO PALLARETTI. A imposição de multa no planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 187**. São Paulo: Dialética, 2011,

CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. Utilização de empresas-veículo como forma de planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CAVALCANTE, Sayonara de Medeiros. **A segurança jurídica em matéria tributária e sua interface com o princípio da proteção à confiança**.

Disponível em:

<<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/download/1087/1288>>.

Acesso em: 17 dez. 2016.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Direito antitruste brasileiro: comentários à Lei 8.884/94**. São Paulo: Saraiva, 1995.

CRUZ, Gabriel Dias Marques da. **Arguição de descumprimento de preceito fundamental – lineamentos básicos e revisão crítica no direito constitucional brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2011.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

FARIA, Werter R. **Constituição econômica: liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Fabris, 1990.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Análise Econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal**. Paraná: Scientia Iuris, v. 14, 2010.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. *In*: YAMASHITA, Douglas (Org.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: LEX, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

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

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

\_\_\_\_\_.; LIBERTUCI, Elisabeth Levandowski *apud* YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Do negócio indireto no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 190**. São Paulo: Dialética, 2011.

\_\_\_\_\_. O planejamento tributário e o business purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 231**. São Paulo: Dialética.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Reflexões quanto à pertinência da norma antielisão (parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional) e sua relação com o novo Código Civil. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.



LOTT, Maíra Carvalhes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil – uma abordagem conceitual e crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 210**. São Paulo: Dialética, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

\_\_\_\_\_. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT, 2005, p. 109.

MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues. A questão da prova no planejamento tributário. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MARTELLO, Alexandre. Carga tributária sobre para 32,66% do PIB em 2015, diz Receita Federal. **Portal G1 Globo**. Brasília: 19 set. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/09/carga-tributaria-sobe-para-3266-do-pib-em-2015-diz-receita-federal.html>>. Acesso em: 19 dez. 2017

NEDER, Marcos Vinícius. Aspectos Formais e Materiais no Direito Probatório. *In*: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coords.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

NETO, Michel Haber. Limiter normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário: estudo de casos e problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. Norma geral antielisão. **Revista de Direito Tributário - nº 25**. São Paulo: Dialética, 2011.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a lei complementar 104/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002.

RÉGIS, Alex. Carga tributária pode chegar a 37% do PIB em 2016. **Tribuna do Norte**. [S.l.]: 05 abr. 2016. Disponível em: <<http://www.tribunadonorte.com.br/noticia/carga-tributa-ria-pode-chegar-a-37-do-pib-em-2016/342432>>. Acesso em: 19 dez. 2017.

REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 209**. São Paulo: Dialética, 2013.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT, 2005.

ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros; Fortaleza. CE: ICET, 2016.

\_\_\_\_\_. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vc. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 243**. São Paulo: Dialética.

SARTORI, Ângela. A importância do planejamento tributário e empresarial nas importações e o delito da interposição fraudulenta de terceiros. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal – Análise de Casos – Volume III**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Karina Gomes. O planejamento tributário e a lei complementar nº 104/01. **Revista do Curso de Direito da UNIFACS**. Porto Alegre: Síntese, v.2, 2002.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. A experiência brasileira de Constituição econômica. **Revista de Informação Legislativa**, n 102, abr-jul, 1989.

TAKANO, Caio Augusto. Livre concorrência e fiscalização tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário - nº 223**. São Paulo: Dialética, 2014.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3 ed. São Paulo: Método, 2011.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

\_\_\_\_\_. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006.