

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**CELEIDA M. CELENTANO LAPORTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - REORGANIZAÇÃO DA**  
**ATIVIDADE ECONOMICA COM EFICIÊNCIA**

São Paulo  
2015

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
CELEIDA M. CELENTANO LAPORTA**

**PLANJAMENTO TRIBUTÁRIO - REORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE  
ECONOMICA COM EFICIÊNCIA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - COGEAE, como requisito para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Aurora Tomazini de Carvalho, Prof. Ms.

São Paulo  
2015

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**CELEIDA M. CELENTANO LAPORTA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - REORGANIZAÇÃO DA**  
**ATIVIDADE ECONOMICA COM EFICIÊNCIA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - COGEAE, como requisito para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Aurora Tomazini de Carvalho, Prof<sup>a</sup>. Ms.

Aprovado em:

---

Prof<sup>a</sup> Ms. Aurora Tomazini de Carvalho  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - COGEAE

## RESUMO

A pesquisa trata da questão sobre a gestão tributária lícita e preventiva de forma a ensejar uma Reorganização da Atividade Econômica das empresas com Eficiência.

O estudo contempla uma breve dissertação sobre os institutos jurídicos do Planejamento Tributário em vista da complexidade do tema. Para delimitar e contextualizar esse tema será estudado o conceito de planejamento tributário lícito e seus limites, a sua importância para as empresas no cenário atual mercadológico, as hipóteses de afastamento nas quais não configuram Planejamento Tributário e por fim a análise de um caso paradigmático.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Planejamento Tributário. Elisão. Evasão.

## **ABSTRACT**

The research is on the subject of lawful and preventive tax management to be a cause for a company's efficient Reorganization of the Economic Activity. The study includes a brief dissertation on the legal institutes regarding Tax Planning in view of the complexity of the issue. To define and contextualize this issue, the concept of lawful tax planning and its limits, its importance for companies in the current business market scenario, also, the cases where Tax Planning is not applied will all be studied and finally the analysis of a paradigmatic case.

**Keywords:** Tax Law. Tax Planning. Tax Avoidance. Tax Evasion

*Dedico essa pesquisa a todos que direta ou indiretamente acreditaram e colaboraram através do apoio, da credibilidade, da paciência e do amor incondicional aos meus sonhos e objetivos.  
Muito Obrigado aos meus eternos companheiros, marido e filhos: Paulo, Mayara e Paulinho.*

## **AGRADECIMENTOS**

### **SEMPRE É TEMPO.....**

SEMPRE É TEMPO DE NASCER,

DE APRENDER,

DE ERRAR,

DE ACERTAR,

DE AMAR,

DE SOFRER,

DE VIVER,

DE AMADURECER,

DE CHORAR,

DE PERDER,

DE SORRIR,

DE VENCER,

DE QUERER MORRER,

DE QUERER NASCER,

DE APRENDER A SOMAR, DIVIDIR, SUBTRAIR E MULTIPLICAR,

DE AMAR A LÓGICA MATEMÁTICA E A INFORMÁTICA,

DE APRENDER O SER E O DEVER SER,

DE AMAR O SILOGISMO DO DIREITO,

OBRIGADO VIDA POR ESTA NOVA OPORTUNIDADE, POIS

**SEMPRE É TEMPO...**

*"Tais são os preceitos do direito: viver honestamente (honeste vivere), não ofender ninguém (neminem laedere), dar a cada um o que lhe pertence (suum cuique tribuere)".*  
*Domitius Ulpianu*

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CARF - Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais

CC - Código Civil

CF - Constituição Federal

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DARF - Documento de Arrecadação do Simples Nacional

DIPJ - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica

EC - Emenda Constitucional

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

IRBES - Índice de retorno de bem-estar à sociedade

IPI- Imposto Sobre Produtos Industrializados

IRPJ- Imposto de Renda Pessoa Jurídica

PIS - Programa de Integração Social

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO I BREVE HISTÓRICO.....	13
CAPÍTULO II INSTITUTOS JURÍDICOS .....	20
2.1 Planejamento Tributário .....	20
2.2 Elisão fiscal, Evasão fiscal e Fraude fiscal.....	22
2.3 Propósito Negocial .....	29
CAPÍTULO III LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO.....	36
3.1 Limites positivos .....	36
3.2 Limites ao Poder do FISCO .....	38
CAPÍTULO IV ESTUDO DO CASO KITCHENS .....	40
CONCLUSÃO.....	43
BIBLIOGRAFIA.....	46

## INTRODUÇÃO

A pesquisa em tem por objetivo analisar e elucidar de maneira mais específica, o tema Planejamento Tributário como uma forma de reorganização da atividade econômica das empresas com eficiência.

Trata-se de uma pesquisa exploratória do tipo descritiva e adotou-se o método dedutivo, isto é, parte-se da premissa de uma organização e de uma especificação do conhecimento já existente, de uma verdade já estabelecida, sobretudo para a explicação de fatos particulares. Em outros momentos utilizou-se também, o método analógico para estudos comparativos, visto que é de total relevância para este projeto, de maneira que este transita entre várias esferas: o Direito Tributário, Contábil, Societário considerando-se a liberdade de escolha e autonomia das empresas.

Sendo assim, este projeto pretende racionalizar as informações, para delimitar ainda que brevemente, assunto de intensa complexidade no que compete a um mundo globalizado e competitivo das empresas, onde impera as regras do capitalismo à sobrevivência das entidades empresarias.

Para atingir mais detalhadamente o objetivo desejado, no primeiro capítulo objetivou-se em apresentar breve histórico das origens dos primórdios desenhos de modelos de planejamento tributário desde da idade média até o período atual.

Na sequência foram selecionados alguns institutos jurídicos que revestem direta ou indiretamente o planejamento tributário para embasar ainda que de forma conceitual não tão concreta os demais temas a serem discorridos nesse projeto.

Os elementos contextualizados tais como planejamento tributário, elisão fiscal, evasão fiscal, fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas e proposito negocial foram abordados mediante prescrições de alguns doutrinadores, o que não exaure de forma alguma a

pesquisa e tão pouco as possibilidades de articulações e entendimentos que cada um desses institutos representa.

De um modo específico o que se pretende elaborar é um trabalho de pesquisa que irá delimitar de sobremaneira os limites do planejamento tributário como forma de reorganização econômica e empresarial lícita em face de minimizar os impactos tributários.

Consustanciam-se ressalvas ao longo dos capítulos quanto a forma principiológica tais como princípio da autonomia e liberdade, legalidade, capacidade contributiva e isonomia e todo o direito positivado que contemplam esse assunto.

Assim, no capítulo III foram tratados os limites em que permeia o planejamento tributário brasileiro, sejam eles positivos ou pertinentes flexibilização do poder do Fisco. Avançado no último capítulo tem-se uma reanálise de um estudo de caso com algumas considerações da jurisprudência administrativa.

É de se ressaltar, as consultas à pesquisa junto à biblioteca digital do STJ bem como as decisões administrativas do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Este pesquisa está fundamentada teoricamente em autores tais como: Greco (2011), Carvalho (2010), Coelho (2006), Dória (1977) e a coletânea de artigos e estudos de caso de Castro (2014), estes doutrinadores empenharam-se em escrever sobre conceitos novos e responder indagações sobre o tema inesgotável que compõe o planejamento tributário.

