

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Isadora Toledo Dobbert

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROPÓSITO NEGOCIAL SOB A
ÓTICA DO CARF**

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Isadora Toledo Dobbert

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROPÓSITO NEGOCIAL SOB A SOB
A ÓTICA DO CARF**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de ESPECIALISTA EM DIREITO TRIBUTÁRIO, sob a orientação da Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa.

São Paulo
2018

Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos meus pais, Fernando e Renata, por sempre apoiarem meus ideais, dando suporte e conforto sempre.

Ao meu namorado, Gustavo, que sempre me instigou a alcançar meus objetivos e me apoio nos momento mais difíceis.

Agradeço à estimada orientadora deste trabalho Prof. Íris Vânia Santos Rosa, por todos os ensinamentos compartilhados durante o curso inteiro e também pela orientação dada na elaboração desse trabalho de conclusão de curso.

E, por fim, à minha comadre, Camila, quem eu tive o prazer de conhecer durante a Faculdade de Direito e quem conduziu, desde os primeiros passos, a minha carreira no Direito Tributário.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROPÓSITO NEGOCIAL SOB A ÓTICA DO CARF

Isadora Toledo Dobbert

RESUMO

O presente estudo tem como intuito analisar a aplicabilidade do instituto do propósito negocial, como elemento de validade para o planejamento tributário, no direito brasileiro. A análise foi desenvolvida sob o enfoque da legalidade e legitimidade deste elemento, ante a sua falta de regulamentação e a utilização indiscriminada pelas Autoridades Administrativas. A partir do estudo aprofundado do planejamento tributário e do propósito negocial, demonstrando inclusive a inserção deste elemento no Direito Brasileiro, foi possível construir a base de fundamentação que suportou a análise crítica desenvolvida sobre a jurisprudência administrativa. Restou demonstradas a origem e as limitações que impedem a aplicação do instituto e comprovou-se que grande parte das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aplicam indiscriminadamente o propósito negocial como requisito de validade para os atos e negócios jurídicos, estando pautado principalmente no Princípio da Capacidade Contributiva. Por fim, examinou-se dois importantes julgamentos administrativos que afastam a necessidade de comprovação de motivo extratributário para validar o Planejamento Tributário orquestrados pelos contribuintes.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Propósito Negocial, motivo extratributário, Princípio da Capacidade Contributiva, Parágrafo Único do Artigo 116, CTN.

TAX PLANNING AND THE BUSINESS PURPOSE UNDER CARF'S OPTICS

Isadora Toledo Dobbert

ABSCTRACT

The present research aims to analyze the applicability of the business purpose, as an element of validity of tax planning, in Brazilian legislation. The analysis was developed over the legality and legitimacy of this element, due to the lack of regulation and the indiscriminate use by the Administrative Authorities. Based on the in-depth study of tax planning and the business purpose, including demonstrating the insertion of this element in Brazilian Legislation, it was possible to build arguments that supported the critical analysis developed over administrative jurisprudence. The origin and limitations that prevent the application of the institute have been demonstrated and it has been proven that most decisions of The Board of Tax Appeals indiscriminately apply the business purpose as a validity requirement for legal acts and deals, being based solely on the Principle of Contributory Capacity. Finally, it was examined two important administrative judgments that waive the necessity to prove the business purpose to validate tax planning orchestrated by taxpayers.

Key words: Tax Planning, Purpose Negotiation, Principle of Contributory capacity, Sole Paragraph of Article 116.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
I. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	3
1.1 Noções preliminares	3
1.1.1 Das fases do planejamento tributário no Brasil	6
1.2 Elisão, evasão e elusão.....	8
1.2.1 Das definições encontradas na doutrina e a relação com os conceitos de simulação, dissimulação e fraude	9
1.3 Da Legislação pertinente e seu alcance	15
1.4 Dos conceitos aplicadas neste trabalho.....	20
II. DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	23
2.1 Da origem do instituto - Suprema Corte Americana, 1935.....	23
2.2 A inserção do propósito negocial no direito brasileiro	27
2.3 Das limitações à Aplicação do propósito negocial.....	31
III. CRÍTICA À APLICAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF	35
3.1 Análise crítica da evolução histórica do propósito negocial na jurisprudência administrativa	35
3.2 Exame detalhado de casos.....	43
3.2.1 Caso Freios Vargas S/A.....	44
3.2.2 Caso Suzano v. Petrobrás	48
CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
BIBLIOGRAFIA	54
Doutrina.....	54
Jurisprudência.....	56
Legislação.....	57

INTRODUÇÃO

Em um país onde a carga tributária representa 32,38% do Produto Interno Bruto (PIB), resultado divulgado pela Receita Federal do Brasil referente ao ano calendário de 2016 (Fonte: Gazeta do Povo), o planejamento tributário se tornou indispensável para a sobrevivência do contribuinte no mercado globalizado, no qual estamos inseridos.

O presente trabalho tem como intuito adentrar no mundo do planejamento tributário, para então analisar mais precisamente o propósito negocial, que o julgadores brasileiros “tomaram emprestado” da Suprema Corte Americana e veem empregando em suas decisões.

Abordaremos, no primeiro capítulo, noções preliminares e as fases do planejamento tributário no Brasil, adentrando nos conceitos de elisão, evasão e alusão e na legislação pertinente para então desenvolver o nosso entendimento a respeito deste tema.

No segundo capítulo, passaremos à análise do propósito negocial em si, focando principalmente na sua validade jurídica e na sua aplicação na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O propósito negocial tem como uma de suas definições o motivo extratributário que justifique a realização de atos e negócios jurídicos. No caso de uma pessoa jurídica, o propósito negocial deveria estar ligado à função social descrita no contrato social ou estatuto, e deveria objetivar, principalmente a otimizar de seus negócios.

Recentemente, os Tribunais Administrativos, suportados pela doutrina, veem empregando o referido instituto como norte para determinar a legalidade de uma operação e inclusive desconstituí-la, se for o caso. Isto é exatamente o que será analisado criticamente no último capítulo.

Em que pese a aplicação mencionada acima, muito se discute a respeito da falta de previsão legal, considerada por alguns como condição necessária para a aplicação do propósito negocial, como um critério para avaliação de um planejamento tributário.

Ademais, também existe a necessidade de compreender o porquê os julgadores tem considerado como ilegais planejamentos tributários que, sem ultrapassar os limites da legislação vigente, visam uma determinada operação de maneira menos gravosa ao contribuinte.

Se o planejamento tributário visar apenas e tão somente a economia tributária, ainda que livre de simulações e ilegalidades, poderá este ser julgado como ilegal, por ausência de propósito negocial? Ora, se o propósito negocial está ligado diretamente com a atividade de uma empresa e que esta, por sua vez, tem por objetivo auferir lucro, reorganizar operações e transações de uma empresa para diminuir custo tributário, poderia ser considerado artifício condenável e ilegal?

Percebemos nítida reticência dos órgãos julgadores com relação às questões mencionadas acima, o que acarreta insegurança jurídica para os contribuintes que fazem uso de planejamentos tributários para manter a competitividade no mercado.

Mesmo não havendo respostas clara para as questões acima, a jurisprudência que está sendo formada nos tribunais administrativos se apoia no propósito negocial, como critério de validade, ainda que não haja legislação específica que imponha este critério e nem que regulamente os limites do planejamento tributário de forma clara.

Ante ao exposto acima, a análise aprofundada sobre a temática tornou-se importante para entender a proporção que a exigência de motivo extratributário alcançou nas decisões administrativas e a conseqüente insegurança jurídica ante a falta de regulamentação.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Para iniciar este trabalho, se faz necessário apresentar primeiro as noções básicas a respeito do planejamento tributário, bem como evidenciar a opinião dos doutrinadores a respeito do tema, pois estas acabam por influenciar as decisões proferidas pelo Tribunal Administrativo.

Serão demonstradas, neste capítulo, as fases do planejamento tributário no Brasil, a subjetividade e a falta de uniformidade dos conceitos elisão, evasão e elusão, e a legislação vigente a respeito do tema, adentrando inclusive no âmbito do Direito Civil.

Por fim, buscou-se determinar quais terminologias serão usadas neste trabalho para dirimir eventuais dúvidas geradas pela falta de uniformidade da doutrina.

1.1 NOÇÕES PRELIMINARES

A expressão “planejamento tributário”, de forma geral, é empregada para designar um conjunto de atividades que são previamente estudadas e definidas com enfoque tributário, contábil e societário, observando a legislação vigente, e com o intuito principal de reduzir, afastar ou postergar o pagamento do tributo.

Malkowski (2000, p.41) define planejamento tributário como sendo “a designação corrente para uma série de procedimentos tradicionalmente conhecidos como formas de economia de impostos”¹.

Já na palavras de Heleno Taveira Tôres (2012, p.25): “‘planejamento tributário’ é expressão que deve servir para designar tão só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados”².

¹ MALKOWSKI, Almir. *Planejamento Tributário e a questão da elisão fiscal*. São Paulo: Editora de Direito, 2000. cit. p.41.

² TORRES, Heleno Taveira. *Limites ao Planejamento Tributário* - In: A norma geral de descon sideração de atos ou negócios do direito brasileiro. Curitiba: Juruá, 2002. cit. p. 25.

O mesmo autor em prévia obra (2003, p. 175) explica que a expressão planejamento tributário comporta uma análise como *processo e produto*, em suas palavras:

“Enquanto procedimento, ‘planejar’ é trabalho de preparação para qualquer empreendimento [...] e como ato, o planejamento corresponde à orientação que é dada à conduta humana, na constituição dos atos jurídicos, a partir do plano elaborado para otimizar os custos com as obrigações tributárias, pela identificação e organização das melhores e mais econômicas alternativas de formação dos negócios jurídicos permitidos pela legislação, reduzindo as possibilidades de conflitos com o Fisco”³.

Marco Aurélio Greco (2004 p. 92-93) diferente da maior parte dos doutrinadores, separa da ideia de “planejamento tributário” das chamadas “opções fiscais”. Explica o autor que as “opções fiscais”⁴ estariam fora do campo do planejamento tributário por se tratarem de possibilidades positivadas na legislação e incentivadas pelo ordenamento jurídico.

De qualquer sorte, sabemos que existe um preconceito com a ideia do planejamento tributário, devido ao fato de que para fazê-lo permeia-se a legislação e trabalha-se com as lacunas encontradas, resultando no não recolhimento ou diferimento de um determinado tributo que a princípio deveria ser recolhido.

No entanto como leciona Marcus Abraham (2007, p. 278), “o mais importante é ter em mente que falar em planejamento fiscal não significa, apenas encontrar falhas na legislação (loopholes) ou realizar grandes malabarismos societários, contratuais ou financeiros para obter ganhos fiscais, conforme esta ou aquela forma de se interpretar o sistema tributário. Existem outras maneiras de se buscar uma economia tributária, plenamente legítima e eficaz, de acordo com o sistema tributário nacional”⁵.

³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. cit. p. 175.

⁴ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, 3ª Edição, São Paulo: Dialética, 2004. cit., p 92-93.

⁵ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. cit. p. 278.

Ademais, o planejamento tributário é de suma importância para reduzir o custo de bens e serviços, levando em consideração que os tributos acabam por integrar o preço dos bens e serviços. Logo, temos como justificativa para a utilização de planejamentos, o Princípio da Eficiência.

Andrade Filho⁶ (2014, p. 1.040), propõem que esta justificativa seja levada em consideração, principalmente porque otimizando os encargos tributários evitar-se-ia o repasse destes custos que acabam por onerar toda a cadeia produtiva até atingir o consumidor final.

Quer nos parecer que a expressão “planejamento tributário” está diretamente ligado com o conceito de elisão fiscal, pois trata-se de um procedimento executado pelo contribuinte para alcançar a economia tributária de forma lícita e legítima, abarcando também as opções fiscais, que muitas vezes são utilizadas como base para os planejamentos tributários.

Como exemplo podemos citar a estruturação das operações de uma empresa em função do aumento de custo resultante da incidência do ICMS. Explicando melhor, atualmente as empresas estudam as operações que pretendem realizar e qual seria a melhor posição geográfica para fazê-lo levando em consideração possíveis opções fiscais dadas pelos próprios estados e até mesmo a alíquota aplicada em cada estados, para então definir onde ficará a empresa ou até mesmo as filiais.

