

RAFAEL FRATAZZI SILVA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A REDUÇÃO DE IMPOSTOS

Trabalho de Pós-Graduação

Orientador: Thiago Barbosa Wanderley

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2022

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

RAFAEL FRATAZZI SILVA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A REDUÇÃO DE IMPOSTOS

Trabalho de Pós-Graduação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação *lato sensu*, em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo na área de direito tributário, sob a orientação do Professor Thiago Barbosa Wanderley

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2022

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho à minha família que sempre me apoio nos estudos, em especial ao meu avô Adolfo Fratazzi que me ajudou a tornar realidade um sonho de estudar na PUC, à minha esposa Camilla Scarpino por estar sempre presente estudando comigo todos os dias nas nossas leituras diárias, à minha mãe Kelly Fratazzi, ao meu pai Marcelo de Oliveira e Silva, à minha irmã Brunna Fratazzi Silva, ao meu sogro Armando Scarpino e a minha sogra Silvana Aparecida Moreira Scarpino.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	07
1. Capítulo I – Considerações Iniciais.....	08
1.1. Metodologia adotada.....	08
1.2. Linguagem e Linguagem Jurídica.....	09
1.3. Direito Positivo e Ciência do Direito.....	10
1.4. Norma Jurídica.....	13
1.5. Validade.....	17
1.6. Vigência.....	19
1.7. Eficácia.....	20
2. Capítulo II – ABUSO DE FORMA E ABUSO DE DIREITO.....	22
2.1 Abuso de Forma.....	22
2.2 Abuso de Direito.....	27
3 Capítulo III – SIMULAÇÃO E FRAUDE.....	31
4 Capítulo IV – DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO.....	38
4.1 O que é Elisão Tributária?.....	38
4.2 Elisão tributária e os critérios da regra matriz de incidência tributária...43	
4.3 O que é Evasão Tributária?	50
4.4 Propósito Negocial.....	57
4.5 Existem Limites para o planejamento tributário?.....	63

4.6	Conclusão.....	65
5	Capítulo V – O QUE É PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?.....	67
5.1	O que é planejamento tributário?.....	67
5.2	Planejamento Tributário no âmbito dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.....	71
5.3	Conclusão.....	75
6	Capítulo VI – ENTENDIMENTOS CARF.....	77
6.1	Considerações iniciais.....	77
6.2	Alguns entendimentos a respeito dos planejamentos tributários.....	81
6.3	Conclusão.....	96
7	Capítulo VII – DECISÕES JUDICIAIS SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	98
7.1	Considerações iniciais.....	98
7.2	Alguns entendimentos a respeito dos planejamentos tributários.....	99
7.3	Conclusão.....	108
8	Capítulo VIII - Conclusão.....	109
9	Capítulo IX - Referências.....	112

INTRODUÇÃO

Com o presente trabalho procuro mostrar porque na minha visão o porquê vejo o planejamento tributário é muito importante para as empresas.

O planejamento tributário ou elisão fiscal como veremos mais a frente, é uma das formas que uma empresa pode se destacar no mercado, tendo em vista as altas cargas tributárias, aquela que consegue se planejar com os tributos que estão por vir, reduzindo ou até mesmo em alguns casos não tendo que pagar, está na frente de muitas outras que não sabem que isso é possível.

Então com o início da trabalho, procuro mostrar um pouco da minha ideia de como verificar um dos caminhos que podem ser percorridos, uma vez que a lei por ser uma linguagem, deve-se saber como interpreta-la, tendo em vista que as leis, surgem com o propósito de regular condutas intersubjetivas.

Tudo deriva da lei, sendo reguladas pelos modais deônticos, obrigatórias, permitidas ou proibidas.

Após a introdução e de como são formadas as leis e sua linguagem, iremos nos aprofundar no conceito de tributo, mesmo porque para tratarmos do assunto planejamento tributário por óbvio teríamos que saber o básico que é, “o que é tributo?”.

Após essa breve passagem, iremos nos aprofundar no que seria a elisão e a evasão, são permitidas? Para que serve? Que modo utilizar? Qualquer pessoa pode utilizar? São sinônimos?

Depois de explicar os termos sobre elisão e evasão, entraremos na questão sobre o planejamento tributário,

Em seguida, teremos os entendimentos do CARF a respeito do planejamento tributário.

E por fim, mas não menos importante, os entendimentos do poder judiciário a respeito do planejamento tributário.

CAPÍTULO I

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Sumário: 1.1. Metodologia adotada. 1.2. Linguagem e linguagem jurídica. 1.3. Direito positivo e ciência do direito. 1.4. Norma Jurídica. 1.5. Validade. 1.6. Vigência. 1.7. Eficácia

1.1. METODOLOGIA ADOTADA

A metodologia adotada neste trabalho será a de mostrar como entendemos o direito, como percorrer, como entendemos e como interpretamos as leis, pois tudo tem um início e com a escola do constructivismo verificamos que percorremos caminho por caminho para entender um pouco mais do que o legislador quis nos trazer, desde a norma geral e abstrata até a norma individual e concreta, para isso teremos início na Constituição

Federal que onde encontraremos o fundamento de validade para todas as outras normas instituídas no direito positivo.

A ideia que pretendo desenvolver neste trabalho é trazer o modo de como as empresas podem organizar as suas operações e se deveria ser válido ou não alguns impedimentos de algumas decisões.

O presente trabalho tem o objetivo o estudo do uso do planejamento tributário.

Importante mencionar que mesmo que tentemos atingir a “totalidade” sobre determinado assunto, a “totalidade” nunca é atingida. A esse respeito Luiz Alberto Warat afirma *“a ciência é um processo cumulativo de discursos e significações. Toda pesquisa implica em uma seleção arbitrária e fragmentada de informações. O que equivale a dizer que nenhum tema pode ser esgotado”*¹.

Referente ao trabalho, farei um corte metodológico nos estudos normativos, sendo mais específico as normas constitucionais, relacionado aos temas referentes a discussão proposta na obra, primeiro iremos conhecer o que a norma nos traz sobre o assunto para em seguida, fazer sua análise e descrição.

Como se nota, não é outro o procedimento do exegeta, senão, compreender a mensagem (codificada) prescritiva para então descrevê-la, o cientista tem sempre que se atentar ao fato, para então ver a melhor aplicação da norma, “toda a ciência está obrigada a ter método e a delimitar o seu objeto, caso contrário não funcionará”².

Iremos abordar então, a constituição naquilo que se refere ao nosso trabalho, ou seja, como a nossa Constituição aborda o tema, bem como outras legislações, analisaremos ainda, o que a jurisprudência do CARF e a jurisprudência dos tribunais entendem sobre estes casos e quais as discussões a respeito.

Em síntese, a análise que será feita, terá como base o direito positivo, ou seja, nosso objeto de estudos, o mundo do ser, onde iremos trazê-lo para o mundo do dever-ser, que é a ciência do direito.

1.2. LINGUAGEM E LINGUAGEM JURÍDICA

¹ O direito e sua linguagem. 2ª versão. p. 7.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. p. 16.

Todo ato do ser humano é vertido por meio da linguagem, o jeito pelo qual nos comunicamos é linguagem, seja ela escrita, verbal, por sinais e etc.

Como nos traz o brilhante professor Paulo de Barros Carvalho “*O ser humano vive imerso num universo de signos, decodificando-os a cada instante para situar-se no mundo de sua existência*”³.

Em uma comunicação, um dialogo que se presume que no mínimo há dois sujeitos, um emissor e outro receptor, a linguagem tem que ser a mesma para ambos para que haja comunicação. Caso contrario de nada serviria que duas pessoas tentassem se comunicar se ambos não falassem a mesma língua. Como por exemplo em uma viagem para um país que não falamos a língua de determinada região, a linguagem por meio de fala de nada serviria já que não sabemos tal língua, talvez por meio da linguagem dos sinais ou até mesmo símbolos, cheguemos a uma marca famosa de comida como por exemplo um Mc Donalds da vida.

Mas o ponto é que, em um dialogo onde ambos falem e entendam a mesma língua a linguagem se tem por perfeita, tendo assim a interação desejada.

O mesmo acontece com o direito, o direito tem e cria sua própria linguagem, sendo o direito positivo autopoietico, ou seja, o sistema do direito positivo é capaz de reproduzir autonomamente.

Para nós, o que nos interessa não é qualquer forma de comunicação, aquela linguagem social para o presente estudo de nada vale, nem para o direito, para o presente estudo temos que compreender a linguagem jurídica aquela disposta nos textos jurídicos, e como cientistas do direito que somos, temos que saber receber a mensagem por meio da linguagem posta.

1.3. DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO

³ Derivação e Positivização no direito tributário. 2ª edição. Volume 1. Editora noeses. p. 119.

Para todo e qualquer estudo jurídico, temos que entender e saber separar o que é o direito positivo e a ciência do direito. Dois mundos distintos, o primeiro não depende do segundo para nascer, já o segundo por ser uma metalinguagem do primeiro, está condicionada a existência do direito positivo.