Pelo caráter deste projeto, outra fonte de pesquisa relevante surgiu da Internet, através de artigos dentre eles: “Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados” do Ilustre professor Paulo de Barros CARVALHO (2010), e ainda a inspiração veio a partir da leitura dos artigos do compêndio do X Congresso Nacional De Estudos Tributário disponibilizado em 2013.

Por fim, as consultas a Constituição Federal Brasileira e ao Código Tributário Nacional, tutelaram e alicerçaram este projeto científico.

## CAPÍTULO I BREVE HISTÓRICO

### 1.1. Histórico

O método ou desenho do planejamento tributário como algo lícito, não simulado e antes do fato gerador existe há mais de seicentos anos na história do mundo ocidental.

Nessa triha GRECO (2011), reproduz resumidamente caso interessante que está em um documento de um glosador da idade média, Bártolo de Sassoferrato em que passou a cobrar uma taxa de todos os mercadores que iam a Comuna (praça de mercado da Idade Média) expor seus produtos para venda.

Ocorre que um dos caçadores que vendia peles de animais na praça não as colava no chão e sim nos seus braços e alegava que não deveria pagar a tal “taxa”, pois não colocava seus produtos em exposição no solo.

Observa-se o fato ocorrido no sec. XIV que hoje seria visto como planejamento tributário, por se tratar de um ato lícito carregar a pele nos braços ao invés de colocá-la no chão, conduta que foi realizada antes do fato gerador e sem nenhum tipo de engano ou simulação.

Por fim GRECO (2011) articula sobre a interpretação do fato, para os formalistas se a pele não encostou no chão, não há fato gerador; para os realistas, se a finalidade da sua presença na praça era comercializar, então a taxa era devida. Essa discussão irá permanecer até os dias atuais.

Em sumária análise retrospectiva histórica do Brasil, também se encontram desenhos de planejamento tributário desde sua colonização, sempre foi cobrado pela Coroa Portuguesa com rígidos impostos, nesse sentido cabem as disposições de JARDIM (2013):

as Cartas da República de antanho versavam a matéria tributária de modo assistemático, contemplando, não raro, regras genéricas e vagas acerca de alguns tributos, as quais,

diga-se a voos pássaro, encontravam-se ao lado de normas acerca de símbolo nacional, recusa de fé a documento público, eleição de prefeito e vereadores, bens da União e outras. É dizer que, além de compreender impostos anacrônicos, a exemplo do imposto de consumo e o imposto de vendas e consignações, os Textos de 1891 até 1946 se ressentiam de um mínimo de organicidade. (X CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2013, p. 227).

Atravessados o período de colonização, a alta tributação permaneceu praticamente como regra no nosso sistema tributário na medida em que foram implantadas as “reformas tributárias”.

No ano de 2014 o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação) apresentou estudo com 30 países no qual mostra que o Brasil é o país onde os impostos arrecadados menos se convertem em serviços para população IRBES ( índice de retorno de bem-estar à sociedade), sendo a 5ª vez consecutiva que o Brasil aparece em último no ranking com carga tributária de 36,27% sobre o PIB em 2012.

Diante desse cenário, diferentemente do que ocorre com a legislação de vários países, como por exemplo, os Estados Unidos que adota a Step Transaction Doctrine<sup>1</sup>, a legislação e as autoridades fiscais brasileiras garantiam aos contribuintes o direito de estruturar suas operações tributárias desde que dentro dos limites legais.

Desta feita, o exercício de direito do contribuinte para evitar a ocorrência da hipótese de incidência tributária se perfazia pela elisão fiscal, definida como o uso de procedimentos legais para afastar a incidência tributária, totalmente oposta ao conceito de evasão fiscal, que consistia na prática de atos ilícitos para redução de tributos.

---

<sup>1</sup> The **step transaction doctrine** is a judicial doctrine in the United States that combines a series of formally separate steps, resulting in tax treatment as a single integrated event. The doctrine is often used in combination with other doctrines, such as substance over form. The doctrine is applied to prevent tax abuse, such as tax shelters or bailing assets out of a corporation. [http://en.wikipedia.org/wiki/Step\\_transaction\\_doctrine](http://en.wikipedia.org/wiki/Step_transaction_doctrine)

Entretanto, em meados de 2001 esse posicionamento sofreu alterações com o sancionamento da Lei Complementar nº 104, que introduziu o parágrafo único do artigo 116 do CTN e o primeiro mecanismo legal de combate à evasão fiscal no Brasil.

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

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

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

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

Inseriu-se assim um mecanismo legal de combate à evasão de tributos no Brasil, com interpretação do dispositivo do parágrafo único adiantamos que se inseriu de fato uma regra anti elisiva.

Diante disso, autorizaram-se as autoridades fiscais a questionarem e até desconsiderarem atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte de maneira preventiva a evitar ou minimizar a carga tributária atentando ao princípio da legalidade por sim dizer arquiprincípio da segurança jurídica segundo os ensinamentos de Paulo de Barros CARVALHO (2002).

Atualmente, em função da conversão da MP 66 em Lei 10.637/2002, tais artigos foram suprimidos, retornando à situação anterior, ou seja, a inexistência e a ineficácia da norma antielisiva.

Dessa forma, a norma prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN até a presente data não pode ser aplicada pelas autoridades fiscais.

Nessa linha, GRECO ( 2011) conclui pontualmente sobre os aspectos e efeitos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, posiciona-se contra a restrição dos direitos do contribuinte diante de seu planejamento tributário lícito:

O parágrafo único do artigo 116 do CTN adotou um modelo distorcido , que não assegura o equilíbrio e distanciamento que o exame das questões concretas enseja, especialmente em razão da gravidade de que se reveste o ato de desconsiderar atos ou negócios jurídicos lícitamente praticados. Não é o modelo que considero mais adequado, mas é o de direito positivo. [...] As conclusões podem ser sumarizadas: a) **o parágrafo único do artigo 116 do CTN é norma de eficácia limitada; portanto, só irá adquirir plena eficácia quando vier a ser integrado pela lei ordinária nele prevista;** até lá, não pode ser invocado para o fim de serem desconsiderados atos ou negócios celebrados e que tenham o efeito previsto no dispositivo; b) a ocorrência do abuso de direito - por configurar um ilícito - contamina o planejamento e, a partir da vigência do Código Civil, não é hipótese abrangida pelo dispositivo, podendo ser invocada pelo Fisco mesmo antes da edição da lei ordinária de procedimentos; c) a fraude a lei (*fraus legis*, de caráter não penal) é regra de calibração do ordenamento jurídico que assegura sua imperatividade; como tal tem aplicação independente dos procedimentos previstos no parágrafo único do artigo 116 do CTN; o mesmo ocorre quando o caso é de abuso de estruturas jurídicas que não configuram abuso de direito; d) a norma em questão não é norma de direito material, mas de cunho processual; e) editada a lei ordinária prevista no dispositivo, o ato de desconsideração poderá atingir não apenas os atos e negócios realizados após a entrada em vigor da LC n.104/01 mas, inclusive, os realizados antes da LC n.104/01( atendidos os prazos extintivos previstos no CTN); f) não cabe a nenhum agente fiscal ou órgão unipessoal da