Dessa maneira, um dos objetivos deste trabalho é pôr um fim no preconceito que a expressão planejamento tributário carrega, demonstrando que este procedimento não é apenas legal como também, muitas vezes, necessário para garantir a sobrevivência das empresas, ante a acirrada competição existente no mercado globalizado.

⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*, 11ª edição, São Paulo: Atlas, 2014, p. 1.040.

1.1.1 DAS FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Na visão do ilustre doutrinador Marco Aurélio Greco (2004, p. 281), o planejamento tributário passou por três fases diferentes, quais sejam: “*liberdade salvo simulação*”, “*liberdade salvo patologias- abuso de direito, fraude à lei e outras figuras*” e por último, a fase que estamos vivenciando agora, “*liberdade com capacidade contributiva*”. Vejamos a breve síntese do tema feita pelo próprio autor:

“Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos ilícitos, salvo simulação; na segunda fase ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o primeiro da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva”.⁷

A distinção das três fases, dentro do contexto legislativo, é deveras importante para entendermos a evolução das restrições impostas ao planejamento tributário, principalmente considerando a inserção do parágrafo único no artigo 116 do CTN que trataremos a seguir.

Na primeira fase do planejamento tributário não existiam restrições para sua aplicação, desde que este fosse pautado no Princípio da Legalidade, ou seja, que não compreendessem atos ilícitos com o intuito de mascarar o fato gerador através da simulação. Vemos aqui um momento de estrita legalidade, no qual os atos e negócios jurídicos eram considerados de forma individual e, se feito em conformidade com a legislação, não poderiam ser desconstituídos ou questionados pelas Autoridades Administrativas.

Passando para a análise da segunda fase, percebemos que, apesar da manutenção da liberdade, vários mecanismos foram sendo criados e incorporados no direito para frear os planejamentos que, a princípio, eram tidos como legais. Por isso, o

⁷ Cf. Item 4, p. 281.

termo “simulação” é substituído por “patologias do negócio jurídico”, abrangendo neste momento o abuso de direito⁸ e a fraude à lei.

É neste momento que surge o conceito do propósito negocial e a teoria do “abuso do direito”, sendo esta última consagrado no artigo 187 do Código Civil⁹.

Por último, estaríamos inseridos na terceira fase, na qual tentou-se manter a liberdade, como nas fases anteriores, no entanto, utilizou-se do princípio da capacidade contributiva para restringi-la e, então, inibir o planejamento tributário.

Nesta fase, passou-se a analisar os planejamentos tributários em sua totalidade, ultrapassando a questão da legalidade dos atos individuais e das patologias, e buscando a existência de um motivo extratributário para a realização dos atos e negócios jurídicos.

Assim, ainda que todos os atos praticados sejam lícitos e que não existam patologias na operação escolhida por um contribuinte, atualmente os atos de uma determinada operação devem estar revestidos de um caráter social, baseado na máxima de que o contribuinte tem o dever de contribuir para o custeio do Estado, de acordo com a sua capacidade contributiva.

Em suma, os Tribunais Administrativos, quando invalidam um planejamento tributário e o desconstituem, utilizam-se dos seguintes fundamentos em suas decisões: (i) Princípio da Capacidade Contributiva; (ii) no Princípio da Solidariedade; (iii) na prevalência da substância sobre a forma; (iv) na necessidade de propósito negocial; (v) no abuso de forma; e (vi) no abuso de direito.

Por hora, é importante consignar que Schoueri E Freitas¹⁰, em estudo divulgado em 2010, a respeito da jurisprudência do CARF, concluiu que o Conselho

⁸ Considera-se abuso de direito quando os limites impostos pelo fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes são excedidos.

⁹ “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

¹⁰ 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.

atribui maior relevância a alguns critérios, durante um julgamento de planejamentos tributários, do que outro.

O primeiro critério percebido é o “lapso temporal” entre as transações realizadas pelo contribuinte, ou seja, o Conselho não recebia com boa acolhida os atos ou negócios jurídicos realizados em um lapso temporal muito curto, apresentando a inexistência de tempo hábil para a tomada de decisões ocorressem.

Outro critério que recebeu destaque nas considerações dos conselheiros é a “interdependência entre as partes envolvidas”. Operações realizadas entre empresas do mesmo grupo corporativo não produzem efeitos econômicos para terceiros e, exatamente por isso, o Conselho também não via com “bons olhos”.

Por fim as “operações anormais”, que são aquelas que destoam da rotina empresarial. Este critério é considerado fundamental já que verifica a coerência entre as atividades desempenhadas pelo contribuinte e as operações realizadas.

É neste último critério que os conselheiros avaliam se existe motivação apta a validar os atos e negócios jurídicos executados pelo contribuinte, ou se estes foram realizados meramente para alcançar economia tributária.

Portanto, restou claro, ante este brilhante estudo, que, ainda que o CARF vem desenvolvendo mecanismos menos subjetivos para demonstrar quando, a seu ver, um negócio jurídico “não cheira bem” e evidenciar os critérios que foram usados para determinar se trata-se de elisão, evasão ou elusão.

1.2 ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO

Ao examinar diversas obras que tratam do tema, rapidamente chega-se à conclusão de que não há consenso na doutrina e na jurisprudência com relação aos conceitos de elisão, evasão e elusão. Conceitos estes que são importantes para a compreensão de um planejamento tributário.

Corroborando com a conclusão que chegou-se neste trabalho, Hermes Marcelo Huck (1997, p. 325) explica que “o que uns chamam de evasão pura, outros chamam de fraude, o que alguns dizem evasão legal, terceiros denominam elisão, e assim sucessivamente”¹¹. O autor ainda explica que isso se deve ao fato de que “não só as definições entre os conceitos divergem, como não há coincidência terminológica”¹².

Para diferenciar estes institutos alguns doutrinadores fazem uso de critérios que, a princípio, auxiliariam nas definições e as tornariam menos subjetivas, como os critérios da natureza dos meios e o critério temporal. No entanto também não existe consenso entre os doutrinadores e, para não nos alongarmos muito na parte conceitual desta tese, faremos um breve apanhado de doutrinadores que embasarão esta tese, é o que veremos a seguir.

1.2.1 DAS DEFINIÇÕES ENCONTRADAS NA DOUTRINA E A RELAÇÃO COM OS CONCEITOS DE SIMULAÇÃO, DISSIMULAÇÃO E FRAUDE

Para iniciar a análise, vejamos as definições de Heleno Taveira Tôrres (2003, p.174-189) para diferenciar este três institutos: A *elisão*, segundo o autor, são “as atitudes lícitas que possam ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, evitando a incidência destes, reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal, sem qualquer descumprimento frontal ou indireto das leis”¹³. Já quando trata da *evasão*, o autor explica que “deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial”¹⁴. Por fim, a *elusão* seria “o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planeja atos lícitos, mas

¹¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. cit., p. 325.

¹² Cf. Item 11, p. 325.

¹³ Cf. Item 3, p. 174.

¹⁴ Cf. Item 3, p. 178.

desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de um ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária.”¹⁵

Contrário às definições apresentadas acima, Antônio Roberto Sampaio Dória (1977, p. 38-39), um dos pioneiro no estudo e sistematização da evasão fiscal, optou pela terminologia *evasão ilícita* ou *fraude* para designar condutas ilícitas e *elisão* ou *economia fiscal* para falar de condutas lícitas. Para este doutrinador, a *elisão* exibe uma forma mais abrangente, isto porque incluía em seu conceito a manipulação de formas lícitas para alcançar a economia tributária, e não apresentava a terminologia *elusão* como faz o primeiro autor. Vejamos a transcrição demonstrar tal divergência:

“Conceitua-se a evasão ilícita como a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido.

Lícita a evasão concretizada na conduta individual preventiva tendendo a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador.

Na evasão ilícita, ou fraude em sentido genérico, atinge-se o resultado econômico colimado mas, a meio caminho de sua exteriorização efetiva ou após esta, o contribuinte se vale de artifício doloso para, distorcendo-a, produzir as conseqüências tributárias acima indicadas, afastando-se aquelas que, segundo a lei, tal realidade econômica, assim juridicamente vestida, deveria provocar.

Na evasão legítima, ou stricto sensu, que melhor soaria como elisão ou economia fiscal, o agente visa a certo resultado econômico mas para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que o revestem.

Em síntese, tanto na fraude como na elisão idênticos são as intenções e os fins. Diferem os meios e o momento de sua efetivação.”¹⁶

Da leitura do excerto acima, podemos observar que o autor utiliza como critério diferenciador dos termos os meios utilizados para chegar ao propósito final, ou seja, a diferença entre a *fraude* ou *evasão* e a *elisão* não está nas intenções e nos fins, já que estas serão sempre a economia tributária, mas sim nos meios empregados para atingir este objetivo.

¹⁵ Cf. Item 3, p. 189.

¹⁶ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão Fiscal e Evasão Fiscal*. 2. ed., São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1977. cit., p. 38-39.

Na mesma linha, o autor Sacha Calmon (1998, p. 174) também utiliza como critério “a natureza dos meios empregados”¹⁷, ou seja, na evasão os meios serão sempre ilícitos, havendo fraude ou simulação de documentos e atos jurídicos. Para o autor, haveriam dois elementos necessários para a caracterização da evasão fiscal, quais sejam: (i) a ocorrência do fato gerador ou a iminência de sua ocorrência; e (ii) a constatação de que os meios utilizados para afastar a incidência do tributo seriam ilícitos.

Seguindo também o critério da natureza dos meios utilizados (lícitos ou ilícitos) Hugo de Brito Machado (2010, p. 138), ao contrário dos outros doutrinadores já mencionados, conceitua evasão como conduta lícita e elisão como conduta ilícita no excerto transcrito abaixo.

“Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilícitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se e fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente. Seja como for, essa questão terminológica fica sem importância na medida em que se esclareça o sentido em que se está empregando uma ou a outra expressão. O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), e um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da

¹⁷ “Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurídico-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurídico-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da Evasão e da Elisão em matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998. cit. p. 174).

obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica” (grifo nosso)¹⁸.

O raciocínio do autor está baseado na significação das palavras elisão e evasão, sendo estas respectivamente “eliminar” e “fugir”. Importante frisar que este não é posição majoritária na doutrina.

Da leitura das doutrinas acima, podemos concluir que o critério aplicado pelos doutrinadores não resolveu a problemática terminológica enfrentada e, portanto, será necessário buscar mais critérios para amparar esta tese.

Outros autores se utilizam do critério temporal para distinguir as terminologias. Este é o caso do Rubens Gomes de Souza que, frente à necessidade de distinguir *fraude fiscal* e *evasão*, o autor, utiliza o critério temporal como único critério seguro. Segundo este critério, a fraude fiscal ocorreria depois do fato gerador, enquanto a evasão ocorreria antes do fato gerador¹⁹.

Ao contrário do que prega o autor Rubens Gomes de Souza (1998, p.174), este critério isoladamente não é suficiente para determinar a terminologia adequada e, portanto as consequências que seriam aplicadas no caso prático.

Ricardo Alexandre utilizando este mesmo critério, acaba por adicionar ao conceito de *elisão* o momento temporal em que esta supostamente ocorreria, sendo este verificado, assim como a evasão de Rubens Gomes de Souza (2011, p. 295), antes do fato gerador, conforme podemos verificar excerto aqui citado:

“A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência, incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2010. cit. p. 138.

¹⁹ “O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar, ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.” (Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo. Dialética, 1998, p. 174.)

tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio de maneira mais onerosa²⁰”. (grifo nosso)

André Mendes Moreira (2003, p. 5), trabalha a caracterização da evasão fiscal a partir dos conceitos de sonegação, fraude e simulação entendendo que estes a compõem. Segundo ele, a sonegação seria a ocultação dos fatos; a fraude se daria com a falsificação ou adulteração de documentos; e a simulação, entendida como vício de vontade, ocorreria de forma absoluta (quando o contribuinte diz praticar um negócio jurídico que nunca ocorreu) ou relativa (quando o contribuinte diz ter praticado um ato mas na verdade praticou outro – negócio simulado e dissimulado respectivamente) a depender da forma como é organizado o negócio²¹.