Como traz para o enriquecimento do nosso saber o professor Paulo de Barros Carvalho⁴

Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos linguísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.

E continua em outra obra a comentar a respeito da diferença do direito positivo e a ciência do direito⁵ “e o direito se oferece ao nosso conhecimento como estrato de linguagem prescritiva de condutas intersubjetivas, reguladas pelo legislador com o objetivo de canalizá-la em direção aos valores cuja implantação se almeja na sociedade”.

Como demonstrado, o direito positivo e a ciência do direito são dois mundos distintos, o “dever-ser” e o “ser”. Direito positivo, resumidamente é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país, prescrevendo condutas intersubjetivas. Já a Ciência do Direito, descreve o enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo formas lógicas que entrelaçam suas unidades e oferecendo seus conteúdos de significação.

O direito positivo, disciplina o comportamento humano; como mencionado linhas acima; nas suas relações intersubjetivas, a intra-subjetividade de nada vale, pois o pensamento nada interessa para o direito positivo, já seu comportamento e suas condutas sim, o direito positivo prescreve situações que se pretende ver alterado na vida social, alterando condutas, que é o seu objeto.

Já na ciência do direito, aqui estaremos diante do estudo das proposições normativas, a atividade do cientista consiste em observar, investigar, interpretar e descrever as normas jurídicas, não é pretendido e nem tem como alterar a realidade como

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 30ª edição. Editora Saraiva. p. 39.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, Derivação e Positivização no direito tributário. 2ª edição. Volume 1. Editora Noeses. p. 119.

é feito no direito positivo. A título exemplificativo, temos a Constituição Federal de 1988 que é uma linguagem prescritiva (direito positivo), a partir dele teremos um sujeito cognoscente, para então dar origem a linguagem descritiva (ciência do direito).⁶

<i>Crítérios Linguísticos</i>	<i>Direito positivo</i>	<i>Ciência do Direito</i>
Função	Prescritiva	Descritiva
Objeto	Condutas intersubjetivas	Direito positivo
Nível	Linguagem objeto	Metalinguagem
Tipo	Técnica	Científica
Lógica	Deôntica (<i>dever-ser</i>)	Alética/Clássica (<i>ser</i>)
Valências	Válida ou não-válidas	Verdadeiras ou falsas
Coerência	Admite contradições	Não admite contradições

Dessa forma, podemos concluir que o direito positivo seria o conectivo entre as leis e as condutas das pessoas para que assim possa se ter uma harmonia, prescrevendo os comportamentos que se deseja ser adotado no meio social, a partir da leitura do direito positivo podemos obter a norma jurídica.

A respeito ainda do direito positivo é interessante termos em mente, que a estrutura com a qual o sistema das normas se encontra para a regulação dos comportamentos interpessoais está na forma modalizada em obrigatório (O), permitido (P) e proibido (V).

Nas palavras de Lourival Vilanova⁷

O jurista, como jurista, e a Ciência do Direito, como conhecimento específico de um ordenamento positivo (como dogmática desse ordenamento, cujo ato cognoscente poder-se-ia resumir com o termo com o termo interpretação: ato complexo envolvendo aspectos lógicos, axiológicos, empíricos-sociais), valem-se da categoria da causalidade, normativamente estabelecida.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de, Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico, 6ª edição. p. 137.

⁷ VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação jurídica no direito. 5ª edição. Editora noeses. p. 21.

Por fim, a ciência do direito é a interpretação do texto da lei, descrevendo assim seu conteúdo.

1.4. NORMA JURÍDICA

Assim como quase todas as palavras, norma jurídica é um termo ambíguo, podendo muitas vezes significar entre outras denominações, norma jurídica em sentido amplo norma jurídica em sentido estrito.

Paulo de Barros Carvalho⁸ de forma brilhante nos traz:

"Norma jurídica" é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonasmo) de manifestação do deontico, com o sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir um quantum de estrutura formal. Certamente ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: "pague a quantia de x reais". Adviriam desde logo algumas perguntas e no semente das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas. Em simbolismo lógico represento assim: $D[F \rightarrow (S'RS'')]$, que interpreto: deve ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S''.

Isso quer dizer basicamente, que a “norma jurídica”, tem que ter um mínimo para a compreensão do que é pedido, mediante a uma ocorrência de fato no mundo fenomênico, aquilo que o direito entender como relevante, então será instalado uma obrigação entre o sujeito ativo, sujeito passivo e uma obrigação.

Sendo assim, norma jurídica é o que entendemos; é a interpretação; sobre determinada leitura do texto do direito positivo, por exemplo, se uma pessoa tiver um carro, deve então pagar IPVA, porém nem sempre um único exto de lei exprime todas as vontades do legislador, havendo em diversas vezes a necessidade de o exegeta consultar outro complemento.

A norma jurídica está para a significação de que temos a partir do suporte físico, ou seja, da leitura do direito positivo. A esse respeito podemos verificar por meio da obra brilhante do Paulo de Barros Carvalho em seus dizeres

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 7ª edição. Editora noeses. p. 627-628

“se pensarmos que a norma é um juízo hipotético-condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y), formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, p. ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica. Às vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo e, ao tentar enuncia-lo, verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos do direito em vigor”⁹.

Segundo Adriano Luiz Batista Messias, as normas jurídicas são

pode ser entendido como as significações na forma lógica dos juízos hipotético-condicionais, relativas a comportamento e relações jurídicas que serão instaladas entre sujeitos de direito, considerando sua acepção estrita. A norma jurídica é unidade integrante do ordenamento jurídico vinculada à existência que, em sentido amplo, alude aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer dos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Em sentido estrito, são as mensagens com sentido deôntico-jurídico completo produzidas pela composição articulada dessas significações.¹⁰

Como Simbolismo de forma lógica, para o direito positivo, podemos entender o seguinte tendo uma hipótese (H) então teremos uma consequência (C), com as palavras do Lourival Vilanova

Na implicação entre H e C , H é condição suficiente de C , porém não é condição necessária. A consequência C pode ter outros antecedentes, H' , H'' , H''' , cada um, por si, bastante, para acarretar C . São, pois, possibilidades combinatórias válidas: a) H implica C ; b) não- H implica não- C ; c) não- H implica C . Exclui-se a combinação “ H implica não- C ” como logicamente impossível, não é possível a hipótese (prótase) ser válida, ou verdadeira, e a consequência (apódose) ser não-válida ou falsa.

Então podemos verificar que a estrutura é a de uma hipótese e consequência para as normas jurídicas, ou seja, podemos significar a partir do direito positivo da seguinte forma (dever-ser, tendo uma hipótese, implica uma consequência), por meio de símbolos lógicos D ($H \rightarrow C$), agora a respeito da norma primária e secundária representaríamos a da

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de direito tributário. Saraivajur. p. 46.

¹⁰ MESSIAS, Adriano Luiz Batista. Teoria da norma jurídica. Editora noeses. p. 43/44.

seguinte forma; norma primária “D (F→R’(S’,S’))”, já na norma secundária ficaria da seguinte forma D (não-F (S’, S’)), em cada uma delas teremos um fato F, ou não-F, que implica na relação R entre dois sujeitos, sujeito ativo S’ com o seu direito subjetivo de cobrar algo ou alguma coisa de alguém denominado sujeito passivo S’.

Com isso podemos entender que a mensagem jurídica com sentido completo pode ser entendido da seguinte maneira (se ocorrer o fato F, instalasse a relação deontica R entre os sujeito S’ e S’), sendo esta significação o mínimo irreduzível de manifestação.

Como explica Paulo de Barros Carvalho¹¹

Seja como for, o processo de interpretação não pode abrir mão das unidades enunciativas esparsas do sistema positivo, elaborando suas significações frásicas para, somente depois, organizar as entidades normativas (sentido estrito). Principalmente porque o sentido completo das mensagens do direito depende da integração de enunciados que indique as pessoas (físicas e jurídicas), suas capacidades ou competências, as ações que podem ou devem praticar, tudo em determinadas condições de espaço e tempo.

E o autor mais adiante continua:

Efetuada as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados referenciais oferece-nos a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Explicando os símbolos dessa linguagem formal, teremos: “D” é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência.”[Cm(v.c).Ce.Ct]” é a hipótese normativa em que “Cm” é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fática; “v” é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; “c” é o complemento do verbo; “Ce” é o critério espacial; “Ct” o critério temporal; “.” é o conectivo conjuntor “→” e o símbolo do conectivo condicional, interproposicional; “[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]” é o consequente normativo, em que o “Cp” é o critério pessoal; “Sa” é o sujeito ativo da obrigação; “Sp” é o sujeito passivo; “bc” é a base de cálculo; e “al” é a alíquota.¹²

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 7ª edição. Editora noeses. p. 137.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 7ª edição. Editora noeses. p. 137.