Administração Fazendária editar o ato de desconsideração de atos ou negócios jurídicos dos particulares;g) o ato de desconsideração deverá ser editado por órgão colegiado, de composição abrangente que inclua representantes da sociedade civil; este órgão colegiado não deverá integrar o aparato de fiscalização, cobrança e arrecadação dos tributos e contribuições de competência da entidade política;h) o ato de desconsideração é pré-requisito para lavratura de auto de infração versando a questão; como tal, deve ser editado antes de tal lavratura, mesmo porque, se não for o caso de desconsideração, descaberá a lavratura de auto de infração; i) o procedimento adequado para fins de instar o debate sobre a questão de desconsideração é um procedimento em apartado, à semelhança dos “incidentes” que existem na experiência processual civil brasileira; j) no procedimento de desconsideração, devem ser assegurados os direitos e garantias individuais, os princípios que informam a ação administrativa(artigo 37 da CF/88), bem como os que resultem de legislação específica da pessoa tributante; l) dentre os princípios basilares a serem atendidos, salta em importância o do contraditório em função do qual deve ser assegurado ao contribuinte produzir plenamente as provas pertinentes à ampla demonstração de suas razões; m) o ato de desconsideração deverá atingir todos os atos ou negócios que compõe o conjunto que tem por efeito dissimular o fato gerador; não pode a Administração Tributária circunscrever a desconsideração apenas a parte deles, pois isto seria fracionar um objeto que é uno; n) a desconsideração deverá atingir todas as pessoas que participaram dos atos ou negócios jurídicos que vierem a se desconsiderados; o) a situação fática deverá ser integralmente reconduzida ao fato gerador que se reconheceu ter sido dissimulado, procedendo-se a todos os ajustes positivos ou negativos ao Fisco e ao Contribuinte ; vale dizer, exigindo-se os tributos ou devolvendo-se o

excesso eventualmente pago; p)na hipótese de o sujeito passivo ter agido com lisura de comportamento e sua conduta apoiar-se numa divergência de qualificação de fatos certos que foram colocados à disposição do Fisco para fins de controle, a exigência do tributo ou contribuição deverá ser feita, acompanhada de juros, mas sem a aplicação de penalidades;q)outras condutas do contribuinte que apresentem perfil diferente deverão merecer disciplina e avaliação mais pormenorizada, inclusive para fins de detectar quando é, ou não, caso de aplicação de penalidades.(PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 2011, p. 589-591).

É bem de ver, um breve recorte sobre a eficácia limitada em que se encontra a norma jurídica do art. 116 do CTN, esclarecendo que vigência e eficácia não se confundem, segundo esclarece Aurora Tomazini de CARVALHO (2010):

A palavra eficácia, no âmbito jurídico, está relacionada à produção de efeitos normativos, isto é, à efetiva irradiação das consequências próprias à norma. Muitos juristas a utilizam como sinônimo de vigência, denotando a qualidade da norma de produzir efeitos, mas, vigência e eficácia não se confundem. Uma coisa é a norma estar apta a produzir as consequências que lhe são próprias, outra coisa é a produção destas consequências. Existem regras jurídicas que gozam de tal aptidão, mas efetivamente não produzem qualquer efeito na ordem do direito, nem na ordem social, porque não incidem, ou porque não são cumpridas por seus destinatários. (CARVALHO, 2010, p. 749).

Assim a norma jurídica do art. 116 do CTN intitulada pela doutrina de norma antielesiva, é válida, vigente, mas com eficácia limitada devido à existência de algum obstáculo que impede sua incidência.

Considere-se que alguns doutrinadores divergem dessa interpretação, tais como Flavio Holanda (2013):

De fato até a data de fechamento desta edição, não havia lei ordinária publicada com a finalidade de regulamentar o art. 116 do CTN, estabelecendo procedimentos legais aptos a viabilizar as formalidades para descon sideração de atos jurídicos dissimuladores de obrigação tributária, ainda assim, pergunta-se: a falta de lei ordinária seria suficiente para tornar inaplicável o art. 116 parágrafo único? E a resposta correta é negativa, *não*. [...] . Insta-se lembrar de que também são hipóteses de dissimulação o abuso de direito, a fraude à lei e o negócio jurídico indireto (simulação), o que torna clara a subsunção da norma do art.149 do CTN aos negócios jurídicos qualificados por lei em uma destas três possibilidades, sendo mais uma vez completamente irrelevante a regulamentação do art. 116 para fins de coação desses atos. (X CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2013, p. 354).

De sobremaneira, toda essa manobra legislativa trouxe impactos para o ambiente tributário, em vista que os limites negativos e positivos do planejamento tributário têm culminado em inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais defronte aos critérios que tem sido adotado pelas autoridades administrativas sobre as operações de planejamento tributário.

## CAPÍTULO II INSTITUTOS JURÍDICOS

### 2.1. Planejamento Tributário

A globalização da econômica e a da sociedade exige a globalização do pensamento jurídico, de modo a encontrar mecanismos de aplicação de normas e metodologias que se adaptem a um mercado extremamente competitivo e eficiente entre as empresas.

O Planejamento Tributário é um complexo de atos lícitos planejados previamente pelo contribuinte dentro da legalidade e da liberdade negocial visando estruturar suas operações de maneira mais eficaz da perspectiva tributária, objetivando reduzir suprimir ou diferir o pagamento do tributo. Esses atos materializam-se em procedimentos legais e legítimos para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos e proporcionar uma economia para o contribuinte.

Juridicamente o Planejamento Tributário tem fundamento em princípios constitucionalmente previstos como a liberdade de iniciativa (art. 1º, IV e 170 caput da CF/88), na livre concorrência (art. 170, IV CF/88) e nas liberdades previstas ao longo do art. 5º da CF/88, que expressam a liberdade do indivíduo de organizar sua vida, principalmente no que tange a liberdade contratual, bem como no princípio da legalidade e na garantia do direito de propriedade.

A expressão planejamento tributário está proporcionalmente ligada ao comportamento do contribuinte em reorganizar e melhorar a eficiência das atividades econômicas da empresa, buscando a equalização do binômio: redução de custos X maximização de rendimentos.

Também se encontra abrigado por outra perspectiva, o binômio: fisco X contribuinte, o primeiro carregado pela política dirigida à escolha de critérios e objetivos na imposição de tributos e o segundo pela conduta lícita antes da hipótese de incidência visando a redução da carga tributária.

Com efeito, o planejamento tributário traduz um tema de relevância que abrange uma multiplicidade de análises e interpretações. Segundo Greco( 2011) deve ser analisado mediante ao impacto complexidade jurídica, política, dos negócios, e econômico-contábil.

Cabem ressalvas sobre o que discorre GRECO ( 2011) da complexidade jurídica e dos negócios face ao estudo do planejamento tributário:

*Complexidade Jurídica*, pois o debate sobre planejamento tributário é um jogo de xadrez em que têm presença relevante mais de trinta conceitos jurídicos. Como teremos oportunidade de verificar o planejamento convive, dentre outros, com os conceitos de legalidade, tipicidade, lacuna, abuso, fraude, simulação, função social da propriedade, capacidade contributiva, liberdade de contratar. Conceitos a respeito dos quais não há uniformidade de entendimento, e uma pequena diferença de concepção num deles frequentemente acarreta profunda alteração no significado do outro e na conclusão a que se chega perante o caso concreto.