Não poderíamos deixar de trazer para este trabalho os grandes ensinamentos do ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 83), que, para distinguir evasão e elisão, utiliza os dois critérios mencionados acima:

“[...] enquanto a primeira (elisão) é lícita, consistindo na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e conseqüentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica, a segunda (evasão) decorre de operações simuladas em que, ocorrido fato de relevância para o direito tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio praticado.”²²

Logo vemos que Paulo de Barros define a elisão como conduta lícita que ocorre antes do nascimento da relação e a evasão, conduta ilícita que decorre de operações simuladas. Ademais o autor explica que devemos entender operações simuladas como “atos que tendem a ocultar ocorrências do fato gerador tributário”²³ ou seja, atos produzidos apenas para mascarar os fatos que acarretaram o surgimento da obrigação de pagar o tributo, e em seguida diferencia de fraude arguindo que são expedientes que, ilicitamente, “modifiquem ou excluam os caracteres do fato”²⁴.

²⁰ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 5.ed. São Paulo: Método, 2010. cit. p. 287-290.

²¹ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, vol. 21, mar.-abr. 2003, p. 5.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário* - Vol. 1. 1. ed. Noeses: São Paulo, 2011. cit. p.83.

²³ Cf Item 22, p.80.

²⁴ Cf Item 22, p.85.

Ante esta confusão de conceitos e critérios apresentado, nota-se que, algumas definições coincidem em alguns aspectos e a partir disso extraiu-se que, em suma, a elisão é a conduta lícita, em sua maioria anterior ao fato gerador, que é considerada como planejamento tributário; já a evasão é a conduta ilícita praticada depois de ocorrido fato gerador; por fim, a elusão seriam as elisões ineficazes, ou seja, condutas atípicas mas lícitas que são simuladas.

Neste conceito de elusão, podemos observar que a legalidade dos atos e negócios jurídicos, quando analisados individualmente, é verificada mas que isto, por si só, não determina a validade do planejamento tributário. Ademais também denomina-se a elusão também como *abuso de formas*²⁵, pois estas são mantidas conforme a legislação mas com finalidade diversa da contida na legislação.

Para corroborar com este entendimento temos as definições do doutrinador Ricardo Alexandre para elusão e evasão (2010, p 287-290):

“A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

(...)

Por fim, nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (ou elisão ineficaz), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação” independentemente dos critérios adotados.”²⁶

Por fim, mantenhamos em mente os conceitos discutidos e, sem desmerecer os demais doutrinadores, abracemos aqui os ensinamentos do doutrinador Ricardo Alexandre, pois estes serão utilizados mais à frente.

²⁵ Considera-se abuso de forma quando um determinado resultado econômico é atingido mediante a utilização de forma jurídica considerada ‘pouco usual’, ‘incomum’, ‘não adequada’ ou ainda ‘atípica’.

²⁶ Cf. Item 20, p. 287-290.

1.3 DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE E SEU ALCANCE

O Direito Tributário se utiliza de institutos previstos em outros ramos do direito, e, por isso, é considerado um direito de superposição. Esta premissa está prevista nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional²⁷ e é fundamental para interpretar e aplicar a legislação tributária vigente.

Buscando então amparo no Direito Civil, é importante evidenciar o disposto no artigo 167 do Código Civil, pois nele está contida a definição de simulação que servirá de base para a análise e possível desconsideração de atos e negócio jurídicos.

*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.*

Conforme se depreende do artigo, o negócio simulado é aquele que apresenta uma forma que diverge ou mascara a real intenção das partes, podendo ocorrer a partir da interposição de pessoas, da ocultação da verdade e da manipulação de datas. Vale ressaltar que simulação distingue-se do dolo, pois, no caso de dolo, apenas uma das partes está ciente do ato doloso, enquanto na simulação ambas partes tem conhecimento.

Cumprido lembrar também que, no Direito Civil, simulação e dissimulação não são a mesma coisa. Simulação se dá quando, na verdade, não havia intenção das partes em efetuar negócio jurídico nenhum; já a dissimulação, ou simulação relativa, o negócio jurídico que foi realizado pelas partes não contém a real intenção das partes, pois têm-se dois fatos, o simulado e o que se pretendeu ocultar.

²⁷ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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

Ainda no âmbito do Direito Civil, no negócio jurídico indireto as partes se utilizam de um determinado negócios jurídicos típicos, observando a forma e a legislação, mas buscando alcançar um objetivo que não é inerente à operação realizada. Neste caso, tem-se a licitude do negócio e a impossibilidade de desconsideração, se este não visar fraude à lei.

Já a fraude à lei, também prevista pelo Código Civil, mais precisamente no artigo 166, inciso VI, deve se dar através de negócio jurídico real e não atos fictícios, como ocorre na simulação, ferindo a lei de forma indireta, e, logo, resultando na nulidade destes atos.

Importante consignar que os elemento trazidos pelo Código Civil não serão automaticamente e infalivelmente utilizados no Direito Tributário, tendo em vista os critérios hierárquico, cronológico e a especialidade das normas. Logo, só poderão ser utilizados os conceitos do Direito Civil quando houver matéria de lei federal, sem legislação tributária específica e se não houver reserva constitucional ou de lei complementar.

Passando agora ao Direito Tributário, a Lei Complementar 104 de 2001, foi o veículo introdutor utilizado pelo legislador para inserir uma norma mais específica para os casos de dissimulação. Estamos tratando aqui da “norma geral antielisiva” ou “antielusiva”, a depender da doutrina seguida, que acabou inserindo no artigo 116 da Lei nº 5.172 de 1966 – Código Tributário Nacional (“CTN”), o parágrafo único com a seguinte redação:

"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."

Da leitura do dispositivo podemos concluir que os atos ou negócios jurídicos que tiverem por finalidade dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, e aqui estamos utilizando o conceito de dissimulação mencionado acima, poderão ser

desconsiderados, o que é contrário à determinação do Código Civil que diz que estes atos subsistirão.

As questões que circundam o parágrafo único supramencionado dizem respeito ao seu alcance e a sua natureza jurídica. Ricardo Lobo Torres considera que o parágrafo único do artigo 116 do CTN apresenta uma norma antielisiva (se valendo de um conceito mais amplo de elisão) que é diferente da proibição de simulação, já regulamentada nos artigos 149, VII e 150, §4º do CTN²⁸.

Por outro lado Heleno Taveira Tôres (2003, p. 361), utilizando os seus próprios conceitos já explanados acima, concluiu que tal dispositivo seria uma “regra geral antielusiva”²⁹ que já se encontrava prevista no artigo 149, VII do CTN.

Seguindo o mesmo entendimento de Heleno Tôres, Paulo de Barros Carvalho (2002, p.272) também defende que a desconsideração de negócio jurídico dissimulado já estava prevista no artigo 149, VII do CTN, *in verbis*:

*“O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas para ratificar regra existente no sistema em rigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Tôres, ao asseverar que a referida alteração tão-só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados.”*³⁰

Regina Helena Costa³¹ (2009, p. 184), da mesma maneira, entende que o parágrafo único do artigo 116, CTN, não seria necessário, já que o artigo 149, VII, também do CTN já trazia o lançamento de ofício nos casos de dolo, fraude ou simulação, e assevera que criou-se a necessidade de uma regulamentação que antes era desnecessária.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. cit. p. 300 a 3002.

²⁹ Cf. Item. 4, p.361.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. cit. p. 272.

³¹ COSTA, Regia Helena. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2009, p.184.

No que tange à nomenclatura utilizada, alguns autores ainda preferem a terminologia *anti-simulação* ou *anti-evasão*, como é o caso do autor Luís Eduardo Schoueri³², por entender que a simulação relativa tem relação direta com o verbo dissimular presente na redação do parágrafo único do diploma já mencionado.

O jurista Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p.478) critica a terminologia *norma anti-elisão* dizendo que “não existe sentido lógico e jurídico em se falar em ‘norma antielisão’, isto é, em norma contra o lícito ou ‘norma antilícito’”³³.

Feitas as considerações necessárias a respeito da terminologia adequada para cada dispositivo, passaremos a analisar a necessidade de regulamentação da norma introduzida pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Conforme redação dada ao dispositivo, este carece de regulamentação, por lei ordinária, que defina as hipóteses de desconsideração de atos e negócios jurídicos, conforme leciona Regina Helena Costa (2009 apud Paulsen, 2010, p.911):

*“[...] aguarda-se a edição de lei regulamentadora dos procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa, como também das hipóteses de aplicação da desconsideração de atos e negócios jurídicos, pois, do contrário, ficará a critério da autoridade administrativa decidir se o ato ou o negócio jurídico foi ou não praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, o que representa ameaça à desejada segurança jurídica, [...] nos termos em que hoje está posta, sustentamos, seja a norma geral antielisiva representativa de inadequada aplicação de praticabilidade fiscal, porquanto, embora de forma indubitosa, torne mais facilmente exequível o controle de atos e negócios jurídicos pelo Fisco, revela-se ofensiva à segurança jurídica, como salientado [...]”*³⁴

Corroborando com tal entendimento, Paulo de Barros Carvalho, explica que o dispositivo visa, em face de negócios fictícios ou dissimulados, conceder poder para a Autoridade Administrativa lançar o tributo que entende devido, mas alerta que os atos

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva*. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 300).

³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento tributário, Elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma anti-evasão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.cit. p. 478.

³⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. cit. p. 911.

dissimulados tem como objetivo a ocultação da ocorrência do fato gerador, o que os diferencia da elisão fiscal.

“Há de se cuidar, todavia, para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito chegando ao ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal. Neste último caso, as partes celebram um negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, portanto, válido; diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato gerador tributário. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária”³⁵.

Em 2002 foi editada e promulgada a Medida Provisória nº 66 de 2002 que tratava, em seus artigos 13 a 19, dos procedimentos relativos à “norma geral anti-elisão”. Ocorre que, quando convertida na Lei nº 10.637/02, os referidos artigos foram suprimidos. Logo, a referida norma continuou sem regulamentação e, por se tratar de norma de eficácia limitada, incapaz de gerar efeitos de forma plena.

Hugo de Brito Machado (2004, p.365), corroborando com o exposto acima, assevera que “como consequência, tem-se que a vigência da norma do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, com redação dada pela LC nº 104 de 2001, somente será plena quando entrar em vigor a lei ordinária na mesma referida. É uma norma cuja aplicação depende de disciplina, em lei ordinária, dos procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa”³⁶.

Superada a problemática da regulamentação, que ao nosso ver é clara tendo em vista a segurança jurídica, existe ainda o embate com relação a constitucionalidade material da norma. Alguns autores acreditam que o artigo 116, parágrafo único do CTN afrontaria a cláusula pétrea da separação dos poderes. Explicando melhor, Ives Gandra da Silva Martins (2001 apud PAULSEN, 2010, p.914-915) assevera:

“[...] o referido dispositivo [...] despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 21ª Edição, Saraiva, 2009, p. 309/310.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004.v.2. cit. p. 365.

legislador, para cada caso, aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta o art. 116, uma outra cláusula pétrea [...], que é a separação de poderes, pois autoriza o representante do Fisco a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir de presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da 'lei' para pagar menos tributos. Como, pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representar maior incidência. A figura da 'elisão fiscal', diversa da 'evasão' – aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal – deixa de existir no direito brasileiro. Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma 'brecha legal' para pagar menos tributos, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do 'palpite fiscal'”³⁷.

Certo é, que a norma em caso confere poderes ao agente fiscal para desconsiderar atos e negócios jurídicos, agindo como verdadeiro legislador e, conforme Ives Gandra da Silva Martins (2005 apud PAULSEN, 2010, p.915), impondo a vontade ou exegese³⁸ do Fisco para determinar qual a legislação a ser aplicada.

1.4 DOS CONCEITOS APLICADAS NESTE TRABALHO

Ante a todos os conceitos apresentados, iremos adotar a premissa de que o planejamento tributário, entendido como procedimento de organização de atos e negócios jurídicos, está diretamente ligado ao conceito de elisão, conforme já mencionado acima.