As normas como reguladoras de condutas intersubjetivas que são, são divididas ainda em normas primárias e secundárias como visto, temos essa divisão por uma questão simples e lógica. Nas normas primárias é prescrito um dever, e caso venha a acontecer o fato previsto, já a norma secundária ela está relacionada a providencia sancionatória que será aplicada pelo Estado-Juiz, caso venha haver o descumprimento da conduta estatuída na norma primaria.

Podemos dividir ainda em normas primárias dispositivas e normas primárias sancionatória e norma secundária (processual). Podemos ilustrar da seguinte forma a norma completa $D\{(F \rightarrow S'R_1S'').(-R_1 \rightarrow S'R_2S'')\} . (-R_1 \vee R_2 \rightarrow S'R_3S'')$

Em que no primeiro momento $D\{(F \rightarrow S'R_1S'')$, teremos a norma primária dispositiva material, em seguida a norma primária sancionadora material $(-R_1 \rightarrow S'R_2S'')$ e por fim, para ser cobrado da maneira certa e lícita a norma secundária processual ao qual dará o sentido completo da norma $(-R_1 \vee R_2 \rightarrow S'R_3S'')$.

Aqui para descrevermos os símbolos:

D – dever-ser neutro modalizado em obrigatório (O), permitido (P) e proibido (V);

F – teremos um fato;

\rightarrow - simboliza a implicação do fato;

S' – sujeito ativo da relação jurídica;

R₁ – primeira relação instalada, na hipótese;

. – conectivo disjuntor das relações;

- R₁ – não cumprido a primeira obrigação;

R₂ – aqui estaremos diante da norma primária sancionadora material;

V – vínculo entre as relações;

R₃ – diante do descumprimento das duas relações instauradas, é a vez de ser cobrado por via judicial que é o meio lícito para se fazer cumprir a obrigação.¹³

¹³ TOMÉ, Fabiana Del Padre, Contribuição para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal, p. 44.

A professora Fabiana Del Padre Tomé¹⁴ explica como identificarmos se estamos diante de uma norma ou de outra norma:

“A melhor forma de identificar se se trata de uma norma primária que estabelece deveres e uma norma primária que estipula punição, é mediante o exame de sua hipótese. No primeiro caso, a hipótese normativa descreve um fato lícito; no segundo, um fato ilícito, correspondente ao descumprimento do dever prescrito na consequência de outra norma”.

Em seguida ainda nos explica a sua concepção sobre normas de condutas e normas de estrutura¹⁵ ao qual concordamos plenamente com tudo, vejamos:

“O direito positivo apresenta-se como o conjunto de normas jurídicas válidas em determinadas coordenadas de tempo e espaço, tendo por finalidade a regulação de condutas intersubjetivas. Toda norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema do direito positivo, relaciona-se com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social, motivo pelo qual seria correto afirmar que todas as normas jurídicas são normas de conduta. Entretanto, não podemos olvidar que o direito positivo regula a sua própria criação, dispondo sobre o modo pelo qual as normas jurídicas que o integram são produzidas.

Denominamos "normas de conduta" aquelas voltadas direta e imediatamente à regulação dos comportamentos das pessoas; nas relações de intersubjetividade. A designação "normas de estrutura" sua vez é atribuída às que são dirigidas indireta e mediamente as condutas humanas, voltando-se mais especificamente à produção e transformação de estruturas deôntico-jurídicas”.

A esse respeito, o autor Norberto Bobbio¹⁶ também se pronuncia da seguinte forma a respeito das normas “as normas de estrutura são aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas”.

Agora que entendemos vimos a norma jurídica completa, vamos entender a respeito da validade vigência e eficácia da norma jurídica.

1.5. Validade

¹⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre, Contribuição para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal, p. 44.

¹⁵ Idem ibidem

¹⁶ Teoria do ordenamento jurídico, p. 33.

A nossa intenção com o este trabalho é mostrar que todas as palavras são vagas e ambíguas e muitas vezes achamos que algo ainda pode ser sinônimo quando na verdade não estão relacionadas.

Quando falamos em validade para o direito, é o ato de pertencer aquele mundo; pertencer aquela linguagem; ou seja, mundo jurídico, linguagem jurídica, fora deste contexto de nada interessa para o direito.

Só haverá regramento jurídico se e somente se houver norma jurídica para regular tal conduta, e para que isso aconteça, tal norma tem que ser válida, deve pertencer ao sistema jurídico, não podemos ir além do que está prescrito no ordenamento.

Com as palavras do mestre Lourival Vilanova¹⁷ “não há fato jurídico, em sentido técnico, sem norma jurídica, cuja hipótese de incidência tenha o fato natural, ou o fato social da conduta como base de qualificação”.

E continua:

Temos sempre, para dar-se a causalidade jurídica, norma fato e eficácia. Sem norma, um fato não adquire qualificação de fato jurídico. E sem fato jurídico, efeito (eficácia) nenhum advém. De onde se depreende que os fatos jurídicos são internos a cada sistema. Não há fato jurídico «fora” de sistema normativo. E o sistema que decide que fatos são fatos jurídicos (juridicização do fático), e que fatos deixam de

ser jurídicos (desjuridicização do fático). Em outros termos que fatos trazem "consequências jurídicas", que fatos não têm tais consequências, são juridicamente irrelevantes" (ou porque ainda não foram qualificados, ou porque o eram, mas deixaram de ser).¹⁸

Então, tudo o que ocorre ao nosso redor, nem sempre haverá relação jurídica, haverá sim, mas quando o direito disser.

“A validade se confunde com a própria existência da norma. Afirmer que determinada norma existe implica reconhecer sua validade em face de determinado Sistema Jurídico¹⁹.”

Para fechar com as palavras do nosso Ilustre Paulo de Barros Carvalho:

¹⁷ VILANOVA, Lourival, Causalidade e relação no direito. 5ª edição. Editora noeses. p. 26/27.

¹⁸ VILANOVA, Lourival, Causalidade e relação no direito. 5ª edição. Editora noeses. p. 26/27

¹⁹ MESSIAS, Adriano Luiz Batista. Teoria da norma jurídica. Editora noeses. p. 45.

E ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema "S", ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim. A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u'a norma "N" é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema "S"”²⁰.

Para concluir, dizer que uma norma é válida é só entender que é o ato de pertinência, de pertencer ao mundo jurídico, se pertence logo é válida.

1.6. Vigência

Já a vigência, depende da validade, são caminhos percorridos para formação o direito que sem tal forma de ser feito, não existirá. Para uma norma ter vigência, a primeira etapa é ela ser válida, ou seja, pertencer ao mundo jurídico; não podemos falar em eficácia de norma que não exista.

Concluído a etapa de sua validade, começa então a verificação do exegeta para identificar se a norma após sua validade ela é vigente, e quando falarmos em vigência temos que ter para nós que, vigência é o ato de produzir seus efeitos após a ocorrência no mundo fenomênico.

A esse respeito Tercio Sampaio Ferraz Jr²¹., faz uma distinção bem interessante para compreendermos, “vigência como o intervalo de tempo em que a norma atua, podendo ser invocada para produzir seus efeitos, e “vigor” como a força vinculante que a norma tem ou mantém, mesmo não sendo mais vigente”.

O que o autor trouxe para nos é similar ao que acontece com o Código de Processo Civil de 1973.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 7ª edição. Editora noeses. pgs. 464/465.

²¹ Introdução ao estudo do direito, 3ª edição, São Paulo, Atlas, 2001, pp. 193-199.

1.7. Eficácia

Quando tratamos de eficácia podemos analisa-la sob três modos, eficácia jurídica, eficácia técnica e eficácia social²²

Podemos entender como eficácia jurídica, quando temos o fato no seu antecedente, e uma vez incidido a sua consequência vem à tona, ou seja, é a capacidade jurídica de desencadear as consequências que o ordenamento prevê.

Sendo assim, a eficácia jurídica é o mecanismo lógico de sua incidência, ou seja, o fato se concretizando no antecedente, logo há a projeção dos efeitos prescritos no consequente.

A eficácia técnica, é a qualidade da norma que tem de descrever os fatos que uma vez ocorridos, produzirá seus efeitos. É de suma importância a eficácia técnica, pois, iremos verificar que ocorrido o fato jurídico tributário, irradiar-se-á os efeitos jurídicos correspondentes ao fato, sem qualquer empecilho.

Já eficácia social, seria a produção concreta dos resultados na ordem dos fatos sociais, colocando de outra forma, diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada, sendo ainda a produção das consequências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário²³.

Na eficácia social, estamos diante do acatamento de determinado grupo; sociedade; comunidade; se estes respondem aos de uma ordem jurídica dada, ou melhor dizendo, posta.

Concluindo, com as palavras de Paulo de Barros Carvalho²⁴:

Introduzidos esses esclarecimentos acerca da eficácia jurídica, técnica e social das regras do direito, convém salientar que os dois primeiros casos de eficácia expressam conceitos jurídicos, que muito interessam à Dogmática, ao passo

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 7ª edição. Editora noeses. pgs. 474.