*Complexidade dos negócios*, pois num mundo cada vez mais interdependente em que as relações comerciais e de interesses envolvem pessoas e objetos nos mais diferentes pontos do globo, captar com nitidez o significado de determinada operação é cada vez mais difícil. Muitas vezes não basta ler um singelo contrato para daí extrair um juízo conclusivo; é frequente ser necessário entender o perfil do empreendimento em questão, os efeitos econômicos gerados e etc. Só uma visão interdisciplinar permite compreender em sua inteireza o significado de certos “planejamentos”. (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 2011, p. 21).

Paralelamente, também se deve contextualizar de acordo com o posicionamento ideológico que se tem frente ao tema planejamento tributário.

Por vez, existem aqueles que defendem a ampla liberdade do contribuinte e afastam quaisquer hipóteses de desconsideração dos atos realizados por parte do FISCO, por outro lado, em extrema oposição existem aqueles que não aceitam o planejamento tributário porque frustra a capacidade contributiva e a isonomia.

Independentemente da posição ideológica a finalidade do planejamento tributário se compõe em: evitar a incidência do tributo e ou reduzir o montante de tributos antes de sua incidência mediante fundamentação jurídica.

Em contraponto, o planejamento tributário deve ser preventivo, oposto a sonegação fiscal, esse tipificado como crime no art. 1º da Lei 4.729/65 uma vez já ocorrido o fato gerador do tributo. Planejar implica em escolher entre duas ou mais opções lícitas que irá compor no menor imposto a pagar, ao revés, sonegar é se utilizar de meios ilegais tais como simulação, fraude e dissimulação afastando o recolhimento do tributo devido.

Portanto, as respostas se identificam com a busca do ponto de equilíbrio em análise ao caso concreto dentro dos limites da legalidade do planejamento, não consistindo apenas em suprimir tributos, mas sim reduzir tributos antes da ocorrência do fato gerador nos institutos aceitos pelo sistema jurídico, de forma que a reorganização provocada nas empresas seja apta a gerar efeitos perante o Fisco afastando uma possível desconsideração dos atos praticados.

## **2.2. Elisão fiscal, Evasão fiscal e Fraude à Lei, Simulação, Abuso de Direito, Abuso de Forma.**

Antes da exposição dos conceitos de Elisão, Evasão, Fraude à Lei, Abuso de Direito, Abuso de Forma, Simulação convém lembrar as expressivas cautelas apontadas pelo ilustre Marco Aurélio GRECO (2011) quando apresentam-se conceitos jurídicos, face a complexidade da realidade que sempre se enquadra de forma duvidosa.

Esta feita, o doutrinador explica que o conceito jurídico se assemelha a um mapa cartográfico, de forma que praticamente não apresenta todas as qualidades e elementos que o objeto possui. Até porque um mapa para retratar uma realidade deveria conter o maior número de detalhes possíveis para retratar a realidade com exatidão, praticamente deveria ser do tamanho original para atingir tal precisão.

Sobre dividir, definir e classificar vale uma importante leitura das palavras de Lourival VILLANOVA:

O direito é uma técnica de esquematizar classes de condutas para poder dominar racionalmente a realidade social. Generaliza em esquemas abstratos a vida em sua concreção existencial, para ofertar a possibilidade de previsão de condutas típicas, indispensável à coexistência social. (VILLANOVA 2005, *apud* CARVALHO 2014, p. 201).

Ademais Aurora Tomazini de CARVALHO (2010) leciona:

As classificações são próprias da Ciência do Direito, é o doutrinador que, ao observar o direito positivado, separa e agrupa regras, atribuindo nomes a estes grupos. Cada jurista se utiliza do critério que mais entende apropriado para descrever aquilo que vê. Por isso, a enorme variedade de tipos de normas trazidas pela doutrina. Algumas destas classificações não resistem a uma análise mais crítica, outras até fogem do âmbito jurídico. Por isso, para não incorrerem em erro, é recomendável que, antes de sairmos por aí classificando normas, voltemos nossa atenção para o ato de classificar, enquanto operação lógica e suas regras. (CURSO DE TEORIA GERAL DO DIREITO, 2010, p. 333).

Assim, os conceitos e suas classificações a serem apresentados, foram construídos a partir de elementos, características ou qualidades que ainda que não atinjam a máxima

precisão e devem ser observados levando em consideração a brevidade dessa pesquisa inserida no contexto jurídico, político e histórico atual.

A Elisão fiscal tem sido usada como sinônimo de planejamento tributário, deriva especificamente como a consequência desses atos, o exercício do direito do contribuinte em atribuir à gestão da sua empresa o planejamento tributário antes da hipótese de incidência, através da sequência de atos lícitos que objetivam diminuir preventivamente a carga tributária, ou seja, a elisão visa impedir o nascimento da obrigação tributária.

A luz da doutrina surgem algumas classificações com divergências quanto a elisão lícita e ilícita, que se opõe no sentido em que no primeiro caso traduz uma economia de tributos em decorrência da interpretação da lei tributária e no segundo caso uma economia de tributos não revestida de forma jurídica. TORRES (2012).

Acrescente-se também a essas classificações a elisão própria e imprópria, segundo DORIA (1977):

.. a elisão própria resultante de lacunas da lei, no qual o legislador, que não pode ser onipotente, deixa malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive nos próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escapam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes.

...a elisão imprópria que é aquela induzida pela lei, na qual o legislador conscientemente, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz á prática de certas modalidades de negócios benevolente tributados ou mesmos excluídos do círculo de incidência. (ELISÃO E EVASÃO FISCAL, 1977, p.49).

A Evasão Fiscal é um conceito diretamente e proporcionalmente oposto à elisão fiscal, constitui-se da pretensão de afastar a incidência dos Tributos através de atos ilícito, coibido em detrimento de inúmeros princípios entre eles a segurança jurídica do contribuinte que não a pratica.

A diferenciação entre elisão e evasão em regra compreende na intenção do contribuinte de pagar ou não tributo, nos ensinamentos de COELHO (2006):

o que diferencia é a i) natureza dos meios empregados, na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos, haverá fraude ou simulação de fato e, diversamente, na elisão os meios são sempre lícitos, porque não vedados pelo legislador; e ii) o momento da utilização desses meios, na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato gerador ou após a sua ocorrência, já na elisão, a utilização ocorre antes da realização do fato gerador ou antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio se revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa. (EVASÃO ELISÃO FISCAL: parágrafo único do art.116, CTN, e o direito comparado, p.42).

Desta feita, toda operação que estiver revestida de atos ilícitos com o objetivo de minimizar a carga tributária, a rigor não contempla quaisquer requisitos de um planejamento tributário e provavelmente será enquadrado na Lei nº 8.137/90.

Em questão de parênteses, podem ser afastadas em tese duas hipóteses de atos ilícitos que não serão suficientes para o FISCO desconsiderar a operação do contribuinte, segundo SCHINEIDER (2014):

Ilícitos insignificantes no contexto total da operação, em razão da aplicação do princípio da insignificância;

Ilícitos que não estejam diretamente relacionados à obtenção da economia tributária. (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANÁLISE DE CASOS, 2014, p. 106).

Por outro giro, Elusão Fiscal é um instituto intermediário entre o termo evasão e elisão fiscal. Ocorre nos casos onde o contribuinte tenha praticado ato que apesar de lícito, são desprovidos de causas negociais, de forma que tenham sido realizados com fraude à lei ou abuso de direito nos termos dos artigos 166, IV e 187 do Código Civil.