Estamos adotando aqui os conceitos preconizados por Ricardo Alexandre por entender que estes apresentam a diferenciação mais acertada entre evasão, elusão e elisão.

³⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. cit. p. 915.

³⁸ Cf. Item 34, p. 915

Importante ressaltar que, ao contrário do que alguns dizem, não entendemos que a palavra elusão se originou de um erro ortográfico ou que tenha sido usada apenas com o intuito de inovar, sem nada acrescentar³⁹, como alguns doutrinadores explicam.

Concluimos que a terminologia elusão é importante para a compreensão de situações em que os atos utilizados pelo contribuinte são lícitos, se analisados individualmente, mas atípicos, de maneira a consolidar atos e negócios jurídicos que tem função de mascarar a ocorrência do fato gerador.

A título de exemplo de elusão, podemos mencionar uma operação que não é tão incomum no mundo jurídico, qual seja: a empresa “X”, com o intuito de vender determinado imóvel para a empresa “Y”, constitui a empresa “Z” e contribui o imóvel, objeto da venda, como aporte na nova empresa; em seguida a empresa “Y” aporta capital na empresa “Z” compatível com o valor de mercado do imóvel; por fim, a empresa “Z” é extinta e os investimentos retornam aos acionistas, de forma que a empresa “X” receberia o dinheiro aportado por “X” e a empresa “Y” receberia o imóvel. Nesta operação a empresa “Z” não tinha animus de existir e foi criada apenas para evitar a incidência do ITBI (considerando que nenhuma das empresas tem como atividade preponderante a administração de imóveis) e a incidência do Imposto de Renda sobre ganho de capital que poderia ocorrer na venda direta.

Aqui estamos admitindo também que o conceito de elusão é necessário para determinar quais as consequências que serão impostas quando os atos e negócios jurídicos não são ilegais mas visam um propósito diverso do que aparentam, ou seja, atos dissimulados.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, então teria como justificativa a diferença semântica entre a simulação e a dissimulação, visando impor consequências diversas às existentes no âmbito do direito civil. No exemplo citado acima, se já houvessem sido estabelecidos os procedimentos em lei ordinária, os

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito, e MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2011, p 73-74.

atos e negócios jurídicos poderiam ser desconsiderados e, então, o auto de infração lavrado pelas autoridades administrativas.

Assim, concluímos que a Lei Complementar 104 de 2001 trouxe para o plano do direito a doutrina do abuso de formas jurídicas e do abuso de direito, conforme se verifica na exposição de motivos da Lei. Também concluímos que estas doutrinas estariam abarcadas pela a norma antielusiva, que visa desconstituir não só atos e negócios jurídicos que impliquem em fraude à lei ou simulação, mas também atos dissimulados que não apresentem motivo extratributário.

Por fim, deve-se esclarecer que compartilhamos das opiniões dos Doutrinadores Ricardo Lobo Torres (2012, p. 25)⁴⁰ e do Alexandre Rossato da Silva Ávila (2005, p. 187)⁴¹, que ressaltam a liberdade do contribuinte para conduzir seus negócios da maneira que lhe convenha e também defendem que ninguém poderá ser obrigado a optar pela forma mais onerosa, tendo em vista o direito que o contribuinte tem de economizar no pagamento de tributos, bem como qualquer outra despesa.

⁴⁰ “O contribuinte tem plena liberdade para conduzir os seus negócios do modo que lhe aprouver. O combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O campo da liberdade de iniciativa é o ponto de partida para a vida econômica e não pode sofrer interferência por parte do Estado. O contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formatação da sua empresa de modo que lhe permita a economia do imposto. Como diz J. Hey, ‘não há nenhum dever patriótico que leve alguém a pagar o imposto mais alto’”. (TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário – elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. cit., p. 25)

⁴¹ “O contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir os seus negócios. O contribuinte pode estruturar seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios” (ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.p 187).

DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O intuito deste capítulo é iniciar o estudo do propósito comercial, que hoje é exigido como elemento necessário para a validação, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dos planejamentos tributários.

Pretendemos apresentar primeiro a origem deste instituto que é o Direito Internacional, mais precisamente o julgamento da Suprema Corte Americana, em 1935, leading case “Gregory V. Helvering”, conforme explicaremos a seguir.

Para então passarmos à análise da inserção deste elemento no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, será possível evidenciar os limites existentes na legislação, que impedem a aplicação do propósito comercial no momento da desconstituição do planejamento tributário.

2.1 DA ORIGEM DO INSTITUTO - SUPREMA CORTE AMERICANA, 1935

Façamos um breve relato histórico a respeito do leading Gregory v. Helvering (293 U.S. 465)⁴², julgado pela Suprema Corte Americana em sete de janeiro de 1935, que acabou por fixar requisitos de validade para o planejamento tributário, baseados nas doutrinas do *business purpose* e da *substance over form*⁴³.

À época do julgamento, o Presidente *Franklyn Delano Roosevelt* enfrentava a recessão de 1929 que ainda assolava os Estados Unidos da América e acarretava uma busca ávida de recursos financeiros para implementar programas do governo que visavam recuperar a economia, o chamado “*New Deal*”.

⁴² Em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>. Acesso em 13 de janeiro de 2018.

⁴³ Tradução livre: propósito comercial e substância sobre a forma.

Neste contexto histórico de crise, a sede arrecadatória do Fisco Americano estava insaciável e os planejamentos puramente tributários começaram a ser perseguidos e repudiados.

Segundo a decisão proferida pela Suprema Corte Americana, *Evelyn Gregory* era uma senhora que, em 1928, detinha cem por cento do capital social da empresa “*United Mortgage Corporation*” (“*UMC*”). Esta por sua vez, detinha em seu ativo 1.000 (mil) ações da empresa “*Monitor Securities Corporation*” (“*USC*”).

A senhora *Gregory* constituiu uma nova empresa, denominada “*Averill Corporation*” (“*AC*”), em 18 de setembro de 1928, para executar um planejamento tributário que utilizaria a reestruturação societária para obter a isenção do imposto de renda, permitida na seção 112 (g) da Lei Americana do Imposto de Renda de 1928⁴⁴, no intuito de diminuir os impactos tributários decorrentes da venda das ações que detinha na empresa *USC*.

Explicando melhor o planejamento utilizado, três dias após a constituição da empresa *AC*, a *Sra. Gregory* transferiu as ações da empresa *USC* para a nova empresa *AC*. Logo em seguida, a empresa *AC* foi dissolvida e os ativos da empresa foram transferidos para a única acionista, a própria *Sra. Gregory*. Somente então a venda das ações para terceiro foi concretizada diretamente pela *Sra. Gregory*, por US\$133 mil dólares (cento e trinta e três mil dólares). O valor oferecido à tributação a título de ganho de capital era de US\$ 76.007,88 (setenta e seis mil, sete dólares e oitenta e oito centavos).

Ao fiscalizar a operação, o agente fiscal responsável *Guy Helvering*, considerou que organização societária só foi feita para impedir a tributação do imposto de renda que ocorreria quando a *Sra. Gregoy* recebesse dividendos provenientes do

⁴⁴ SEC. 112. RECOGNITION OF GAIN OR LOSS. (...) (g) Distribution of stock on reorganization.—If there is distributed, in pursuance of a plan of reorganization, to a shareholder in a corporation a party to the reorganization, stock or securities in such corporation or in another corporation a party to the reorganization, without the surrender by such shareholder of stock or securities in such a corporation, no gain to the distribute from the receipt of such stock or securities shall be recognized (ESTADOS UNIDOS, THE STATUTES AT LARGE OF THE UNITED STATES OF AMERICA FROM DECEMBER, 1927, TO MARCH, 1929).

resultado da venda das ações da empresa *USC*, se esta fosse feita diretamente pela empresa que detinha as ações originalmente, a *UMC*.

O fiscal concluiu que a empresa *AC* foi criada apenas para receber os ativos da empresa *UMC* e que nunca teve outro objetivo ou substância econômica e, por isso, sua existência deveria ser desconsiderada.

Em primeira instância a operação foi julgada lícita, por atender aos critérios exatos previstos na legislação, no caso a reestruturação societária. No entanto, na Corte de Apelação - *The United States Court of Appeals for the Second Circuit*, o juiz *Learned Hand* proferiu seu voto condutor defendendo que os atos praticados não eram compatíveis com o conceito de “reorganização societária” utilizado na seção 112 (g) da Lei Americana do Imposto de Renda de 1928, pois o propósito final era a venda das ações e não uma simples reorganização, na qual os bens teriam que ser mantidos sob mesma propriedade. Logo, a decisão foi revertida em prol do Fisco.

A questão foi levada à Suprema Corte Americana que, apesar de reconhecer o direito do contribuinte de utilizar planejamento fiscal para diminuir a carga tributária e julgar que a empresa *AC* foi criada de forma válida, decidiu que essa não era a intenção do legislador ao conceder tal isenção. Este critério foi decisivo para constatar que tratava-se de uma operação simulada com o único propósito de reduzir a carga tributária⁴⁵.

⁴⁵ (1) Minimization, Avoidance or Evasion of Liability: Taxpayer can decrease amount of his taxes or altogether avoid them by means which law permits. (2) Acts Constituting Reorganization in General: Transfer of some of assets of corporation owned wholly by taxpayer to new corporation owned wholly by taxpayer and created solely for purpose of receiving and transferring assets to taxpayer as liquidating dividend, after which new corporation was dissolved, held not “reorganization” within statute exempting from tax, gain arising out of transfer of assets by one corporation to another corporation pursuant to plan of reorganization. Revenue Act 1928, § 112(g), (I) (1), 26 U.S.C.A., § 112. (3) Plan of Reorganization: Under statute exempting from tax gain arising out of transfer of assets by one corporation to another, “transfer” must be made pursuant to plan of reorganization and not pursuant to plan having no relation to business of either corporation. Revenue Act 1928, C(g), (I) (1) 26 U.S.C.A. § 112 (ESTADOS UNIDOS, U.S. Supreme Court *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935))

Na decisão final⁴⁶, ficou consagrado que a empresa criada não tinha nenhum outro propósito além de receber as ações da empresa *UMC* e que o fato da empresa ter sido liquidada numa data tão próxima a data da sua constituição só corroborou para o entendimento de que a reorganização societária não cumpriu o objetivo perseguido pelo legislador.

Dessa maneira, a teoria desenvolvida pelo juiz Learned Hand fez nascer a “Teoria do Propósito Negocial” e consolidou a “Teoria do Abuso do Direito” no ordenamento jurídico americano o que significa, em linhas gerais, que incorreria em abuso do direito aquele que excedesse limites impostos pelo objetivo social e econômico de uma determinada legislação. Logo, as transações que ocorrem dentro de um planejamento tributário não seriam mais avaliadas de forma individual, mas sim de forma conjunta e observando a vontade do legislador *versus* o propósito final que se pretendeu alcançar com aquela operação.

Neste momento surgiu a possibilidade de desconsiderar operações societárias válidas, tendo em vista que a Suprema Corte Americana busca por *fatos e não por títulos*⁴⁷. Ou seja, se as operações que não apresentassem um propósito negocial, mesmo que em conformidade com a legislação, poderiam ser desconsideradas e aplicar-se-ia a legislação incidente na operação que realmente se pretendia realizar.

Por fim, a “Teoria do Propósito Negocial” foi paulatinamente sendo associada à “Teoria da Substância Econômica” no Estado Unidos da América e isso resultou em dois pressupostos de validade do negócio ou ato jurídico, sendo “(i) o teste objetivo da substância econômica, que examina o resultado financeiro e econômico do negócio jurídico, para verificar o seu impacto geral na posição patrimonial do contribuinte, em

⁴⁶ In these circumstances, the facts speak for themselves, and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the terms of subdivision (B), was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction, upon its face, lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose. Judgment affirmed. (Em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>. Acesso em 13 de janeiro de 2018.)