²³ Idem ibidem.

²⁴ Idem ibidem

que o último pertence aos domínios das indagações sociológicas, mais precisamente, da Sociologia Jurídica.

CAPÍTULO II

ABUSO DE FORMA E ABUSO DE DIREITO

Sumário: 2.1. Abuso de Forma. 2.2. Abuso de Direito.

2.1. ABUSO DE FORMA

No capítulo, vamos tratar sobre o que é o abuso de forma, e qual impacto pode acarretar no campo jurídico, mas para isso farei um “link”, com o que já foi passado no capítulo 1, quando falamos sobre linguagem e linguagem jurídica, e até mesmo sobre o que é o constructivismo lógico semântico e como nos auxilia na hora de interpretar o direito.

Para darmos início ao presente trabalho tributário, temos que nos ater as diversas palavras contidas no texto jurídico; esse cuidadoso estudo foi denominado como “*Constructivismo Lógico Semântico*”, pelo professor Paulo de Barros Carvalho:

“O Constructivismo Lógico-Semântico é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para a construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional.”²⁵

Partindo pelo Código Tributário Nacional, no artigo 3º do CTN (Código Tributário Nacional), acerca de tributo, “art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A esse respeito Adriano Luiz Batista Messias²⁶ discorre sobre a obrigação tributária:

A obrigação tributária é a relação jurídica prescrita no consequente da norma individual e concreta – produzida pelo fisco ou pelo contribuinte ao dar curso ao processo de positivação da regra-matriz de incidência tributária – na qual surge para o contribuinte o dever subjetivo de pagar determinada quantia em dinheiro ao fisco.

Na concepção de Kelsen, norma jurídica, completa, assume um caráter dúplice, desmembrando-se em “norma primária” e “norma secundária.”²⁷

A respeito do tema sanções temos uma exposição da Maria Ângela Lopes Paulino Padilha²⁸:

Não obstante a inversão sintático-semântica na distinção entre a norma primária e a norma secundária procedida, inicialmente, pelo jusfilósofo, remanesce o critério distintivo. em uma tem-se uma relação de cunho material

²⁵ *Carvalho*, Paulo de Barros, *Constructivismo Lógico-Semântico*, Vol. I, 2ª edição revista, página 4. Item 2. Expediente metodológico e não filosófico.

²⁶ MESSIAS, Adriano Luiz Batista, *Teoria da norma jurídica interpretação concretizadora e as relações tributárias*. 11.2. obrigação tributária, crédito tributário e lançamento. p. 239.

²⁷ COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2. Edição Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964).

²⁸ *Padilha*, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. Ed. Noeses. p. 28-30.

e, em outra, uma relação de cunho processual (jurisdicional), visto que o Estado, na figura do juiz, participa da relação jurídica, senão vejamos:

- Norma primária: é a norma que descreve um fato de possível ocorrência, a qual implica a prescrição de uma conduta, relacionando sujeitos. É a norma que estatui direitos e deveres materiais correlatos.

- Norma secundária: logicamente conectada à primária, prescreve uma sanção mediante a atuação coercitiva do Estado-juiz quando, verificado o fato descrito na hipótese da norma primária, a conduta prescrita é descumprida. Essa norma estabelece relação de cunho processual-sancionatório.

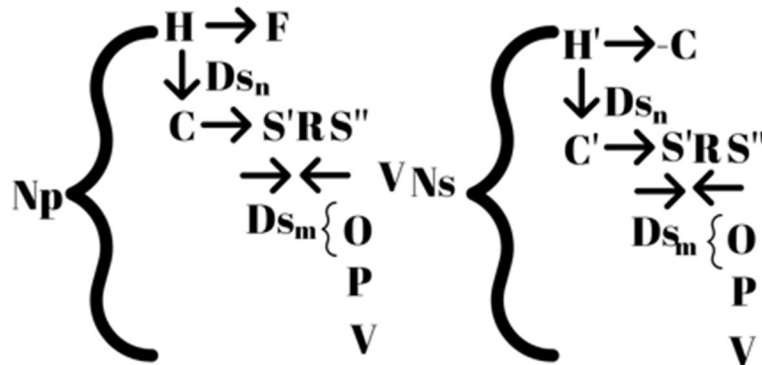
Essa bimembridade é o modo de ser por excelência da norma jurídica, pois, em conformidade com o já asseverado no "Capítulo 1" (item 1.2.1.), o ordenamento jurídico tem como elemento constitutivo a coercitividade (coação estatal), assegurada pela intervenção do Estado-juiz, distinguindo-se dos demais sistemas normativos (morais, religiosos etc.). Enfim, dado o descumprimento de uma prescrição jurídica, deve ser aplicada de sanção pelo Poder Judiciário. Podemos representar a norma jurídica completa a partir da seguinte fórmula lógica:

$$D \{ (H \rightarrow R(S', S')) \vee (-R(S', S'') \rightarrow R(S', S''')) \}$$

Desmembrando essa estrutura formal, temos:

NORMA PRIMÁRIA

NORMA SECUNDÁRIA



Legenda:

Np: norma primária

H: hipótese descritora de um fato

C: conseqüente prescritor de deveres e direitos correlatos

Dsn: dever-ser neutro (internormativo)

\rightarrow : conectivo implicacional

F: referência a um fato

S': sujeito ativo titular do direito subjetivo

R: conjuntor relacional

S'': sujeito passivo titular do dever jurídico

Dvm: dever-ser modalizado (intranormativo)

O, P e V: modais obrigatório, permitido e proibido,
respectivamente

v: disjuntor includente

Ns: norma secundária

-C: descumprimento da conduta

S''': Estado-juiz

Conforme demonstrado, não podemos confundir, tributo com sanção, pois aquele é derivado da norma primária, enquanto este é derivado do descumprimento da norma primária, que denominamos norma secundária.

Sendo assim quando estamos diante de um tributo, temos que a lei instituiu tal pagamento simplesmente porque se faz necessário, ou seja, para o mundo jurídico é relevante que determinado fato, seja cumprido mediante pagamento de uma quantia “x” a algum ente federado em regra.

Já a sanção por ato ilícito é decorrente do descumprimento da norma primária instituidora do tributo, ou até mesmo deveres instrumentais, conforme artigo 113 § 2º e 115, ambos do Código Tributário Nacional.

Nestes termos, são os ditames do nobre jurista Ricardo Lobo Torres:

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquela deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir tributo, exclui do seu conceito a prestação que constitui sanção por ato ilícito. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, § 1º.²⁹

Diante disso podemos observar que o legislador, deu caráter lícito ao tributo, ou seja, quando este se verificar de alguma ilicitude, estaremos diante de qualquer outra obrigação, mas não obrigação tributária.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo, “Curso de direito financeiro e tributário”, 12ª Edição, p.236.

Tais artigo tem como premissa assegurar que o contribuinte, o elo mais fraco da relação, não seja surpreendido quanto a cobrança de tributos não previstos em lei, para que se possa assim haver um planejamento de como e onde será gasto o dinheiro.

A respeito do assunto Paulo de Barros Carvalho diz:

O primado da legalidade, que se irradia por todos os segmentos da ordem jurídica brasileira, alcança qualquer comportamento obrigatório, comissivo ou omissivo. E, se por acaso não fosse suficiente, haveria ainda o princípio específico, dirigido diretamente ao campo dos tributos. Sendo assim, não se há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam *ex lege*. Algumas requerem, de fato, a presença do elemento "vontade" na configuração típica do acontecimento, enquanto outras não. Entre as derradeiras estão os liames jurídico-tributários.³⁰

Agora que fizemos um breve relato do que é tributo, sanção, podemos entrar agora no assunto sobre o que é o abuso de forma.

Primeiro temos que ter em mente, que abuso é o gênero, assim ensina Marco Aurélio Greco:

Entendi relevante deixar claro que abuso é gênero ao qual pertencem várias espécies, dentre as quais se encontra o abuso de direito tecnicamente entendido e previsto no Código Civil. Comete ato ilícito quem realiza um abuso de direito (com o sentido e alcance que o Código dá à figura), mas não necessariamente quem realiza outras hipóteses de atos abusivos como o denominado abuso de formas, o abuso no exercício de liberdade individuais, a manipulação de estruturas negociais e etc. Os fatos concreto é que dirão se existem algum ilícito e não a simples existência destes tipos de condutas abusivas.³¹

O direito tributário é um direito de superposição, conforme artigo 109 do Código Tributário Nacional³² traz, isso quer dizer o seguinte, que atua sobre as relações que se formam de outros ordenamentos jurídicos.

Diante dessa questão, vamos entender o que seria o abuso de forma, que é o nosso tema deste capítulo.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 30ª edição, p, 61.

³¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª Edição. Quartier Latin. p. 18.

³² CTN, 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.

O ilícito civil é disciplinado nos artigos 186 a 188 do Código Civil, aos quais passo a transcrever:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

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.