De acordo com TORRES (2012) a elusão é o fenômeno pelo qual o contribuinte mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa”, tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária.

Dentro das condutas ilícitas típicas, encontram-se a fraude, prevista no artigo 72 da Lei n. 4.502/64 e a sonegação prevista no artigo 71 do mesmo diploma legal, em ambas as condutas prevalecem a ação ou omissão dolosa que se enquadram em ilícitos penais.

Note-se que no que tange ao planejamento tributário não há ação ou omissão dolosa, o contribuinte por sua vez quando busca um planejamento tributário procura meios lícitos para suprimir, reduzir ou diferir o pagamento de tributos.

Por outro lado, Fraude à Lei segundo TORRES (2012) é uma organização de meios lícitos, com violação indireta da lei cogente de Direito Privado, para atingir uma finalidade que de outro modo não seria permitida pelo ordenamento. (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: elisão abusiva e evasão fiscal, 2012, p.180).

Ainda que o instituto fraude à lei é regulamentado pelo artigo 166 do C.C. ,no Brasil essa matéria comporta muitas controvérsias considerando-se a pouca regulamentação legal, a fraude à lei embora comprometa a validade do negócio, não lhe reveste de ilicitude. É uma espécie de infração indireta da norma jurídica para que a lei não seja aplicada, em síntese representa o abuso de autonomia privada para contornar e evitar a lei por meio de negócios que são individualmente válidos.

Opostamente a Simulação em que há expressa violação da lei regulamentada no artigo 167 do Código Civil, esse dispositivo prevê a simulação como cláusula de nulidade do negócio jurídico. Caso (o contribuinte se utilize de simulação mentiras) para apresentar ao

FISCO negócios jurídicos que afastem a tributação, estará operando um ilícito e não um planejamento tributário.

Nesse passo, GRECO (2011) segue a doutrina majoritária que apontam dois grandes conjuntos de situações que configuram simulação:

a) simulações objetivas que levam em conta o negócio jurídico celebrado;

b) simulações subjetivas que levam em conta as pessoas participantes de tais negócios.

Na categoria das simulações objetivas, está abrangida a simulação relativa se houver um negócio real e outro negócio aparente, enquanto na simulação absoluta haverá um negócio aparente e nenhum negócio subjacente (o que os autores chamam de pura mentira),

Nas simulações subjetivas estão abrangidas as hipóteses que envolvem a participação de pessoas, físicas ou jurídicas, em que se aparenta ou em que se utiliza uma delas como interposta pessoa ou canal de trânsito ou o verdadeiro negócio celebrado. (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 2001, p.276).

A detecção da simulação compreende grande complexidade, pois depende do alcance da efetiva intenção das partes envolvida até que se possa constatar provável divergência, em rasas palavras a simulação se manifesta quando se encontra divergência entre o que está documentado em uma determinada operação e o que se pretende que venha a parecer.

E ademais, vale ressaltar posicionamentos jurisprudenciais do Conselho de Contribuintes relativo à simulação:

Para que se possa materializar [simulação], 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 caso de elisão fiscal e não evasão (AC.CSRF/01.874/94 - Acórdão n. 108-09.037 sessão de 18.10.2006).

Não se nega que é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de quaisquer meios lícitos para economizar tributos e, por decorrência, deve-se considerar como legítimo o planejamento tributário. Entretanto, o que deve ser investigado é se a estrutura adotada foi legítima e se o seu regime jurídico foi observado. Em outras palavras, impede confirmar a circunstância concreta se o negócio jurídico realizado pelas partes é autorizado pelo direito privado como foi demonstrado e se revelam verdadeiras intenções das partes, pois se assim não for, é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização no ordenamento jurídico por meio de estratagemas, formalizados através de negócios simulados ou dissimulados, com o objetivo de causar prejuízo ao Erário Público. (Acórdão n. 101-94.771 sessão de 11.11.2004).

Veja-se, portanto que prevalece a intenção do contribuinte com os devidos resguardos de vedação legal, se não houver impedimento e seja provado que foram utilizados meios lícitos para economizar tributos não há o que se subsumir simulação.

O instituto do Abuso do Direito apresenta muita divergência atualmente, parte da doutrina admite novos limites no planejamento tributário em decorrência da evolução da sociedade brasileira frente a pesada carga tributária que segue na contramão da tendência mundial.

No entendimento de GRECO ( 2011 ):

haverá abuso de direito quando um negócio jurídico lícito implica uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, decorrente: a) da utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela que o ordenamento jurídico prevê para sua existência; ou b) de uma distorção funcional que implica inibir a eficácia de uma lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente para tanto. (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 2011, p.181).

De certa forma, para o contribuinte afastar a hipótese do abuso de direito, deveria indicar a motivação não predominante fiscal para realização de seus negócios, ainda que a intenção de economizar tributos não seja ilícita ela deve ser revestida de fundamentação legal e lícita.

Nas reflexões de Luis Eduardo Schoueri Jabur, por SHCNEIDER e ANAN Jr. (2014):

O controle do planejamento tributário por meio do abuso de formas seria de antemão vedado em nosso ordenamento jurídico. Isto porque somente seria possível o seu controle por meio da tributação por analogia, o que é vedado pelo artigo 108 CTN. (SCHOUERI, 1996, *apud* PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANALISE DE CASOS, 2014, p.115).

O Abuso de Forma é uma figura pouco utilizada no estudo do planejamento tributário, corresponde à adoção de estruturas negociais que não se adequam aos pressupostos econômicos.

### **2.3. Propósito Negocial**

A teoria do propósito negocial é originária do direito anglo-saxão (*business purpose theory*) e importada para o Brasil em meados dos anos 2000.

Ela basicamente se opõe a caracterização do abuso de forma, sempre que um contribuinte se utilizar de mecanismos em especialmente na esfera societária para diminuir tributos sem que possa caracterizar um escopo negocial estará revestindo esse ato de abuso da forma.

O propósito negocial é uma construção doutrinária que implica no entendimento de que, o contribuinte não pode realizar uma transação que possui como único propósito a redução da carga tributária. Ainda que previsto no art. 14 da Medida Provisória n.º 66/02, que dispunha acerca da possibilidade de desconsideração de todos os atos ou negócios jurídicos praticados com o objetivo de reduzir, evitar ou postergar o pagamento de tributos, foi convertida na Lei n.º 10.637/2002, entretanto, a redação do artigo mencionado não foi mantida, deixando a norma contida no artigo 116 do CTN sem sua devida regulamentação.

O tema propósito negocial deriva em inúmeras discussões nos tribunais administrativos, pois em tese se o contribuinte realizar uma transação que possui como único propósito comercial a redução da carga tributária não se comprova a busca de propósito negocial.

Além disso, cumpre esclarecer que ainda que não seja convincente o propósito negocial do contribuinte não compete à fiscalização a sua mera alegação, deverá provar a sua inexistência.

Nesse sentido seguem entendimentos jurisprudenciais:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN).( Acórdão n.101-94.340 sessão de 09.09.2003).

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não se pode admitir que considerações e interpretações subjetivas da autoridade fiscal possam descaracterizar operações legítimas e revestidas de licitude praticadas pelo contribuinte com total amparo da lei. Lobo, não pode prevalecer o entendimento e a possibilidade do aplicador da lei, com base em meras interpretações pessoais, no sentido de que, se uma determinada operação fosse realizada de modo diverso ensejaria uma tributação maior [...] identificar conteúdos econômicos diversos daqueles efetivamente queridos e realizados pelos contribuintes, e desconsiderar as operações formalmente legítimas para exigir tributo de acordo com as suas convicções subjetivas, sob a suposição de outra operação considerada por ele como sendo real. (Acórdão n. 101-94.340 sessão de 09.09.2003).