⁴⁷ Tradução livre. Versão Original: “Courts looks to facts, not to labels”. (Em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>. Acesso em 13 de janeiro de 2018.)

paralelo à redução dos tributos; e (ii) o teste subjetivo do propósito negocial, que investiga os motivos que impulsionaram o contribuinte na celebração do negócio jurídico, que depende da existência de razões negociais para validar a operação de planejamento tributário, como a conquista de novos mercados, a divulgação de marca comercial, entre outros”⁴⁸.

2.2 A INSERÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO DIREITO BRASILEIRO

Como já adiantamos no capítulo anterior, na segunda fase do planejamento tributário iniciou-se a inserção, pela doutrina, de aspectos do Direito Internacional no Direito Brasileiro, com o objetivo de fundamentar a tese de que a economia tributária, por si só, não poderia ser considerada como motivação válida para operações societárias e comerciais.

Em 1955, Amílcar De Araújo Falcão (1955, p. 32) publicou sua interpretação teleológica das normas tributárias com fins fiscais⁴⁹, que foi amplamente criticada pela falta de regulamentação dos conceitos *abuso de forma* e *fraude à lei tributária*.

O Professor Marco Aurélio Greco ⁵⁰, também defende a interpretação teleológica das normas tributárias, mas ressalta que, apesar de ser evidente a influência do caso *Gregory vs. Helvering*, a sua construção teórica não equivale à teoria do propósito negocial, e acrescenta que o planejamento tributário deve levar em consideração o Princípio da Capacidade Contributiva do Contribuinte.

Ocorre que se observarmos a posição do Poder Legislativo, ante a todas estas questões, veremos que sempre houve a tendência de impedir que os poderes da Administração fossem ampliados, de forma a inibir os planejamentos tributário.

⁴⁸ SANTOS, Ramon Tomazela. *O desvirtuamento da teoria do propósito negocial*: da origem no caso *Gregory vs. Helvering* até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário nº 243. São Paulo. 2015, p. 131.

⁴⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*, in Revista de Direito Administrativo nº 40, 1955, p.32.

⁵⁰ Cf. Item 4.

Durante a elaboração do projeto do Código Tributário Nacional, tentou-se inserir a “Teoria da Interpretação Econômica do Fato Gerador”, inspirada no Direito Alemão, cujo objetivo era possibilitar que o mesmo tratamento tributário fosse imposto aos atos e negócios jurídicos que, apesar de conterem formas jurídicas distintas, apresentassem resultados idênticos.

Nesta tentativa, o artigo 74 do projeto tinha a seguinte redação, *in verbis*:

“Art. 74- A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.”

Tal projeto, apesar de não ter sido colocado para votação, serviu de base para o Código Tributário Nacional vigente (Lei n. 5.172/66) e, com isso, podemos inferir que o legislador optou por não acolher a teoria da interpretação econômica como estava prevista no artigo 74. Alguns autores como Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão defendem a interpretação econômica do fato gerador por entender que esta decorre da interpretação do Princípios da Capacidade Contributiva e que este seria mais relevante do que os Princípios da legalidade e igualdade.

É certo que o legislador ao final buscou limitar o poder da administração, esclarecendo no artigo 114 do CTN que “o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e ainda reforçando no artigo 108, §1º, que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

O mesmo comportamento do poder legislativo pode ser verificado na Lei Complementar 104 de 2001, que ao analisar a minuta enviada pela Receita Federal procedeu ajustes significativos no texto, também visando restringir os poderes conferidos à administração, resultando no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Conforme já explicado, este dispositivo foi o veículo introdutor da norma geral antielusiva, baseada na doutrina Alemã do “abuso de formas do direito privado”, que

durante a terceira fase introduziu no ordenamento jurídico a possibilidade de desconstituição de atos e negócios jurídicos sem que haja patologia.

Ao falar sobre o dispositivo, Greco, resguardadas as divergências terminológicas de elusão e elisão, explica que, independente de patologia, o mencionadíssimo parágrafo único abriria a possibilidade de verificar a “conformidade ao princípio da capacidade contributiva”⁵¹ nos planejamentos tributários e, com este fundamento, desconsiderar atos e negócios jurídicos. Por esta razão, o autor ressalta que é extremamente necessária da regulamentação em lei ordinária.

Com relação à inexistência de regulamentação do referido parágrafo único, cumpre relembrar que houve uma tentativa na edição da Medida Provisória 66/2002, principalmente no artigo 14 que preconizava expressamente a necessidade de um propósito negocial para evitar a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos:

“Art. 14. São passíveis de desconsideração 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 desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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

Ocorre que, no momento da conversão da Medida Provisória em Lei, os dispositivos constantes do subtítulo “Procedimentos Relativos à Norma Geral Anti Elisão”, artigos 13 a 19, não foram incorporados à Lei 10.637/2002.

⁵¹ “Em suma, para deflagrar as consequências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não havia necessidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A eles o ordenamento reage por si só mediante um lançamento de ofício. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto.” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributários*. São Paulo: Dialética, 2004. cit. p.418).

Assim, quer nos parecer, que a vedação dos dispositivos também visava restringir o poder que estava sendo conferido às autoridades administrativas e, até mesmo, resguardar o contribuinte dos institutos *abuso de forma e propósito negocial*.

Recentemente, outra tentativa de restringir e inibir os planejamentos tributário foi inserida no ordenamento jurídico através da Medida Provisória 685, de 21 de julho de 2015 (MP 685/2015). Esta MP instituía nos artigos 7º a 12º a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, estabelecendo como consequência da não apresentação a caracterização de omissão dolosa com intuito de sonegação ou fraude fiscal e imputação de multa de ofício de 150%.

Pouco tempo após ao nascimento desta Medida Provisória, muitas críticas começaram a surgir, atacando principalmente a ausência de urgência que fundamentasse a edição de uma MP, a matéria de direito penal e processual penal que estava sendo tratada na MP; a violação dos direitos fundamentais à segurança jurídica, à livre iniciativa, à presunção de inocência, à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal; e a ofensa aos princípios da estrita legalidade em matéria tributária e da vedação ao confisco.

Por obvio, no momento da conversão da MP na Lei nº 13.202 de dezembro de 2015, a Declaração De Planejamento Tributário (DPLAT) ou Declaração De Informações De Operações Relevantes (DIOR) foram suprimidas, através retirada dos artigos 7º ao 12º, e novamente, tratou-se de uma tentativa frustrada.

Neste momento, percebemos que todas as tentativas de restringir o planejamento tributário, impor a necessidade de um propósito negocial ou inseri-lo no ordenamento jurídico foram prejudicadas, e, conforme já mencionado neste trabalho, não há enunciado válido⁵² que justifique a aplicação do propósito negocial.

⁵² Neste contexto o termo “válido” está sendo empregado conforme doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual significaria pertencente ao sistema, tendo em vista a revogação da MP 66/2002.

Ainda assim, este elemento passou a ser aplicado, principalmente a partir de 2004, em decisões dos Conselhos de Contribuintes e, posteriormente, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. É o que veremos mais profundamente no último capítulo.

A questão que fica é se a aplicação do propósito negocial, como requisito de validade fático-jurídica, sem previsão expressa na legislação, não seria atentar contra a cláusula pétrea das separação dos poderes e contra o Princípio da Legalidade?

Neste ponto é importante mencionar que alguns autores defendem que já existem princípios e dispositivos no ordenamento jurídico que determinam a exigência de um propósito negocial como condicionante das operações e que, por isso, não há que se falar em afronta a separação dos poderes e ao Princípio da Legalidade.

Os princípios invocados para esta argumentação são “o princípio que rege a função social da propriedade” e o “princípio da isonomia”, e os dispositivos empregados para esta defesa são os artigos 421 e 422 do Código Civil de 2002⁵³, haja vista que estes dispositivos já exigiam a função social do contrato e a execução deste obedecendo os princípios da probidade e da boa-fé. Ou seja, tais dispositivos teriam a mesma função do propósito negocial, visando controlar as causas do negócio jurídico e verificando a “tipicidade social dos contratos” e os “esquemas típicos de burla da função social”⁵⁴.

2.3 DAS LIMITAÇÕES À APLICAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Neste trabalho, desenvolvemos o propósito negocial, como elemento de validade, mas ainda não definimos exatamente qual conceito de propósito negocial aplicado neste trabalho e, para isso, nos socorreremos dos ensinamentos do Andrade

⁵³ Art. 421. *A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.*

Art. 422. *Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.*

⁵⁴ BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2009. cit. p. 316.

Filho (2009, p. 200) que, em suma, considera propósito negocial como um “motivo extratributário” que justificaria as práticas elisivas:

“A rigor, essa ideia corresponde, em essência, à exigibilidade de um “motivo extratributário” para justificar certas práticas elisivas e, de acordo com este ponto de vista, sem a existência desse motivo o sujeito passivo não poderia justificar práticas apenas a partir das considerações sobre a licitude dos meios e das formas.”⁵⁵ ”

A partir da análise do excerto acima e buscando ainda os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, podemos perceber que nem o doutrinador mais invocado pelo Fisco no combate aos planejamentos tributários defende a aplicação do propósito negocial ou “motivo extratributário” de forma isolada, sem utilizar o conceito de simulação.

Aqui encontramos a primeira limitação à aplicação do propósito negocial, isto porque, conforme já demonstramos, a simulação e a dissimulação tem significados específicos que não envolvem o propósito negocial, o abuso de direito, e o abuso de formas jurídicas. Logo a conclusão que se chega é que só poderá ocorrer a requalificação ou desconstituição de atos e negócios jurídicos se restar comprovada a simulação.

Ainda buscando as limitações no Direito Civil, o autor Orlando Gomes⁵⁶ é citado por aqueles que defendem que o propósito negocial está inserido na causa do negócio jurídico. No entanto, cumpre lembrar que o Direito Tributário é um direito de superposição, que se socorre dos conceitos trazidos pelo Direito Privado e, no caso em questão, existe diferença entre causa e motivo do negócio jurídico.

O propósito negocial está nitidamente ligado ao motivo do negócio jurídico, pois este será verificado de forma subjetiva, baseado na intenção das partes ao realizar o

⁵⁵ ANDRADE FILHO. Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo: Saraiva: 2009, p.200.

⁵⁶ “(...) a causa é um requisito útil, particularmente como o meio de se recusar proteção sem ou ilícitos. Se não se leva em consideração o definido no ordenamento jurídico - a causa final dos negócios jurídicos - o exercício da autonomia privada não só pode, como deve, ser fiscalizado e limitado.” (GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2008. cit. p. 337.

negócio jurídico. A causa é um elemento objetivo considerado como a função econômico-social que o direito objetivamente atribui a determinado negócio jurídico.

Logo o propósito negocial não pode exercer influência sobre a natureza jurídica, a validade ou os efeitos atribuídos pela lei civil, ou seja, este elemento não pode ser empregado para caracterizar simulação e justificar a desconsideração ou requalificação de atos ou negócio jurídicos apenas porque visam a economia tributária. Assim, encontramos a segunda limitação ao propósito negocial.

No Direito Tributário, podemos afirmar que terceira limitação está no fato de que não há enunciado prescritivo que vede, direta ou indiretamente, o planejamento estruturado por meios lícitos, que tenha como único objetivo reduzir a carga tributária.

O que pode ser encontrado no Direito Tributário é uma tentativa de considerar a dissimulação como conduta condenável e passível de desconsideração. Ocorre que enquanto não houver lei ordinária que regulamente o procedimento de desconsideração dos negócios e atos jurídico realizados com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador, haverá a ineficácia técnica do artigo 116, parágrafo único, do CTN.

Ora, se a lei ordinária prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN nunca foi promulgada e inclusive a parte que havia regulamentado a matéria na MP 66/2002 foi vetada, não há que se falar em exigência de “motivo extratributário” para validação de uma operação, ainda que baseada no Princípio da Capacidade Contributiva, invocado pelas Autoridades Administrativas.

Inclusive a aplicação deste dispositivo, sem definir os exatamente o que a autoridade administrativa pode ou não desconsiderar, resultou em um significativo aumento da insegurança jurídica, já que fere o Princípio da Legalidade, segundo qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”.