Art. 188. Não constituem atos ilícitos:

I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido;

II - a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente.

Parágrafo único. No caso do inciso II, o ato será legítimo somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo.

Agora que tratamos sobre o abuso de forma, veremos a questão do abuso de direito.

2.2. ABUSO DE DIREITO

Após o item 2.1. que tratamos sobre o abuso de forma, vamos começar agora a tratar sobre o abuso de direito.

É sempre bom lembrar que o direito tributário assim como está disposto no artigo 109 do Código Tributário Nacional traz o seguinte:

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.

O direito tributário, é um direito de sobreposição, *“isso significa que as hipóteses tributárias são construídas de modo a incidir em situações já reguladas, em sua maior parte, pelo direito civil e comercial”*³³.

A respeito ainda da questão de ser um direito de sobreposição Leonardo Aguirra de Andrade³⁴ traz o seguinte:

No capítulo anterior, verificou-se que, uma vez caracterizada a ineficácia do ato ou negócio jurídico viciado pelo abuso do direito, de acordo com as regras do Direito Privado (arts. 166, inciso VII, e 187 do CC/02), restaria examinar a sua compatibilidade com os "limites imanentes" do Direito Tributário, e, sendo compatível, reconhecer a "importação", para o Direito Tributário, desse conceito do Direito Privado em conjunto com o seu regramento jurídico, à luz dos arts. 109 e 118 do CTN.

Isso tudo para demonstrar que é normal no dia a dia do advogado que atua na área tributária, utilizar conceitos do próprio direito civil.

Tanto é assim que a questão do abuso de direito é tratado no código civil.

Com isso, a palavra do que Paulo de Barros Carvalho diz sobre abuso de direito, *“o conceito de abuso de direito vem sendo observado, no domínio tributário, na acepção que é apreendido pelos civilistas”*³⁵.

A respeito ainda da questão do abuso de direito, Alfredo Augusto Becker³⁶ diz o seguinte:

A este respeito pouco importa a expressão usada pelo legislador que, não raro, utiliza na fórmula legislativa a expressão "abuso" (exemplo: abuso do usufrutuário, do locatário, etc.). Nestes casos, esta expressão não está significando o abuso do direito que ora se analisa, mas simplesmente a prática de atos ilegais; o legislador utilizou a expressão abuso do direito como sinônima de "sem direito".

O que o autor quis trazer no texto, é que o legislador pode utilizar o termo que for, temos que interpretar no todo para ver o que o legislador quis trazer para nós, por isso

33 CARVALHO, Cristiano. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: 2. Ed., São Paulo: MP Editora, 2008, p. 930.

34 ANDRADE. Leonardo Aguirra. Planejamento Tributário. Ed. Quartier Latin. p. 223.

35 CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário, Linguagem e Método, 7ª edição, p. 878.

36 BECKER. Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 7ª edição. Ed. Noeses. p. 149, 150.

mesmo disse que muito embora seja “abuso do direito”, poderia ser apenas uma outra forma de falar como “atos ilegais”, e complementa ainda dizendo que o legislador poderia muito bem ter empregado o termo “sem direito.

E continua mais a frente dizendo o seguinte:

Portanto e mais precisamente, o legislador outorgou ao juiz (ou a autoridade incumbida de fazer o lançamento) o poder de converter uma regra moral em regra jurídica e isto, em última análise, nada mais é do que criar uma regra jurídica nova, cuja violação é ilegalidade e não abuso do direito. Como a seguir se demonstrará, a teoria do abuso do direito é concebível, apenas no plano moral; a tentativa de sua implantação no plano jurídico é que constitui o verdadeiro abuso do direito.³⁷

O que o autor tenta separar nessa questão é que muitas vezes o abuso do direito é confundido como uma “regra imoral”. Mas o juiz, ou aquele que venha a verificar o caso concreto, não tem que verificar nada além do direito, não tem que verificar questões econômicas, morais, ou qualquer outro caminho a ser percorrido a não ser o próprio direito.

Por isso mesmo continua da seguinte forma o seu posicionamento a respeito do abuso de direito:

Por outro lado, ainda que se considerasse imoral a prática da evasão fiscal (elusão ou evasão legal), o juiz (ou a autoridade incumbida do lançamento) não poderia desprezar ou abstrair a realidade jurídica e tomar a realidade econômica, sob o fundamento de que aquela estrutura jurídica fora erguida com abuso do direito. E não o pode porque, como o próprio JEAN DABIN demonstrou, o único e verdadeiro critério da teoria do abuso do Direito é o critério moral³⁸.

Para encerrarmos o capítulo nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, sobre o abuso de direito, “o conceito de abuso de direito vem sendo observado, no domínio tributário, na acepção que é apreendida pelos civilistas”³⁹.

Em seguida traz o que significa a questão do abuso do direito⁴⁰, vejamos:

³⁷ BECKER. Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 7ª edição. Ed. Noeses. p. 150.

³⁸ BECKER. Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 7ª edição. Ed. Noeses. p. 159-160.

³⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. Ed. Saraivajur. p.527.

⁴⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. Ed. Saraivajur. p.530.

No corpo desta temática, observando-se quadro conceptual do termo, o abuso de direito significa, portanto, norma produzida por particular, constituída no exercício de competência que excede as atribuições jurídicas que o Direito autoriza ao sujeito, identificando-o como incompetente naquela função, ao mesmo tempo que atribui ao ato carácter de ilicitude.

Para concluir, temos que entender, que muito embora algo não possa ser considerado moralmente aceitável na sociedade, ou no grupo de amigos, pessoas que convivemos, se estamos fazendo algo que a lei permite, que a lei nos traz, nada mais poderia ser desfeito.

Capítulo 3

SIMULAÇÃO E FRAUDE

De início, de relevância ressaltar que o conceito de simulação, em sua origem, está previsto no Código Civil Brasileiro, mais especificamente em seu artigo 167 (BRASIL, 2002).

Nesse sentido, nos termos do que preceitua o referido dispositivo legal,

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados (BRASIL, 2002).

A respeito da fraude à lei, Paulo de Barros Carvalho⁴¹, traz o seguinte:

Fraude à lei, por outro lado, é a produção de norma ilícita, com feições de ato jurídico lícito, para fins de fugir à incidência normativa. A localização de um ou outro ilícito exige, como requisito essencial, norma válida no sistema, que, em termos objetivos, fundamenta a figura da ilicitude no Direito. A partir do enunciado normativo válido é que o exegeta vai encontrar substrato para depreender desrespeito aos princípios constitucionais de (i) segurança jurídica, (ii) certeza de direito, (iii) estrita legalidade e (iv) tipicidade, em afronta direta à estrutura de repartição de competências tributárias realizada pela Constituição. Estão nesses elementos a figura do ilícito do abuso de direito e da fraude à lei.

Vale destacar que simulação é uma falsa declaração de vontade, o que faz macular o negócio jurídico, uma vez que este aparenta ser um negócio diferente do que realmente é (GONÇALVES, 2022, p. 572).

Ademais, são vários os objetivos dos indivíduos que buscam simular um negócio jurídico, tais como prejudicar credores, burlar a lei e, inclusive, como é o caso do tema deste trabalho, fraudar o Fisco (GONÇALVES, 2022, p. 572).

A simulação é um negócio jurídico bilateral, acordada com a outra parte, a partir de uma declaração desconforme com a intenção, sendo certo que o objetivo precípuo é fraudar a lei ou, ainda, enganar terceiros que não estão envolvidos no negócio jurídico em questão (GONÇALVES, 2022, p. 572).

Nos termos do que disposto no artigo 167, *caput*, do Código Civil, retrotranscrito, a simulação, em regra, gera a nulidade do negócio jurídico, com exceção de quando o simulado for válido na substância e na forma (BRASIL, 2002).

Fazendo um paralelo com o tema em estudo, a simulação é, por exemplo, o ato por meio do qual o contribuinte fornece informações equivocadas ao Fisco, de forma dolosa, a fim de que este não tribute uma situação em que houve a prática do fato gerador do tributo.

Por outro lado, a fraude é prevista no Código Civil nos artigos 158 a 165, sendo que o tratamento jurídico conferido é o de fraude contra credores, o que não deixa de ser

⁴¹ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. Ed. Saraivajur. p.530

o caso do tema em tudo, já que o Fisco pode ser considerado o credor do contribuinte (BRASIL, 2002).

No entanto, não é este o conceito de fraude tributária. Ele está previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, segundo o qual:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento (BRASIL, 1964).

Sendo assim, é possível notar que a fraude é o emprego de mecanismos que acabam por impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou, ainda, reduzir o montante a ser pago a título de tributo.

A fraude é prevista, também, quando do estudo da execução do crédito tributário. É possível que o indivíduo, depois de esgotados os meios de defesa, passe a alienar ou onerar seus bens ou rendas, com o intuito de que eles não sejam encontrados para satisfazer a sua obrigação tributária. Este conceito está previsto no artigo 185, *caput*, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Portanto, temos a diferença entre simulação e fraude: na primeira, temos o emprego de um meio ardiloso, que macula o negócio jurídico, ao passo que, no segundo, qualquer ação pode ser responsável por fraudar uma obrigação tributária, não somente as práticas ilícitas.