A análise do propósito negocial permeia a subjetividade, é questionável esse cabimento para desconsiderar uma ação empresarial somente porque se tem como objetivo reduzir tributos de forma lícita com efetiva adequação entre a estrutura jurídica utilizada (forma) e a realidade concreta (substância), bem como a congruência mediante aos princípios da função social do contrato, a probidade e a boa-fé.

Nesse passo aponta-se uma dicotomia sobre o cabimento da prevalência do conteúdo sobre a forma na esfera jurídica. Segue sabiamente nesse tema Paulo de Barros CARVALHO (2010):

A prevalência do conteúdo sobre a forma é mais um dentre muitos falsos problemas de que perturbam a compreensão do direito positivo. Isso porque forma e conteúdo não são aspectos separáveis a ponto de tornar-se possível preterir um em favor do outro, são dimensões de um objeto incindível. Com propriedade, o escritor e crítico literário José Veríssimo: “ a forma é o fundo aparecendo” . E não há outro jeito de se

conhecer, descer às entranhas do significado atribuindo-lhe significação, senão pelo contato com a forma com que se apresente o signo. (CARVALHO, 2010, Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. Disponível em: <<http://revista.usp.br/rfdusp/article/705>> Acesso em 27 de março de 2015).

Vale salientar jurisprudência que o próprio CARF consolidou:

É fundamental a ressalva em que se tratando de critério importado do direito estrangeiro ao direito pátrio, urge laborar-se com as devidas cautelas - especialmente quando o fenômeno é resultado de evolução jurisprudencial e quando aquele que é importado do *common law*, sem que tenha havido inovação legislativa para embasar essa mudança - , fazendo-se perscrutar toda legislação brasileira e estrangeira, mediante ponderado teste de compatibilidade, para saber até onde é possível transpor entendimentos doutrinários e conclusões concertadas à luz do direito estrangeiro ao pátrio. A doutrina do propósito negocial nasce a partir dos abusos ocorridos nos Estados Unidos advindo do uso dos denominados *tax shelters*, como antídoto ao abuso de brechas na lei e do uso de estruturas fictícias somente com o objetivo de evitar pagamento de tributos. A propósito, a posterior codificação do propósito negocial nos Estados Unidos ilustra os problemas da aplicação de um conceito tão amplo. ( Acórdão n.101-96.724, sessão 29 de maio de 2008).

Em contraponto, entende-se que uma empresa, independentemente do tipo societário, não pode ter como seu objeto social exclusivamente destinado a função de economizar tributos o que certamente ensejaria a desconsideração pelo Fisco, mas pode desde que dentro

da legalidade, cumprido os princípios norteadores do sistema, diante da caracterização da substância e do propósito negocial culminar com um planejamento tributário lícito e legítimo.

Em regra os casos de autuação fiscal baseiam-se, por exemplo, na utilização de “empresas veículo”, ou seja, uma entidade cuja finalidade é servir de veículo para transferir da controladora original para uma controladora intermediária a participação que possui em outra entidade.

Segundo ULHOA FILHO (2014) as autuações se fundamentam em:

- i) sociedade de duração efêmera; ii) veículo de transferência para ágio; iii) ausência de funcionários e de atividades operacionais ;iv) inexistência de propósito negocial. (PLANEJAMENTO TRIBUTARIO ANÁLISE DE CASOS, 2014, p. 48).

Cumpra esclarecer também que ágio é um instituto jurídico que possui disciplina legal disciplinada pelo Decreto-Lei N.1.598/77, que dispõe que ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição de um investimento e seu valor patrimonial.

Nesse entendimento, podem ser citados, por exemplo, ULHOA FILHO (2014) o caso do SANTANDER em 25/10/2000 que além da discussão sobre o ágio, discutiu-se o propósito negocial e a utilização da empresa veículo. Os principais argumentos de propósito negocial constatados foram i) a preservação do sigilo e estratégia quanto ao valor a ser ofertado em leilão; ii) a aquisição do Banespa com ágio legitimou o direito ao aproveitamento do benefício fiscal ;iii) a impossibilidade de integralizar capital em instituição financeira com participações societárias. (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANÁLISE DE CASOS, 2014, p. 50).

No caso TELEMAR em 04/08/1998 utilizou-se de empresa veículo e culminou com decisão unânime favorável ao contribuinte. Os principais argumentos de propósito negocial e fundamentação econômica foram: i) impossibilidade de transferência da dívida da Telemar com a União para a TNL (caracterização de exercício abusivo de poder de controle- IN - CVM 319/00); ii) a eliminação do impacto da amortização do ágio sobre os dividendos da

TNL( Tele Norte Leste) e iii) a impossibilidade de alteração na composição societária da TNL. (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANÁLISE DE CASOS, 2014, p. 50-51).

Considere-se com relevância o princípio da autonomia da vontade o que reveste aos contribuintes dentro da licitude de seus atos objetivarem a reorganização de suas empresas e negócios como traduz Paulo de Barros CARVALHO (2010):

A título de exemplo são inegavelmente lícitas as atitudes dos contribuintes que objetivem à reestruturação e reorganização de seus negócios. A própria Constituição da República, ao garantir o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e o pleno direito de exercício da autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV e XVIII; e art. 170 e seus incisos) dentre os quais se encontra a liberdade contratual, confere ao contribuinte a permissão para ordenar-se do modo que entender mais vantajoso, segundo o princípio da livre iniciativa (CARVALHO, 2010, Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. Disponível em:

<<http://revista.usp.br/rfdusp/article/705>> Acesso em 27 de março de 2015).

Com efeito, Paulo de Barros CARVALHO conclui que a opção negocial feita pelo contribuinte , para melhor operacionalizar o desempenho de suas atividades, não pode ser desconsiderada pela autoridade administrativa para fins de tributação. O desprezo pela forma adotada encontra óbice intransponível na legalidade tributária e na tipicidade fechada e cita Alfredo August BECKER (2007) em seu artigo:

a doutrina da Interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário de evoluir como ciência

jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário (TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, 2007, p.).

Por fim, CARVALHO (2010) conclui em seu artigo com as respectivas ressalvas apresentadas da dicotomia entre forma e conteúdo no sentido de que não podem ser resolvidas a prevalência de um sobre o outro e articula:

Que faz o contribuinte ao estruturar seu negócio? Uma forma. Que pretende o Fisco ao reduzir a termo sua pretensão de “desconstituir” o negócio jurídico produzido pelo contribuinte? Impor-lhe **outra** forma. Como decidir o conflito entre essas formas? Há regras no sistema que preveem tais possibilidades: o princípio da autonomia da vontade privada desempenha ai papel fundamental, mas que comporta suas exceções, em especial a figura da simulação. Afora essas situações é vedado à Administração intervir sob a forma escolhida pelo sujeito. (CARVALHO, 2010, Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. Disponível em:

<<http://revista.usp.br/rfdusp/article/705>> Acesso em 27 de março de 2015).