Esta é outra importante limitação consolidada no Direito Administrativo, visto que ao contrário do que ocorre no direito privado, a administração pública só pode fazer

tão somente o que está previsto na legislação, sem excedê-la, pois isso do ato ser considerado inválido. É o que nos ensina Helly Lopes Meirelles⁵⁷ (1998, p.67).

Por fim, identificamos a aplicação deste elemento pode vir a distorcer ou mesmo desconsiderar a própria intenção do legislador. Isto porque, muitas vezes a intenção do legislador, ao promover um incentivo fiscal ou uma opção fiscal é extratributária, pois estes visam fomentar as atividades em determinado setor da economia.

Por conseguinte, a opção que o contribuinte fará ao utilizar um incentivo fiscal ou uma opção fiscal será sempre pautada em uma economia tributária e esta operação não poderá ser considerada inválida por falta de propósito negocial. Este é caso das empresas que se beneficiam com Plano Brasil Maior, o qual desonera a folha de pagamento de determinados setores visando promover maior empregabilidade.

Importante lembrar que, apesar de alguns doutrinadores entendem que as opções fiscais não estão abarcadas pelo conceito de planejamento tributário, como já mencionado no primeiro capítulo. No entanto, a simples exclusão das opções fiscais do conceito de planejamento tributário não resolve a limitação mencionada acima, pois em alguns casos o contribuinte pode fazer um planejamento tributário se utilizando de opções fiscais, sem propósito extratributário e este não será invalidado pelo Fisco, por estar pautado na legislação.

Concluindo, restou demonstrado que as limitações impedem a aplicação do propósito negocial como elemento de validade, sendo estas, em suma, pautadas basicamente na falta de legislação específica sobre o tema, na confusão entre as definições emprestadas do Direito Civil e na inconsistência da administração pública, que exige um motivo extratributário, não pautado na legislação, nos casos em que for conveniente.

⁵⁷ Helly Lopes Meirelles leciona que “a legalidade, como princípio de administração significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e as exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso”. (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1998. Cit., p.67.)

CRÍTICA À APLICAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Neste último capítulo adentraremos à jurisprudência administrativa para observar o comportamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) ante a relação entre o propósito negocial ou sua ausência e a validade o planejamento julgado.

Inicialmente pretendemos demonstrar a evolução histórica da jurisprudência relacionada ao tema no Órgão Administrativo Tributário Federal, evidenciando que muitas dessas decisões aprovarem a aplicação deste elemento.

Por fim, foram selecionadas duas importantes decisões, que serão mais profundamente analisadas, para atestar que o CARF, também afasta a aplicação do propósito por entenderem que não há ilegalidade na motivação do contribuinte ser exclusivamente a economia tributária.

3.1 ANÁLISE CRÍTICA DA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nem sempre fez a análise dos planejamentos tributários utilizando os mesmo critérios e isto é exatamente o que pretendemos demonstrar neste tópico.

Bem como já mencionado acima, na primeira fase do planejamento tributário era possível identificar um direcionamento de ampla liberdade nos julgados do CARF, tendo em vista que nesta fase buscavam-se apenas exigências formais, simulações e ilegalidades dos atos ou negócios jurídicos para invalidar ou desconstituir um planejamento tributário.

Aplicava-se nesta época o “Positivismo Formalista”, segundo o qual o mais importante eram os elementos formais do negócio jurídico e, por isso, os planejamentos

tributários que visavam apenas reduzir a carga tributária não eram considerados como evasão, se não sofressem vícios formais.

É exatamente a Ementa do que o Acórdão nº 106-14.483 de 2005 demonstra, vejamos:

GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. PROVA - A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de estratégia para revesti-lo de outra forma. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/ donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano - calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem. Recurso provido. (Brasil, 2005)⁵⁸. (grifo nosso).

A partir do critério da ilicitude dos procedimentos, observava-se também um conceito de simulação bem restritivo, conforme demonstra o Acórdão nº 106-09.343, proferido a partir da sessão de 18 de setembro de 1997, *in verbis*:

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. [...]. (BRASIL, 1997)⁵⁹. (grifo nosso).

Logo, a primeira fase era extremamente legalista e mais segura, para os contribuintes criarem planejamentos tributários. Com o surgimento da jurisprudência

⁵⁸ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Simulação. Recurso Voluntário nº 10865.002048/2002-14. Relator: Sueli Efigênia Mendes de Britto. Brasília, 16 de março de 2005.

⁵⁹ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Simulação. Recurso Voluntário nº 13884.000029/95-33. Relator: Genésio Deschamps. Brasília, 18 de setembro de 1997.

americana mencionada no capítulo anterior, passou-se a levar em consideração a essência do negócio jurídico e sua substância.

É o que nos ensina Marcus Abraham (2011, p. 79-80):

“[...] percebemos uma tímida evolução na postura do Carf no que diz respeito à identificação do propósito negocial ou da prevalência da substância sobre a forma, mas sem, ainda, se conseguir aplicar expressamente a norma geral antielisiva. Isto se verifica a partir de 2004, quando aquele órgão julgador finalmente deixa de se preocupar com a mera licitude formal dos atos e passa a avaliar a essência dos negócios e seus aspectos substanciais e materiais para a consideração dos planejamentos fiscais como válidos e legítimos, embora se socorrendo das clássicas figuras de simulação e de fraude à lei.”⁶⁰

É neste momento que a jurisprudência do CARF entra na fase de transição, mais conhecida como “liberdade salvo patologias- abuso de direito, fraude à lei e outras figuras” ou “Pós-Positivismo Valorativo”.

Neste contexto, surge o conceito de elusão que vem para colocar fim na dicotomia existente entre evasão e elisão. Ou seja, a ilicitude dos atos e a simulação, vistas aqui como evasão, não eram mais os únicos critérios usados para fundamentar a desconsideração de atos e negócios jurídicos.

Em 2006, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu o Acórdão paradigma nº 104-21.497 que evidenciou a mudança de entendimento dos Conselheiros ao analisar os planejamentos tributários.

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

⁶⁰ ABRAHAM, Marcus. *Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-80.

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) [...]”. (BRASIL, 2006).⁶¹

Da leitura do Acórdão depreendem-se novos elementos determinantes para aferir a elisão, quais sejam: (i) a real intenção das partes; (ii) a ausência de motivação extratributária; e (iii) a substância sobre forma.

Podemos observar, a partir de então, a total mudança de padrão do Conselho, ao justificar a desconsideração de um ato ou negócio jurídico empregando baseado no abuso de direito, no abuso de forma e na ausência de propósito negocial, vejamos:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. (Brasil, Acórdão nº 101-95552 – 2006)⁶². (grifo nosso)

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

⁶¹ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário no 11080.008021/2004-89. Relator: Maria Helena Cotta Cardoso. Brasília, 23 de março de 2006.

⁶² Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário no 10882.002039/2003-98. Relator: Paulo Roberto Cortez. Brasília, 25 de maio de 2006.

*exercício de planejamento tributário. (Brasil, Acórdão nº 104-21.498) ⁶³
(grifo nosso)*

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO. O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeição a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito. (Brasil, Acórdão nº 1103-00.501, 2011)⁶⁴

Frisa-se que estes elementos ainda não possuem uma regulamentação clara que possa trazer seguranças na aplicação por parte de autoridade administrativa. Além disso, invoca-se aqui o Princípio da Legalidade, que no Direito Administrativo vincula a atividade da autoridade administrativa à Legislação, ou seja, seus atos tem que estar pautados na legislação, caso contrário nada pode ser feito.

Assim os Acórdãos ferem o Princípio da Legalidade na medida em que não há legislação que preveja especificamente a necessidade de demonstração, por parte do contribuinte, de motivo extratributário, bem como também não há legislação que defina os critérios necessários para aferir quais as intenções das partes, o que seria abuso de forma e de direito e o que pode ser considerado como motivo extratributário.

Neste contexto podemos concluir que passamos da fase onde tudo era permitido e adentramos a fase onde tudo é proibido.

Atualmente o que se observa é a total confusão de conceitos e teorias que estão sendo aplicadas pelo CARF, sem nenhuma base legal, e a inconsistência está no fato de que o órgão julgador reconhece que deve obedecer o Princípio da Legalidade mas continua exigindo o propósito negocial que não está disposto na legislação.

⁶³ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário no 11080.008023/2004-78. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Brasília, 23 de março de 2006.

⁶⁴ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário no 10980.017128/2008-35. Relator: Jose Sergio Gomes. Brasília, 29 de junho de 2011.

É exatamente o que se depreende da leitura do Acórdão 2202-002.187, no qual é reconhecida a falta de previsão legal e, portanto, a inaplicabilidade do conceito de abuso de direito para embasar o lançamento fiscal, mas ao mesmo tempo o órgão julgador demonstra a exigência de um propósito comercial para considerar os planejamentos tributários lícitos, ainda que sem legislação sobre o tema.

Dessa maneira, o julgador deixa claro que as operações sem propósito comercial poderiam ser consideradas como simulação, *in verbis*:

“[...]DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. AFASTAMENTO DA NÃO INCIDÊNCIA PELA AUTORIDADE FISCAL. LANÇAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para a autoridade fiscal afastar a não incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios.

Não existe previsão legal para autoridade fiscal utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTANCIA DOS ATOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito comercial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la.

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 conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto[...]”. (BRASIL, 2013).⁶⁵

Tal determinação é absurda já que, conforme demonstrou-se no primeiro capítulo, não estamos autorizados a entender que se não restar comprovado propósito comercial, automaticamente tem-se simulação, pois estamos tratando de dois institutos diferentes que não se confundem.

Ademais, a fase atual, chamada de “*liberdade com capacidade contributiva*”, integra os elementos da fase anterior (ausência de motivo extratributário e substância sobre a forma) com o Princípio da Capacidade Contributiva.

⁶⁵ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário no 10680.726772/2011-88. Relator: Nelson Mallmann. Brasília, 20 de fevereiro de 2013.

A respeito do tema o grande Professor Paulo de Barros Carvalho⁶⁶ nos ensinou que a capacidade contributiva deve ser encarada como padrão de referência básico para aferir qual a carga tributária que determinado contribuinte deveria suportar.

Tal padrão de referência, segundo alguns doutrinadores, deveria ser aplicado no momento da análise do planejamento tributário para balizar a economia tributária pretendida pelo contribuinte e o dever de contribuir para o Estado Social, de forma a tornar mais “justa” a interpretação do julgador.

Ocorre que este Princípio tem como limitação principiológica o confisco, que traduz a aptidão do contribuinte de suportar a carga tributária, sem que a riqueza tributável seja consumida, e como bem leciona Luís Eduardo Schoueri (2010, p. 14-15) a presença de capacidade contributiva não é razão suficiente para exigir tributação que não foi contemplada pelo legislador:

“Não basta, pois, averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador. É próprio do ordenamento que algumas manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas e outras tantas escapem de tal ônus. A mera presença de capacidade contributiva não constitui, daí, razão suficiente para se pretender ver alcançada pela tributação da situação não contemplada pelo legislador”⁶⁷.

Logo, quer nos parecer, data *máxima vênia*, que relacionar o planejamento tributário e o Princípio da Capacidade Contributiva, na realidade, só presta para fundamentar a aplicação das teorias do “Propósito Negocial” e da “Substância sobre a Forma”; e acaba por atingir o Princípio da Igualdade e Segurança Jurídica.

Explicando melhor, os atos ou negócios jurídicos que visem a diminuição ou diferimento de tributos, de acordo com preceitos mencionados acima, seria considerados inválidos por não respeitarem o Princípio da Capacidade Contributiva. No entanto, no nosso entendimento, antes da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva,

⁶⁶ Cf. Item 30, p. 213.

⁶⁷ Cf. Item 10, p. 14-15.

deveria ser observado o Princípio da Legalidade e também o direito do contribuinte de realizar seus negócios da forma mais eficiente em termos de custos.