Contudo, tanto a fraude como a simulação podem ser consideradas formas de evasão fiscal, conceito este que será estudado com mais a fundo no próximo capítulo desta pesquisa.

Importante mencionar que, de acordo com o artigo 180 do Código Tributário Nacional, a fraude e a simulação impedem o reconhecimento de anistia de uma obrigação tributária (BRASIL, 1966).

Por outro lado, o cometimento de uma fraude ou de uma simulação quando do lançamento tributário por parte do contribuinte, seja no atual ou em um anterior em que houve a comprovação, faz gerar um lançamento de ofício pela autoridade administrativa,

com o valor correto. Esta é a redação do artigo 149, VII e IX, do Código Tributário nacional (BRASIL, 1966).

Portanto, depreende-se que a fraude e a simulação são meios inidôneos cometidos pelo contribuinte tributário, com o intuito de impedir ou retardar o cometimento do fato gerador ou, ainda, reduzir o valor do tributo a ser pago.

Ambos se tratam de mecanismos que, quando empregados, acabam por gerar diversas consequências negativas para o contribuinte, podendo ser considerado, inclusive, crime contra a ordem tributária.

É de suma importância a compreensão do que se entende por simulação e fraude, a fim de dar continuidade a esta pesquisa, mormente para compreender o que se entende por evasão e elisão fiscal.

Com essa breve exposição sobre a fraude e a simulação, vejamos agora o que mais alguns autores dizem sobre a simulação a começar pelo professor e mestre Paulo Ayres Barreto⁴²:

A simulação de negócio jurídico recebe um tratamento distinto daquele que vigorava no Código Civil de 1916. Enquanto nesse diploma legal a simulação dava ensejo à anulabilidade do negócio jurídico (art. 147, II), no regramento atual vem tratada como hipótese de nulidade (art. 167).

Para o professor Paulo Ayres Barreto, teve diferença entre a simulação que estava disposto no artigo 147, II do CC de 1916 para o artigo 167 do CC de 2002, uma vez que no anterior, havia a anulabilidade do negócio jurídico, e no atual há a nulidade.

Já o mesmo autor⁴³ ainda traz o seguinte, agora sobre a fraude à lei:

Estabelece o Código Civil em vigor ser nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa (art. 166, VI). A fraude à lei decorre de uma violação indireta da lei. A ação perpetrada é fundada ou advém de atos ou fatos aparentemente lícitos, mas que, verdadeiramente, consubstanciam ofensa a princípio cogente ou ao chamado espírito da lei.

⁴² BARRETO. Paulo Ayres. Planejamento Tributário Limites Normativos. p. 142. Editora noeses.

⁴³ BARRETO. Paulo Ayres. Planejamento Tributário Limites Normativos. p. 146. Editora noeses.

Para entendermos ainda melhor sobre a simulação Thaís Soares de Oliveira Almeida traz o seguinte posicionamento a respeito da simulação⁴⁴:

Oriunda do Direito Civil, especificamente do art. 167, do CC/02, a simulação compreende a celebração de um negócio jurídico aparente pelas partes (simulado), que se sobrepõe a outro negócio não aparente (dissimulado), ou seja, o negócio jurídico aparente celebrado entre as partes encoberta a sua vontade real.

Para a autora, as partes, celebram o negócio jurídico que tenta ser aparente pelas partes, mas na verdade só estão encobertando o real motivo do negócio jurídico.

Já a fraude à lei para a autora⁴⁵ “*é o ato jurídico praticado em fraude à lei possui defeito por não respeitar a vontade exteriorizada, preocupando-se apenas com sua finalidade*”.

E continua, *desse modo, a concepção de “fraude à lei imperativa” se aplicaria apenas às normas cujo antecedente contém conteúdo imperativo, consubstanciado no comando determinante de conduto obrigatória ou proibitória*”⁴⁶.

Seguindo na linha do da simulação, Leonardo Aguirra de Andrade⁴⁷, traz o porque entende necessário estudar a questão da simulação, trazendo o seguinte:

O estudo do instituto da simulação se faz necessário, no presente trabalho, pois:

- (i) a maioria das estruturações de atos e negócios jurídicos com vistas à economia fiscal está viciada pela simulação;
- (ii) o parágrafo único do art. 116 do CTN faz referência à dissimulação;
- (iii) é controversa a sua classificação como evasão fiscal ou elusão fiscal⁶⁶⁶, Como visto acima, adota-se neste trabalho a

⁴⁴ ALMEIDA. Thaís Soares de Oliveira. Planejamento Tributário: Constituição de Eireli Para Serviços Médicos. p. 65. Editora Almedina.

⁴⁵ ALMEIDA. Thaís Soares de Oliveira. Planejamento Tributário: Constituição de Eireli Para Serviços Médicos. p. 68.

⁴⁶ ALMEIDA. Thaís Soares de Oliveira. Planejamento Tributário: Constituição de Eireli Para Serviços Médicos. p. 69.

⁴⁷ ANDRADE. Leonardo Aguirra de. Planejamento Tributário. Ed. Quartier Latin. p, 206.

- categoriação da simulação como elusão tributária, na medida em que se trata da violação de norma desprovida de um comando normativo específico de natureza fiscal, porém com repercussão em matéria tributária, pois a sua prática pode resultar na ausência de pagamento do tributo;
- (iv) o exame da simulação se faz importante para a identificação dos limites negativos à conduta lícita e eficaz.

Como trouxemos acima o que Leonardo Aguirra de Andrade fala sobre o estudo da simulação, e no item (ii) fala sobre o parágrafo único do artigo 116 do CTN, vejamos agora nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁴⁸ a respeito do artigo 116 do CTN, antes de começarmos a citação, importante é destacar que no próprio livro do autor o tópico é o seguinte “*crítica ao art.116*”, vejamos:

Há que se cuidar, todavia, para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito, chegando a 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 jurídico tributário. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.

Entendemos que qualquer ato fraudulento como sempre foi, não só no âmbito tributário como em outros ramos do direito, identificado tem que ser desfeito, “*desde que, obviamente haja indícios suficientes para tanto*”⁴⁹.

Seguindo Leonardo Aguirra de Andrade de Andrade⁵⁰, discorre sobre a fraude à lei:

Diante disso, prefere aqui considerar que a noção de fraude à lei intrínseca teria aplicabilidade, em matéria tributária, como um efeito ou consequência lógica de uma irregularidade na realização dos atos e

⁴⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. Ed. SaraivaJur. p.311.

⁴⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. Ed. SaraivaJur. p.312.

⁵⁰ ANDRADE. Leonardo Aguirra de. Planejamento Tributário. Ed. Quartier Latin. p, 237.

negócios jurídicos, cujo vício impede a constatação, à luz de uma perspectiva não formalista, da efetiva ocorrência do fato gerador. Desse modo, os defeitos na conduta do contribuinte implicam o descumprimento do comando imperativo situado no consequente da norma tributária. Isso porque, na essência das coisas, é possível que atos e negócios jurídicos viciados acobertem um fato gerador efetivamente ocorrido.

Em uma última análise a respeito da fraude à lei, Charles William Macnaughton⁵¹ traz o seguinte:

A fraude à lei nesse sentido revela uma violação de certa norma que não é captada quando se examina o que significam os termos dos textos legislativos, mas sim quando se contextualizam esses textos a partir do jogo de linguagem que os circundam.

Imaginemos, por exemplo, que alguém pergunte "Você pode me passar esse pacote?" e o interlocutor "Sim, passo" e não haja a conduta de se passar o pacote. Nesse caso, poderíamos dizer que esse interlocutor age de forma muito semelhante da que atua o sujeito de direito quando pratica uma fraude à lei. Note-se que sua ação foi adequada à literalidade da pergunta, mas não adimpliu a intenção esperada por quem questionava.

Assim, diremos que um comportamento infringe "o espírito da lei" quando não viola, diretamente, o mandamento mencionado explicitamente no texto do direito positivo, mas, sim um comando que pode ser construído pelo intérprete ao relacionar o texto com o contexto que o circunda. Ou, em outras palavras, violar o "espírito da lei" é violar a norma que é construída pelo intérprete a partir de uma interpretação pragmática do direito positivo.

Nesse sentido, parece-me que o instituto da fraude à lei, nessa segunda acepção, é um modo do direito se completar, especialmente no que tange ao trânsito da tradução do texto legislativo à norma jurídica em sentido estrito.

Para concluirmos o capítulo, é interessante notarmos a importância que tem a questão da fraude e da simulação a respeito ainda do planejamento tributário.

⁵¹ MCNAUGHTON. Charles William. Elisão e Norma Antielisiva. Ed. Noeses. p. 206.