Em resumo, ainda que seja notável o aumento de autuações fiscais e que devam ser analisadas pontualmente diante do caso concreto, não há o que se falar na aplicação imprópria de norma antielisiva ou da ausência de propósito negocial com o objetivo de coibir o planejamento tributário. Todo planejamento tributário pautado em procedimentos lícitos, no obviamente estará em consonância com o princípio da autonomia da vontade, da livre iniciativa, e do princípio da legalidade, verdadeira cláusula pétrea, e, sobretudo preservará a segurança jurídica do contribuinte no que prescreve o direito positivo brasileiro.

## CAPÍTULO III LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 3.1. Limites positivos

Em um primeiro momento o principal foco da análise dos limites do planejamento está na licitude ou ilicitude do ato. Entretanto parte da doutrina tem adotado o termo de limites positivos ao planejamento tributário, incluindo outros requisitos para o reconhecimento do planejamento por parte do Fisco.

Para GRECO (2011), o primeiro deles a ser reconhecido como aplicável em nosso sistema jurídico, corresponde à finalidade e à congruência do negócio jurídico.

Para esse autor o único motivo que se perfaz pela intenção do contribuinte em obter economia tributária não é suficiente para realização do negócio, seria necessária a demonstração de que ensejaram outros motivos para sua realização. Ainda que existente o motivo e a finalidade predominantemente não tributários, devem ser compatíveis entre si.

Observa-se que ainda que em determinado planejamento tributário seja derivado de atos lícitos e não tenha ocorrido simulação, fraude à lei ou abuso de direito, caso não se demonstre que o motivo de sua realização é compatível com a finalidade do negócio, poderá ocorrer a sua desconsideração pelo Fisco.

Assim avançados os limites de coerência entre o motivo e a finalidade (que não podem ser predominantemente tributários), cabe uma segunda fase de restrições ao segundo limite positivo, ou melhor, a coerência do negócio como planejamento estratégico adotado pela empresa.

Ademais, existem várias teses e pressupostos que definem os limites que deflagram se o contribuinte está diante de um planejamento tributário lícito e aceitável ou diante de um planejamento que será desconsiderado pelo Fisco.

De sobremaneira cabe ao contribuinte desde que dentro da licitude e sem afastar o princípio da solidariedade social, que imputa ao todo cidadão o dever de contribuir para o financiamento das despesas públicas diante de sua capacidade contributiva, elaborar o seu

planejamento tributário dentro dos limites legais e em acordo com os princípios que regem o direito tributário.

O princípio da capacidade contributiva se perfaz em consonância aos princípios da igualdade e da isonomia e tem como pressuposto a proteção do mínimo vital a família na tributação.

O artigo 145 do parágrafo 1º da Constituição Federal prescreve o princípio da capacidade contributiva, pois é atribuído os impostos ao contribuinte em caráter pessoal e de certa maneira graduado de acordo com sua capacidade econômica. Entretanto, fica atribuída à fiscalização tributária a fiscalização quanto à efetividade dessa capacidade desde que respeitado os direitos individuais e dentro dos termos da lei.

E ainda dentro desse análise do princípio da capacidade contributiva cabe os apontamentos do professor GRECO (2011):

“Ao falar em capacidade contributiva, é preciso estar atento para não instaurar uma discussão de caráter meramente subjetivo. Para alguns, isto seria inevitável, pois a figura é impossível de definir e, portanto, deveria haver uma avaliação de capacidade contributiva individual, o que tornaria o conceito totalmente não operativo” (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 2011, p.319).

Dessa forma o princípio da capacidade contributiva impõe limites à tributação, nesse sentido em que o estudo do planejamento tributário há de se tomar muito cuidado para que esse seja lícito e legítimo dentro da liberdade que o contribuinte tem para definir os atos que envolvam o planejamento estratégico.

Em resumo, o principal limite positivo para o planejamento tributário encontra-se na coerência do negócio praticado pelo contribuinte e o respectivo planejamento estratégico do empreendimento econômico.

### 3.1. Limites ao Poder do FISCO

Cotejar sobre a faculdade do Fisco em qualificar ou desqualificar os negócios privados, implica na observação das condições e limites que a atividade administrativa através dos atos dos agentes públicos deve se manter adstrita dentro do princípio da legalidade.

Nessa seara, Paulo de Barros CARVALHO (2010) dispõe sobre a atividade administrativa tributária em face da lei:

O princípio da legalidade rege, severamente, toda a atividade administrativa do Estado. Os atos administrativos exarados pelos agentes públicos mantêm-se dentro dos estritos termos da lei, assim os de competência vinculada, como os discricionários, em qualquer setor do vasto campo de atuação. Em matéria tributária, terreno sobremodo delicado, por tocar direitos fundamentais dos administrados, quais sejam o direito de propriedade e liberdade, as normas que disciplinam a atividade administrativa são especialmente rígidas, com seus momentos capitais regulados por expedientes que devem guardar cabal aderência aos mandamentos que o direito positivo institui. Nenhum ato pode ser praticado sem autorização expressa da lei e o funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro das providências legalmente possíveis. ( CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2010, p. 657).

Desse modo, a legislação tributária completa a legalidade dos atos administrativos uma vez que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas designadas a fiscalizar e documentar a atividade fiscalizatória.

Entretanto, isso não significa que compete ao Fisco fiscalizar de modo abusivo de forma a desqualificar e requalificar o negócio jurídico na esfera privada há de se preservar o direito a auto-organização, a liberdade de escolha de acordo com a natureza do negócio bem

como o planejamento de reorganizar a atividade econômica com eficiência para controlar e minimizar o impacto tributário adotado pelas empresas.

O exercício de auto-organização adotado pelas empresas se perfaz pelo princípio de liberdade de escolha em contraponto ao princípio da legalidade, princípio da capacidade contributiva e da isonomia, onde os efeitos jurídicos no que compete a esfera tributária devem ser analisados à luz da legalidade e não da arbitrariedade.

Um dos principais objetivos do administrador de uma empresa é buscar a maior rentabilidade possível para o seu empreendimento em direta e estrita ligação com a manutenção da função social de empresa, os do cumprimento dos contratos.

Nesse passo cabe a reprodução de GRECO (2011):

...não nego a existência do direito do contribuinte de se auto-organizar, afirmo apenas que o exercício deste direito é dependente de uma razão extratributária, econômica, familiar, etc. que seja a causa fundamental do negócio e que o justifique. Não sustento a aplicabilidade da chamada interpretação econômica das leis tributárias; afirmo, apenas, que os atos abusivos não serão oponíveis ao Fisco. Não pretendo fazer uma leitura segmentada da Constituição; busco, isto sim, entender o conjunto de suas previsões. Não afirmo que o Fisco possa, a seu bel-prazer, desqualificar as operações realizadas; afirmo isto sim, e peremptoriamente, que cabe ao Fisco o ônus da prova de que o motivo predominante da operação foi busca da menor carga tributária. (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 2011, p. 216).

Ademais não pode ser penalizado o administrador contribuinte se para tal tenha que se apoiar em lacunas da lei e demais estudos em face de diminuição dos reflexos tributários. Os limites do poder do Fisco frente ao exercício de direito do contribuinte compõe ainda que dentro da legalidade tese muito complexa.

## CAPÍTULO IV ESTUDO DO CASO KITCHENS

O caso em análise envolve a Kitchens Comércio de Aparelhos Domésticos Ltda, o qual foi apreciado pela 7ª Câmara do 1º CARF, nos autos do processo administrativo n.13808.000058/97-33 - Acórdão n.107-08.326.