Os tributos fazem parte dos custos que o contribuinte carrega para suas operações, então a redução da carga tributária está pautada no direito de ser eficiente, como bem defende Andrade Filho (2014, p. 1.042):

*“A otimização da carga tributária decorre do inalienável direito de ser eficiente; na ordem jurídica brasileira o Estado deve ser eficiente e os cidadãos têm – ao menos – o direito perseguir a eficiência em seus bens e negócios. O Estado, tal como os participantes, deve agir de acordo com o direito posto. Portanto, a partir deste ponto de vista, o planejamento tributário situa-se na esfera jurídica de toda pessoa com um direito de proteção de seus interesses individuais, posto que a ordem jurídica os protege tanto quanto o faz em relação aos interesses da coletividade que são resguardados pela lei que prescreve sanções para aqueles que não cumprem o que é obrigatório ou fazem o que é proibido”.*⁶⁸

Ora fundamentar a aplicação do propósito negocial com base apenas no Princípio da Capacidade Contributiva, pode vir a resultar em uma efetiva distorção do objetivo do legislador constitucional e uma afronta ao Princípio da Igualdade.

Isto porque, se a capacidade contributiva está sendo determinante para a fundamentação da necessidade de propósito negocial, também deveria ser um critério embasar planejamentos tributários que visassem unicamente a economia tributária. Se este fosse o caso, então um contribuinte que não possua capacidade contributiva para arcar com o tributo incidente em uma determinada operação, estaria automaticamente liberado para, dentro da legalidade, criar um planejamento tributário válido com o único propósito de reduzir a carga tributária.

A bem da verdade é que não cabe ao fisco, determinar a desconstituição de atos ou negócios jurídicos que considere atingir o Princípio da Capacidade Contributiva e lesar o Estado Social, pois ele é parte interessada na arrecadação deste tributo e não base legal para coibir planejamentos que tenham como único fim a redução de tributos.

⁶⁸ Cf. Item 6, p. 1.040.

Além disso, não pode o Fisco expurgar a liberdade do contribuinte de escolher a maneira como conduz seus negócios ou ainda coibir planejamentos tributários para garantir a arrecadação fiscal, pois isso afronta a segurança jurídica e impede o livre exercício comercial.

Não estamos aqui defendendo que planejamentos tributário abusivos e viciados sejam admitidos para que a liberdade do contribuinte seja alcançada, mas sim defendendo a liberdade do contribuinte de escolher, dentro das leis, a operação que seja menos custosa, inclusive se o custo tributário for o único evitado.

Desta forma, quer nos parecer que nesta confusa evolução da jurisprudência do CARF houve a consolidação de elementos e requisitos de validade que não estão amparados pela legislação, da forma que deveriam. Entre estes elementos encontra-se o objeto deste estudo, o propósito negocial.

Por fim, não estamos aqui defendendo os planejamentos tributários apresentados nas ementas transcritas acima, pois existem outros elemento além do propósito negocial que devem ser levados em consideração, os quais por si só já acarretariam a nulidade e desconsideração dos atos e negócios jurídicos, como é o caso da simulação. Estamos aqui evidenciando a aplicação deste elemento no momento da decisão administrativa e, agora, nos resta demonstrar que ainda restam decisões lucidas que afastam a sua aplicabilidade; conforme veremos no próximo tópico.

3.2 EXAME DETALHADO DE CASOS

Após analisarmos a evolução histórica do propósito negocial nas decisões do CARF e comprovarmos que este preceito é amplamente aplicado, é importante evidenciar que nem sempre os Conselheiros optam pela aplicação deste elemento.

Por esta razão, foram selecionados dois Acórdãos que defendem a liberdade do contribuinte e validam planejamentos tributários que tem como único propósito a economia tributária. Passaremos assim, a uma análise mais profunda destes dois

julgamentos administrativos, adentrando nos pormenores do planejamento tributários e analisando os fundamentos das decisões proferidas.

3.2.1 CASO FREIOS VARGAS S/A

Em 16 de março de 2005, os membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deram provimento ao Recurso Voluntário nº 139.698, julgando as operações realizada pelo contribuinte em conformidade com o Princípio da Legalidade. Vejamos a ementa:

GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. PROVA - A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador ou que o contribuinte tenha usado de estratagem para revesti-lo de outra forma. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano - calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem. Recurso provido. (Brasil, Acórdão 106-14.479, 2005)⁶⁹

Para explicar melhor, adentraremos agora nos fatos desta operação e também nos fundamentos usado na acertada análise feita pelos conselheiros.

A empresa Varga Participações Ltda. (“Vargas”), em 10 de dezembro de 1997 reduziu seu capital social de R\$ 48.681.456,39 para R\$ 648.532,88 a partir da entrega das ações que detinha na época da empresa Freios Varga S/A (“Freios”) para seus acionistas.

No dia seguinte, o acionista autuado pelo Fisco, em conjunto com a sua esposa, doaram as ações que haviam recebido da empresa Freios aos pais da referida esposa, a

⁶⁹ Processo nº 10865.002040/2002-40, Acórdão 106-144479, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sexta Câmara, Sessão em 16 de março de 2005, Conselheira Relatora Sueli Efigênia Mendes de Brito, formalizado em 23 de maio de 2005.

valor contábil, ou seja, as 81.505.734 ações permaneceram no valor unitário de 0,074254265.

Na sequência, no dia 12 de dezembro de 1997, uma grande parcela desses mesmos bens (90,17% do total doado) foi devolvida à esposa do autuado, pelo valor de mercado. O autuado e sua esposa reconheceram como rendimento isento e não tributável a importância de R\$ 14.251.103,63, por eles considerado adiantamento de legítima.

Após alguns dias, em 19 de dezembro de 1997, foi firmado um contrato de compra e venda, no qual as ações da empresa Freios foi vendida para a empresa de capital estrangeiro K-H Holding Inc. (“K-H”).

Antes que conclusões equivocada comecem a surgir, é importante mencionar que todas as operações ocorreram antes do advento da legislação⁷⁰ que determinou a tributação do ganho de capital na transferência de bens por herança ou doação.

De acordo com os autores do procedimento fiscal, a doação das ações aos sogro do autuado e posterior retorno das mesmas ao seu patrimônio, afetou a apuração do ganho de capital realizada na venda das ações à empresa K-H.

Explicando o raciocínio do Fisco, considerou-se o autuado e sua esposa uma única pessoa, já que havia comunhão de patrimônios. Então, defendeu-se que as ações retornaram ao patrimônio do autuado, com valor de mercado e, portanto, a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital restou prejudicada.

O Fisco ainda afirmou que, se a venda das ações da empresa Freios fosse realizada diretamente pela empresa Vargas, haveria a incidência de Imposto de Renda

⁷⁰ Artigo 23 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997: “Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador. § 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento. (...)”

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos. (...)”

Pessoa Jurídica, na alíquota de 15%, e ainda Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, na alíquota de 8%.

Com estes argumentos e as suposições de que haveria falsa vontade de doar por parte do autuado e sua esposa, o Fisco classificou essa operação como simulação.

Na primeira instância administrativa, Delegacia Regional de Julgamento, a tese da simulação foi acatada e a autuação mantida. Para defender que se tratava de simulação foi utilizado o argumento de que os atos foram praticados de forma gradativa.

A tese construída pelos autores do procedimento fiscal e adotada, posteriormente, na primeira instância administrativa, dividia a operação em três partes, sendo a primeira a redução de capital e a transferência das ações da empresa Freios, considerada como válida; a segunda parte seriam as doações entre a família, sendo considerada como simulação; e, por fim, a alienação das ações para a *holding* estrangeira foi considerada verdadeira.

O autuado inconformado com as decisões proferidas recorreu ao CARF buscando a reforma da decisão e foi o que conseguiu, quando proferido o Acórdão 106-14.479.

A Relatora Sueli Efigênia Mendes de Brito, iniciou sua análise explicando que a direção tomada pelas autoridades fiscais não era a mais acertada, pois os atos ou negócios jurídicos analisados deveriam ser completamente enquadrados no conceito de simulação ou então todos os atos deveriam ser tratados como planejamento tributário, no caso elisão.

Para determinar se tratava-se de simulação de fato, buscou o conceito na doutrina e trouxe a seguinte explicação:

“A simulação compreende a realização de atos ou negócios jurídicos por meio de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica com a finalidade de prejudicar terceiros.”

A doutrina pátria tem classificado a simulação em absoluta ou relativa, ensinando que na simulação absoluta dá-se um "acordo simulatório", que não se espera qualquer espécie de resultado jurídico. Já na simulação relativa (também denominada de dissimulação) a prática de ato ou negócio simulado é o caminho encontrado para a obtenção de um determinado resultado jurídico, verdadeiro e desejado.

Em síntese, na simulação absoluta inexistente ato ou negócio jurídico, enquanto que na dissimulação o ato ou o negócio jurídico existe, mas se encontra surrupiado”⁷¹

A Relatora veio a desconstruir a tese mencionada acima, utilizando os documentos apresentados para corroborar com a defesa e desconsiderando a divisão feita pelo Fisco entre operações válidas e operações simuladas. Isto porque, se houver a aplicação do critério temporal para determinar a simulação, todas as operações teriam que ser desconstituídas.

Ademais, ressaltou que a falta de registro, ainda que em desconformidade com a Lei nº 6.404/76, não teria o condão de desconstituir uma doação, por se tratar de mera formalidade, e observou que em nenhum momento restou comprada a ocorrência do fato gerador do tributo ou a estratégia para revesti-lo de outra forma.

A Relatora ressaltou que este tipo de operação não ocorrem em apenas nove dias, como aconteceu, e que isso seria um indício “*de que todas as operações foram realizadas com o fim de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido*”⁷²

No entanto, sustentou brilhantemente que isso não é ilegal, e ainda explicou que “quando o fato econômico puder ser representado juridicamente de outra forma, sem disfarce, não é proibido ao contribuinte escolher a alternativa que resulte em um menor pagamento de imposto”⁷³.

Por fim, considerando que a validade das operações independe do tempo de duração dos efeitos dos negócios realizados e da intenção do contribuinte de pagar

⁷¹ Cf. Item 69, p. 20.

⁷² Cf. Item 69, p. 22.

⁷³ Cf. Item 69, p. 26.

menos tributo, não há que se falar em enquadramento no artigo 102, do Código Civil de 1916⁷⁴, vigente à época, ou ainda na aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, visto que este é meramente declaratório e dependente de regulamentação.

3.2.2 CASO SUZANO V. PETROBRÁS

O caso que apresentaremos a seguir trata, em linhas gerais, de uma reorganização societária que resultou na venda das ações da empresa Suzano Petroquímica S/A (“Suzano Petroquímica”), através da empresa Pramoia Participações S/A (“Proama”) e Dapean Participações S/A (“Dapen”), para a Petróleo Brasileiro S/A (“Petrobrás”). Vejamos como se deu esta operação e qual foi a autuação que a levou a ser julgada pelo CARF.

No início de agosto de 2007, as empresas Suzano Holding S/A (“Suzano”), Polpar S/A (“Polpar”) e Bexma Comercial S/A (“Bexma”), detinham juntas todas as ações ordinárias nominativas e as ações preferenciais nominativas, da empresa Suzano Petroquímica.

O planejamento tributário estruturado nesta operação, era muito similar ao caso tratado no tópico anterior, pois visava a diminuição da tributação incidente em uma transação de venda de ações. Da mesma maneira, para que houvesse efetiva redução de tributos, era necessário que os sócios, pessoas físicas, efetuassem a venda, pois assim, a tributação incidente seria apenas o Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital e não mais o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Estruturou-se, então, um plano para fazer com que as ações da empresa Suzano Petroquímica fossem parar nas mãos dos acionistas, integrantes da família que possuíam o controle da empresa, iniciado com a redução do capital das empresas controladoras.

⁷⁴ “Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral: I. Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas das a quem realmente se conferem, ou transmitem. II. Quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira. III. Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Em 03 de agosto de 2007, foi firmado um contrato de compra e venda cujo objeto consistia na venda, de forma indireta e dependendo de reorganização societária, das ações da empresa Suzano, representando aproximadamente 76% do seu capital social.

Em suma, a reorganização consistia em (i) transferir as ações que a Família Feffer detinha para a NEWCO1, empresa veículo criada e posteriormente chamada de Dapean; (ii) aportar as ações da NEWCO1 em uma outra empresa veículo, NWECO2, nomeada de Proama; (iii) venda das ações da empresa Pramoá, no valor de R\$ 13,27 por ação ordinária e R\$ 10,61 por ação preferencial, à empresa Petrobrás, mediante pagamento feito diretamente aos acionistas pessoas físicas, integrantes da Família Feffer.