Capítulo 4

DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO

Sumário: 4.1. O que é Elisão Tributária? 4.2. Regra-matriz de incidência tributária da elisão 4.3. O que é Evasão Tributária? 4.4. Propósito Negocial. 4.5. Existem Limites para o Planejamento Tributário? 4.6. Conclusão

4.1. O que é Elisão Tributária?

A elisão tributária, ou planejamento tributário, é a forma lícita onde consiste na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e, por consequência, impede o nascimento da relação jurídica tributária.

Sendo assim, a elisão fiscal acontece quando o agente (contribuinte) age **licitamente** visando a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio “fato gerador”, que daria origem à obrigação tributária, trazendo assim uma economia legal, logo sendo caracterizado como um planejamento tributário.

Paulo Ayres Barretos diz, “*a elisão tributária é expressão utilizada em diferentes acepções*”⁵².

Nesse mesmo sentido Charles William Mcnaughton, traz o seguinte posicionamento:⁵³

Parece-me, porém, que toda essa discussão da elisão tributária fica comprometida se o termo elisão não é claramente definido. A ausência de clareza gera falácias porque se discutem regimes jurídicos aplicáveis a duas porções distintas do campo das condutas intersubjetivas. Os lógicos costumam apontar isso de "falácia do equívoco".

O autor Paulo Ayres Barreto ainda traz, “*percebe-se, pois, que tanto as ideias de "supressão, exclusão", quanto a de "evitação, com destreza ou artifício", permitem uma aproximação com a realidade que se pretende descrever com a expressão elisão (ou elusão) tributária*”⁵⁴.

A opção é feita pelo próprio contribuinte, no campo da licitude, com fins de redução de um tributo.

Nas palavras de Charles William Mcnaughton, sobre economia fiscal, e elisão tributária:⁵⁵

Vale acrescentar, ainda, que designo de "economia fiscal o resultado da diferença entre o quantum previsto (2) e o quantum efetivo (Q), sendo o (i) quantum previsto, a carga tributária projetada, isto é, a diferença entre o objeto da prestação tributária projetada pelo agente elisivo e um subtraendo fundamentado em uma norma de benefício fiscal potencialmente aplicável à situação, independente da prática de A e o (iii) quantum efetivo, carga tributária obtida pelo ato elisivo, isto é, a

⁵² BARRETO. Paulo Ayres. Planejamento Tributário Limites Normativos. p. 156.

⁵³ MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e Norma Antielisiva Completabilidade e Sistema Tributário. p, 229.

⁵⁴ BARRETO. Paulo Ayres. Planejamento Tributário Limites Normativos. p. 156.

⁵⁵ MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e Norma Antielisiva Completabilidade e Sistema Tributário. p, 236.

diferença entre a prestação tributária a ser incorrida pelo agente elisivo, e um subtraendo decorrente de um benefício fiscal qualquer.

Na elisão iremos analisar a título de exemplo analisar uma forma corriqueira de ser tributada determinado ato, analisar as leis em geral e então verificar se com aquela hipótese de incidência uma menos onerosa se encaixa no caso para ser tributada.

Em outros termos, por exemplo, o famoso caso do “bombom” ou “wafer”, é notório que o sonho de valsa não mudou absolutamente em nada a sua substância, quando falamos no produto final que seria o “doce” a ser comido.

Todavia, pelo regulamento d IPI, identificou-se que se mudasse a embalagem, com isso reduziria o IPI, onde antigamente era tributado em 5% sobre as vendas do produto de IPI, hoje em dia com apenas a “mudança da embalagem”, podemos notar uma redução gigantesca na carga tributárias que agora passou a ser tributado a 0% de IPI.

Um ponto interessante a analisarmos é o que trouxe Charles William Mcnaughton, quando diz o seguinte, quando falamos em planejamento tributário que será feito, o resultado será apenas dois, ou a pessoa fez corretamente o planejamento tributário e está dentro da elisão, ou na fez alguma coisa de errado e está na evasão, vejamos:⁵⁶

Outro modo, porém, de se conceber a elisão é a partir de sua interação com as normas tributárias aplicadas para obtenção da economia fiscal e constituição da norma individual e concreta. Nessa acepção, a elisão tributária está mais associada ao aspecto de certo sujeito de direito ter constituído norma individual e concreta em conformidade com a regra-matriz de incidência tributária - ou com uma norma de benefício fiscal do que ao fato de tal sujeito passivo ter aplicado meios juridicamente aceitáveis para atingir essa conformação.

Nessa ordem, a divisão entre elisão e evasão é binária porque, do ponto de vista de um discurso, ou o sujeito passivo aplicou adequadamente certa norma tributária, obtendo uma economia fiscal legítima, ou não lhe aplicou corretamente e a vantagem fiscal foi indevida.

É possível que o sujeito passivo tenha aplicado a regra-matriz de incidência tributária corretamente e ainda assim cometido um ilícito para outras áreas do direito. Por exemplo, é possível que um comerciante adquira uma mercadoria, induzindo o vendedor a erro, de sorte que o ato é provido de uma nulidade. Mesmo assim o crédito de

⁵⁶ MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e Norma Antielisiva Completabilidade e Sistema Tributário. p, 232.

ICMS da compra da mercadoria deverá ser aproveitado e o ilícito será irrelevante para fins tributário nos termos do artigo 118, inciso 1, do Código Tributário Nacional.

Segundo Dayane de Almeida Araujo, diz o seguinte sobre o seu entendimento a respeito da elisão, “*elisão fiscal é a utilização de condutas lícitas, que não envolve qualquer ato simulado ou fraudulento e que proporciona ao contribuinte uma economia na sua carga tributária*”⁵⁷.

Com base ainda no que trouxemos dos autores vejamos agora o que um julgado do TRF 3 diz sobre o planejamento tributário:

E M E N T A DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. REMESSA OFICIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. NFLD. NÃO RECOLHIMENTO DO PRO-LABORE. OPÇÃO PELA DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE LUCROS E TRIBUTAÇÃO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. OPERAÇÕES DEVIDAMENTE ESCRITURADAS E DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA. INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO OU FRAUDE. LÍDIMO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 1. De acordo com o artigo 496, § 3º, I, do CPC não se aplica a remessa necessária em sentença proferida contra a União nos casos em que a condenação ou proveito econômico for inferior a 1.000 (mil) salários mínimos. 2. Apelação interposta pela ré, UNIÃO (Fazenda Nacional), contra sentença que julgou procedente ação anulatória de rito ordinário, para anular e extinguir “o crédito tributário objeto da NFLD nº 32.454.134-1, resolvendo o mérito da questão com fulcro no artigo 269, inciso I do Código de Processo Civil”. A final, condenou “o INSS ao pagamento das despesas processuais (honorários do perito) e no pagamento de honorários advocatícios em favor da autora, que são arbitrados em 10% (dez por cento) sobre o valor dado à causa - e que corresponde ao proveito econômico da demanda, com fulcro no artigo 20, § 4º do Código de Processo Civil, aplicando-se a súmula nº 14 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça”. 3. Caso em que evidenciada a opção da apelada pela distribuição dos lucros aos seus sócios a partir de abril/1996. Nessa direção, o magistrado de piso foi enfático: **“os sócios tiveram desde o início a vontade expressa e real de somente receberem valores mensais a título de antecipação de lucros, tanto que a contabilização desses valores foi feita de forma clara e de acordo com os padrões contábeis. A vontade real, com base em planejamento tributário, foi de não receber valores mensais pelo trabalho desenvolvido na sociedade. Não existe a prática de nenhum ato dissimulado ou oculto, visando elidir a**

⁵⁷ ARAUJO. Dayane de Almeida. Planejamento Tributário Aplicado aos Instrumentos Sucessórios. Ed. Almedina. p. 16.