Trata-se de uma autuação fiscal com argumento de omissão de receitas apuradas a partir da diferença que se verificou entre o valor das comissões pagas aos funcionários das empresas e do somatório das receitas informadas em DIPJ's pelo contribuinte e pela pessoa jurídica denominada Kitchens Cozinhas e Decorações Ltda.

Segundo Fabiana Del Padre TOMÉ (2014) o cerne da controvérsia diz respeito à segregação de atividades entre duas empresas

insurgindo-se a autoridade administrativa contra tal procedimento, por entender que ambas configurariam um único contribuinte, havendo o que poderia ser chamado de “unidade de fato”. Por assim considerar, constituiu créditos tributários relativos ao IRPJ ,e reflexamente ao PIS, COFINS e CSLL.( PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANÁLISE DE CASOS, 2014, p. 229).

Acrescentem-se algumas informações sobre a estrutura e as atividades das empresas em questão; A Kitchens Cozinhas e Decorações Ltda. tem por atividade-fim a elaboração de projetos, venda de eletrodoméstico e respectiva instalação, por outro lado a Kitchens Comércio de Aparelhos Domésticos Ltda. tem por atividade-fim fabricar os móveis dos projetos a serem elaborados pela Kitchens Cozinhas e Decorações Ltda. Cada empresa comporta sua sede com respectivas estrutura de gestão, de funcionários e departamentos.

Ocorre que a Kitchens Cozinhas e Decorações Ltda. não possuía departamento de vendas de forma que a comercialização de seus produtos eram feitas pela Kitchens Comércio de Aparelhos Domésticos Ltda. Conseqüentemente, o custo final da comercialização é distribuído entre as duas empresas, sendo que a remuneração da fabricantes por encomenda se dava por meio de comissões.

O caso foi apreciado pelo então Primeiro Conselho de Contribuintes e identificaram que ainda que as empresas operassem de forma distinta, atuavam de fato como um única entidade. Com isso indicava-se para uma simulação em que o faturamento era distribuído entre duas empresas jurídicas distintas, entretanto diante da realidade dos fatos operavam como uma única empresa. Com o ato simulatório, o contribuinte escapava da tributação do IPI, passando a se sujeitar ao ISS resultando em um menor ônus tributário. Segue o acórdão de 09 de novembro de 2005:

PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Os elementos probatórios indicam, com firmeza, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, formam uma única empresa que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do produto por ela notoriamente fabricado e comercializado.

IRPJ E OUTROS - OMISSÃO DE RECEITAS - Constatada, ainda que parcialmente, a falta de registro de receitas apuradas a partir de pedidos de compra e ou prestação de serviços, sem que a autuada conteste a veracidade dos referidos documentos, provado está a omissão de receitas que deve ser imputada à empresa considerada como um todo.

CSLL E DEMAIS DECORRENTES - O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes.

Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício, para restabelecer as exigências de omissão de receita do ano de 1993, e, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para reduzir a multa por agravamento a 75. Acórdão nº : 107-08.326

As provas apresentadas foram consideradas lícitas e idôneas e por unanimidade os membros da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidirem pelo lançamento do IRPJ por omissão de receitas, bem como CSLL e demais decorrentes.

No caso em análise, ocorreu a simulação mediante a segregação das atividades empresariais em pessoas jurídicas distintas. Entretanto, nada obsta a possibilidade em virtude do princípio da autonomia da vontade, que preceitua o direito privado de efetuar-se um planejamento tributário diante de segregação das atividades empresariais em pessoas jurídicas distintas.

Em suma dispõe TOMÉ (2014):

..qualquer que seja a finalidade do ato jurídico, e desde que o negócio eleito seja efetivamente executado, não havendo ocultação de fatos a ele subjacentes, este há de surtir os efeitos previstos no âmbito tributário. E a segregação de atividades em duas pessoas jurídicas não foge a essa regra: havendo dois conjuntos estruturados de elementos para a prática de objetos sociais de cada entidade, e sendo esses conjuntos empregados nos desempenhos das respectivas atividades, ter-se-á configurada a reestruturação empresarial, sem que a operação seja tida por artificiosa, sendo, por conseguinte, insuscetível de desconsideração. (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANÁLISE DE CASOS, 2014, p. 248).

Nesse passo confere a análise e o cabimento dos atos frente a figura da Elisão ou Planejamento Tributário diverso de agir intencionalmente com dolo de prejudicar o Fisco através de práticas não autorizadas juridicamente defrontando-se com a Evasão Fiscal.

## CONCLUSÃO

No mundo dos negócios atual é de efetiva importância a análise estratégica de despesas e investimentos. Em relação aos impostos existem equipes direcionadas a organizar e planejar, visando obter ideias e planos que possibilitem a perfeita congruência entre aspectos industriais, comerciais, fiscais que possibilitem a permanência das empresas em um mercado extremamente competitivo.

No que concerne à esfera fiscal estão diretamente ligadas às condições de economia de impostos que a princípio se perfazem através de um planejamento que envolve reorganização tributária com eficiência.

Inicialmente devem ser afastadas algumas hipóteses de planejamento tributário abusivo, tais como: cabimento à simulação, fraude à lei, abuso de forma, falta de propósito negocial, dissimulação a ocorrência do fato previsto no antecedente da norma padrão de incidência tributária e falta de finalidade exclusiva de redução de tributos, pois diante desses cabimentos o planejamento tributário será provavelmente desconsiderado pelo Fisco.

Ainda que, a jurisprudência administrativa oscile entre limites radicalmente opostos, o que coloca o contribuinte frente a um forte clima de insegurança jurídica uma vez que atualmente se tem muita dificuldade de se identificar o limites que regem o planejamento tributário para que o contribuinte trace um efetivo plano de ação de seus negócios com intuito de obter economia tributária, deve ser considerado um planejamento eficiente.

Considerando-se um planejamento feito preventivamente de forma a antecipar efeitos e consequências jurídicos tributárias, visando o êxito de uma reorganização baseada em operações legítimas estará o contribuinte diante de um planejamento eficiente.

É fato a importância da reorganização no que reserva os impactos tributários, deve ser precisa e eficiente e delimitadamente planejada, com observações as hipóteses de desconsideração, a capacidade contributiva e com ressalvas restritivas à insegurança jurídica que permeia todo esse tema.

Apesar de como já explanado o planejamento tributário já existir há mais de 600 (anos), a inserção no sistema jurídico tributário ainda é recente e necessita de estruturação jurídica, o que não impede de que se aperfeiçoa com a sua aplicabilidade.

**BIBLIOGRAFIA**

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Marcial PONS.:Editora Noeses, 2007.

BORGES, Humberto Bonavides Borges. **Planejamento Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A.,2014.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. **Planejamento Tributário Análise de Casos**. Vol. 3. São Paulo: MP Editora, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Editoria Noeses,2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributária Linguagem e Método**. 4ª ed. São Paulo: Editoria Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Construtivismo Lógico-Semântico**. Vol.I. Editora Noeses, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

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

SOUZA, Priscila de. **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. X Congresso Nacional de Estudos Tributários.** São Paulo: Editora Noeses, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados.** Disponível em <http://revistas.usp.br/rfdusp/article/705>  
Acesso em 27 de março de 2015.