Assim, seguindo a reorganização societária, em meados de agosto de 2007 as empresas Suzano, Polpar e Bexma realizaram reuniões para discutir a necessidade de redução do capital social, concluindo que este era excessivo em relação aos objetos das sociedades, e em 26 de setembro de 2007 foram aprovadas as reduções de capital, em assembleias gerais extraordinárias, indicadas pela diretoria.

Concluídas as reduções de capital e as transferências das ações para as empresas veículos, em 27 de setembro de 2007 houve o Termo de Fechamento do Contrato de Compra e Venda de Ações, e três dias depois foi assinado o Acordo de Encerramento, finalizando a operação.

Para elucidar melhor, vejamos um trecho do Acórdão 1301-001.302 que explica de forma mais detalha as operações e o porquê ficou decidido que seria feito desta maneira, *in verbis*:

*“Os membros da Família Feffer decidiram vender a totalidade do segmento petroquímico que detinham, representado pelas ações de SZPQ, detidas direta ou indiretamente por tais Pessoas Físicas sendo o resultado da venda revertido ao patrimônio pessoal de cada um dos alienantes;
A ideia inicial dos Acionistas era vender as ações preferenciais e ordinárias que detinham de SZPQ e cindir SH, BEXMA e POLPAR, que detinham ações de SZPQ. As ações de SZPQ detidas por essas pessoas jurídicas seriam*

transferidas para a nova sociedade constituída a partir da cisão, cujas ações seriam igualmente vendidas à PETROBRÁS;

Entretanto, a PETROBRAS não concordou em adquirir as ações de SZPQ da forma imaginada pela Família Feffer, condicionando a conclusão do negócio à prévia realização de "Reorganização Societária", por meio da qual: (i) a totalidade das ações de SZPQ, detidas direta ou indiretamente pelos membros da Família Feffer, deveriam ser transferidas para uma sociedade a ser constituída denominada de NEWCOL; e (ii) a totalidade das ações de NEWCOL fossem aportadas em outra sociedade a ser constituída denominada NEWCO2, a qual deveria ter como único ativo as ações de NEWCOL e nenhuma obrigação em seu passivo;

Os Acionistas controladores procuraram uma alternativa que produzisse os Mesmos efeitos econômicos da cisão das empresas SH, BEXMA e POLPAR, optando, então, pela redução do capital dessas sociedades, mediante substituição de participações societárias nelas detidas equivalentes às ações da SZPQ;

A totalidade das ações detidas pela Família Feffer de SZPQ seriam aportadas ao capital de NEWCOL Dapean Participações S/A. Posteriormente e por fim, deveriam aportar as ações de NEWCOL ao capital de NEWCO2 Pramoia Participações S.A.;(...)" (Brasil, 2013)⁷⁵

O Fisco acabou por lavrar um auto de infração e imposição de multa de IRPJ e CSLL, fundamentando a decisão enquadrando a operação no conceito de simulação, baseado única e exclusivamente no fato do único objetivo ser a economia tributária.

A primeira instância administrativa (DRJ/SPI), decidiu a matéria por meio do Acórdão 16-33.529, de 29 de agosto de 2011, no qual restou julgado que houve simulação na redução de capital feita pelas empresas controladoras, pois o objetivo era a venda e ficou consignado que não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre a operação.

A questão então foi dirigida ao CARF que em análise mais acertada por parte do Relator Paulo Jakson da Silva Lucas, defendeu a liberdade do contribuinte de utilizar de meios lícitos para organizar as suas transações, ainda que não haja motivo extratributário:

“Na prática, a SUZANO HOLDING S/A tinha ações da empresa Suzano Petroquímica S.A e tinha como acionistas controladores David Feffer; Daniel Feffer; Betty Vaidergorn Feffer; Jorge Feffer; Ruben Feffer e Fanny Feffer. Na condição de acionistas controladores as pessoas aqui nominadas

⁷⁵ Trecho retirado do Acórdão 13010-01.302, Processo nº 19515.004546/2010-48, de 09.10.2013, relator Paulo Jakson da Silva Lucas, p. 16.

tinham atribuições para decidir se fariam a venda direta, por meio da empresa SUZANO HOLDING, tributando no percentual de 34%, ou restituíam o investimento aos acionistas, nos termos do artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, para que estes vendessem à PETROBRÁS. A opção se deu pela restituição do investimento aos acionistas, pelo valor contábil, que utilizaram ditas ações para aumentar capital social de outra empresa, vindo a transferi-las à PETROBRÁS, recebendo o valor correspondente e tributando-o à alíquota de 15%, prevista para o ganho de capital auferido pelas pessoas físicas.

Portanto, não havendo nenhuma ilicitude no procedimento realizado pelos acionistas não há que se exigir IRPJ e CSLL da empresa SUZANO HOLDING S/A, quando esta sequer recebeu qualquer importância relacionada à venda que os acionistas fizeram à PETROBRÁS". (Brasil, 2013)

Da leitura do trecho acima, fica evidente que não foi encontrada nenhuma ilicitude nos atos jurídicos realizados pelos acionistas e restou decidido que o auto de infração deveria ser anulado, já que a empresa Suzano sequer recebeu importância oriunda da venda à Petrobrás.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Restou demonstrado ao longo do presente estudo, a evolução doutrinária, jurisprudencial e legislativa a respeito dos institutos do planejamentos tributário e do propósito negocial. Ante esta análise, ficou evidente que o propósito negocial vem sendo aplicado de forma indiscriminada pelo CARF, na maioria de suas decisões, criando-se inclusive mecanismos para aferir se existe motivo extratributário capaz de validar as operações realizada.

No entanto, concluiu-se que, apesar de todos os esforços das Autoridades Administrativas para inserir o propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro, atualmente não há previsão legal que fundamente a sua aplicação e, inclusive quer nos parecer que o legislativo apresenta uma certa resistência acerca do tema. Não havendo enunciado prescritivo que vede, direta ou indiretamente, o planejamento estruturado por meios lícitos, que tenha como único objetivo reduzir a carga tributária, não há que se falar em exigência de propósito negocial.

Também não nos parece cabível o argumento de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN, ainda que respaldado pelo Princípio da Capacidade Contributiva, poderia justificar a exigência do propósito negocial e acarretar a desconsideração de atos e negócios jurídicos dissimulados, pois este dispositivo padece de ineficácia técnica, o que impossibilita a sua aplicação.

A respeito do Princípio da Capacidade Contributiva, é importante lembra que na fase do planejamento tributário que estamos vivenciando, as Autoridade Administrativas vem fundamentando suas decisões no dever do contribuinte de recolher tributos para fundiar o Estado Social, o que nos parece absurdo, já que não cabe a eles decidir se o contribuinte tem ou não condições de arcar com determinado tributo, pois esta obrigação deve necessariamente estar prevista na legislação. Se assim, fosse, estaríamos ferindo o Princípio da Separação dos Poderes.

Ademais, tendo em vista que existem diversos dispositivos que possibilitam a desconsideração de operações fraudulentas, contaminadas por dolo, ou simuladas, não

há necessidade de invocar o propósito negocial, o Princípio da Capacidade Contributiva ou o parágrafo único do artigo 116, CTN.

Os dois Acórdãos analisados evidenciaram que, o Princípio da Legalidade e da Liberdade devem ser respeitados, de forma que se o fato econômico puder ser apresentado em forma jurídica diversa, sem disfarce, ficaria a critério do contribuinte escolher a melhor forma para organizar suas transações, inclusive se a escolha fosse motivada exclusivamente pela redução da carga tributária.

Deveras, se a lei ordinária, prevista no parágrafo único do artigo 116 CTN, já estivesse vigente e descrevesse exatamente o procedimento fiscal a ser adotado para a descaracterização do ato ou negócio jurídico simulado e caracterização do ato dissimulado, poderíamos afirmar que o resultado seria diferente, quando do julgamento destes dois Acórdãos.

Para nós, planejamento tributário se tornou de suma importância para o contribuinte porque os custos tributários no país são deveras altos e, como qualquer outro custo, tende-se a buscar sua redução para que haja competitividade no mercado. Logo, se o planejamento tributário não estiver baseado em fraude à lei, simulação ou qualquer outro tipo de ilegalidade, prevista na legislação vigente, não há que se falar em irregularidade por optar por opções menos custosa.

Por fim, a partir de todo o exposto neste trabalho, defendemos a legalidade das práticas elisivas e também, a impossibilidade de desconsideração das práticas elusivas, por ausência de regulamentação específica, restando demonstrada a inaplicabilidade do propósito negocial nas decisões administrativas que analisam planejamentos tributários

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

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**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº. 192, 2011.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5.ed. São Paulo: Método, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das empresas**, 11ª edição, São Paulo: Atlas, 2014.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

BRANCO, Gerson Luiz Carlos. **Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 22ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário** - Vol. 1. 1. Ed. Noeses: São Paulo, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

COSTA, Regia Helena. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2009.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Interpretação e Integração da Lei Tributária**, Revista de Direito Administrativo nº 40, 1955.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 3ª Edição, São Paulo: Dialética, 2004.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e internacionais**, São Paulo: Saraiva, 1997.

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

_____ **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004.v.2.

_____ e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento Tributário e o crime fiscal na atividade do contabilista**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

_____ e MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a questão da elisão fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1998.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário**. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, vol. 21, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade, RDDT 173/95, fev./2010.

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**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 13ª Edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2011.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão Fiscal e Evasão Fiscal**. 2. ed., São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1977.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 243. São Paulo. 2015.

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.

_____ **Planejamento tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva**. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário** - In: A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. Curitiba: Juruá, 2002.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas gerais antielisivas.** In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). Temas de interpretação do direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____ **Planejamento tributário – elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL, CARF, Processo nº 10865.002048/2002-14. Acórdão nº 106-14.483, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sexta Câmara, Conselheiro Relator Sueli Efigênia Mendes de Britto, sessão em 16 de março de 2005.

BRASIL, CARF, Processo nº 13884.000029/95-33, Acórdão nº 106-09.343, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sexta Câmara, Conselheiro Relator Genésio Deschamps, sessão em 18 de setembro de 1997.

BRASIL, CARF, Processo nº 11080.008021/2004-89, Acórdão nº 104-21.497, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Conselheiro Relator Maria Helena Cotta Cardozo, sessão em 23 de março de 2006.

BRASIL, CARF, Processo nº 10882.002039/2003-98, Acórdão nº 101-95.552, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Conselheiro Relator Paulo Roberto Cortez, sessão em 25 de maio de 2006.

BRASIL, CARF, Processo nº 11080.008023/2004-78, Acórdão nº 104-21.498, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Conselheiro Relator Maria Helena Cotta Cardozo, sessão em 23 de março de 2006.

BRASIL, CARF, Processo nº 10980.017128/2008-35, Acórdão nº 1103-000.501, Primeira Seção de Julgamento, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Jose Sergio Gomes, sessão em 29 de junho de 2011.

BRASIL, CARF, Processo nº 10865.002040/2002-40, Acórdão 106-14479, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sexta Câmara, Conselheira Relatora Sueli Efigênia Mendes de Brito, sessão em 16 de março de 2005.

BRASIL, CARF, Processo nº 19515.004546/2010-48, Acórdão nº 1301-001302, Primeira Seção de Julgamento, Segunda Câmara, 1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Paulo Jakson da Silva Lucas, Sessão de 09 de outubro de 2013.

BRASIL, CARF, Processo nº 10680.726772/2011-88, Acórdão nº 2202-002.187, Segunda Seção de Julgamento, Segunda Câmara, 2ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Nelson Mallmann, Sessão de 20 de fevereiro de 2013.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, U.S. Supreme Court Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465/1935.

LEGISLAÇÃO

BRASIL, Constituição Federal, 1988.

BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966.

BRASIL, Código Civil Brasileiro, 2002.

BRASIL, Medida Provisória nº 66/2002.

BRASIL, Lei Complementar nº 104/2001.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, the Statutes At Large Of the United States of America from December, 1927, to March, 1929.