tributação, mas sim uma escolha feita de forma manifesta/visível. Destarte, não foi praticado nenhum ato para ocultar a operação de antecipação de lucros". 4. Os motivos de convicção do magistrado são substanciais e merecem ser mantidos. A sentença se encontra bem fundamentada e em consonância com os demais elementos existentes nos autos, a apontar que **a conduta da apelada não configurou simulação ou fraude, mas lícito planejamento tributário devidamente escriturado consoante apurou o perito**. 5. Deveras, a conferir suficiente lastro probatório à pretensão exordial, constou do laudo pericial: "A empresa Autora é uma sociedade de advogados, qualificado como Sociedade Civil prestadora de serviços de profissão regulamentada, a qual possui regime tributário regido pelo Decreto-lei 2397/1987, estando isenta do IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tais sociedades civis podem, por opção, abdicar da isenção e optar pelo pagamento do IRPJ com observância das regras aplicáveis às empresas em geral (Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado), sendo que a Autora, nos anos - calendário 1996 e 1997, abdicou da isenção e optou pela tributação do IRPJ com base no Lucro Presumido"; "a Autora contabilizou seus resultados dos anos de 1996 mensalmente e, em 1997, trimestralmente, na conta 511010030 - RESULTADO EXERCÍCIO, os quais se encontram escriturados nos Livros Diário nº 1 e nº 2 e nos Livros Razão nº 1 e nº 2, de forma adequada à legislação vigente à época (Lei das S/A), observando aos critérios contábeis de forma regular e formal"; "A Autora, ao elaborar a sua declaração de imposto de renda, relativa aos anos-calendário de 1996 e 1997, com base no lucro presumido e não de sociedade civil de profissão regulamentada, informou de forma correta a contribuição social sobre o lucro e o imposto de renda (...) (opção que também obriga ao pagamento da contribuição social pelo mesmo critério), sendo que nesta forma de tributação não se efetua a apuração e recolhimento de contribuição social e imposto de renda sobre o lucro real apurado, mas sim através de base presumida" (grifos nossos). 6. O contrato social não vedou a possibilidade de a pessoa jurídica antecipar o pagamento dos lucros, ao dispor que "Em 31 de dezembro de cada ano será levantado um balanço geral, e, após as deduções prevista em Lei, os lucros líquidos ou prejuízos serão divididos entre os sócios, na proporção das cotas que possuírem". 7. Inviável o exame do argumento de que "o art. 25, § 5º, aliena b do Decreto nº 2.173/97, vigente à época dos fatos, expressamente determinava que a base de cálculo da contribuição em debate será o total das importâncias pagas aos sócios", por implicar supressão de instância e ofensa ao duplo grau de jurisdição, posto que não submetida ao magistrado de origem para apreciação. 8. Apelação, conhecida em parte, desprovida. Remessa oficial não conhecida.

(TRF-3 - ApCiv: 00028025220004036110 SP, Relator: Desembargador Federal WILSON ZAUHY FILHO, Data de Julgamento: 17/06/2020, 1ª Turma, Data de Publicação: e - DJF3 Judicial 1 DATA: 18/06/2020)

Conforme constado próprio julgado acima mencionado, a não existência de nenhum ato dissimulado, ou oculto, visando elidir a tributação, mas sim uma escolha feita de forma manifesta/visível, e em nenhum momento teve atos para ocultar a operação, e continua,

que a apelada (contribuinte) não cometeu simulação ou fraude, mas lícito planejamento tributário.

Como verificamos tanto nos autores que trouxemos, quanto na jurisprudência do TRF 3, identificamos que caso não ocorra nenhuma ato para simular, fraudar, o planejamento tributário é lícito, como deve ser, e por consequência consegue obter o fim almejado pelo planejamento, qual seja, a redução, ou até mesmo a exclusão de algum tributo.

Então, resumidamente, Elisão Tributária, ou planejamento tributário, é uma forma lícita que a legislação nos traz para enquadrarmos as operações das empresas, mesmo porque ninguém é obrigado a administrar seu patrimônio e seus negócios de forma a propiciar maior arrecadação de tributos ao Estado.

4.2. Elisão tributária e os critérios da regra matriz de incidência tributária

Com o intuito de reduzir a carga tributária traremos à tona a regra-matriz de incidência tributária, ato este praticado pelo sujeito passivo, contribuinte.

Antes de mais nada teríamos que entender o que é a regra-matriz de incidência tributária, teríamos que entender o que é a causa e efeito no direito, para isso o professor Lourival Vilanova⁵⁸ traz:

Mas uma coisa é a lei de causalidade de acordo com a qual o sistema sociojurídico emerge, desenvolve-se, interage como os demais sistemas sociais (leis de estrutura, leis dinâmicas de evolução), e outra é o sistema de relações que o Direito implanta nos fatos de conduta inter-humana. As leis de causalidade social são descritivas: não prescrevem nem a constituição interna, nem como deve se desenvolver O sistema. São leis explicativas da origem do Direito, da sua composição e de sua função no sistema social de controle da conduta. Enunciados prescritivos sobre o direito positivo são os formulados pela Política do Direito e pela Filosofia do Direito, como axiologia e deontologia.

Os critérios de legitimação desses dois tipos de enunciados diferem. Os enunciados de leis causais descritivas são verdadeiros ou falsos. O que decide seu valor positivo ou negativo é a verificação empírica. Os enunciados prescritivos, que se colocam sobre o direito positivo, pautando como ele deve

⁵⁸ VILANOVA. Lourival. Causalidade e relação no direito. 5ª edição. Editora noeses. P. 24

ser para ser justo, são válidos ou não-válidos. O critério de sua validade depende do quadro axiológico de referência.

Mas o Direito, em si mesmo, é norma, regra, preceito. E norma jurídica positiva não se realiza socialmente sem estatuir relações, relações entre condutas, entre fatos do mundo social e do mundo natural socialmente relevantes: o mundo físico ingressa no mundo social, fazendo-se socialmente relevante. Juridicamente relevante é o fato do mundo (natural e social) que se torna suporte de incidência de uma norma, norma que lhe atribui efeitos, que não os teria sem a norma.

Diante disso, vemos que há apenas relevância para o direito aquilo que o direito diz que é relevante, caso contrário, de nada interessa para o direito, pode ser relevante para qualquer outra coisa, mas se não compõe o direito, nada o interessaria.

Como as relações intersubjetivas são reguladas pelo direito como acabamos de mostrar, pela causalidade, a regra-matriz de incidência tributária, é uma construção do intérprete onde percorremos “os *estímulos sensoriais do texto legislado*”⁵⁹.

A RMIT, é composta como já trouxemos anteriormente por alguns critérios, sendo eles antecedente (hipótese) e o seu consequente.

A hipótese de incidência, é composta por um critério material que é dividido e verbo e complemento; critério espacial e critério temporal.

Já no consequente teremos, o critério pessoal dividido em sujeito ativo e sujeito passivo; e o critério quantitativo dividido em base de cálculo e alíquota.

Joseph Rudyard Kipling, escritor e poeta britânico, vencedor do prêmio Nobel de literatura em 1907, ao refletir sobre raciocínio lógico, defendia sua correlação com a capacidade humana de analisar. Para isso, utilizava perguntas simples para obter informações concretas. É dele a frase “tenho seis regras que me ensinaram tudo o que sei: O quê? Por quê? Quando? Como? Onde? Quem?”.⁶⁰

Antônio Machado Guedes Alcoforado, nos seus dizeres trouxe uma reflexão muito completo a esse respeito:

A teoria da regra-matriz. de incidência reduz complexidade. de e responde as indagações do poeta britânico com incrível simplicidade, ajudando o intérprete

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 7ª edição. Editora noeses. P. 629.

⁶⁰ KIPLING, Joseph Rudyard. *Just So Stories*, 1902. Disponível em: <https://www.citador.pt/frases/tenho-seis-regras-que-me-ensinaram-tudo-o-que-sei-rudyard-kipling-3416>. Acesso em: 06 de outubro de 2022.

a visualizar a estrutura da norma de incidência em sua integridade. Por exemplo, se houver a subsunção da linguagem dos fatos à prescrição da hipótese da norma abstrata da regra-matriz de incidência tributária - RMIT, consequentemente implicará o nascimento de uma relação jurídico-tributária:

✓ na hipótese de ocorrer um evento previsto no antecedente da regra matriz de incidência tributária, a partir da linguagem competente que o identifique como (critério material), onde (espacial) e quando (temporal) ocorreu,

✓ implicará o surgimento da relação jurídica com a obrigação tributária de quem (critério pessoal - quem deve pagar a quem) o quê (tributo na dimensão correta, calculado de acordo com a alíquota e a base de cálculo) e para quê (cumprir a finalidade, ou seja, recolher a prestação aos cofres públicos).

Portanto, se relatado em linguagem pela autoridade competente que ocorreu um evento como definido na lei, no espaço e no tempo, haverá sua jurisdicionalização por meio da subsunção do fato à norma, e isso implicará o surgimento do fato jurídico tributário e a correspondente relação jurídica com dois polos: de um lado, o sujeito ativo, com o direito subjetivo de receber e, de outro, o sujeito passivo, com o dever ou a responsabilidade de pagar o crédito tributário.⁶¹

A hipótese é construída pela vontade do legislador que analisa os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os normativamente, como *fatos jurídicos*⁶².

“Mas o fato só vem a ser jurídico porque alguma norma sobre ele incidu, ligando-lhe efeitos (pela relação de causalidade normativo)⁶³”.

As hipóteses das normas jurídicas não têm meio termo, ou são válidas ou não válidas, assim como o consequente.

Sendo de interesse do legislador, são escolhidos fatos para desencadear efeitos jurídicos.

Para nós interessa a hipótese das normas tributárias, aquelas conceituadas de fatos que darão ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo.

Vamos tratar a seguir de cada um dos elementos da RMIT.

Critério Material

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Coordenação. Constructivismo Lógico-Semântico. Vol.III. editora noeses. pág. 78.

⁶² CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. Editora saraiva. P. 292.

⁶³ VILANOVA. Lourival. Causalidade e relação no direito. 5ª edição. Editora noeses. P. 110

No primeiro deles, na hipótese, sendo mais específico no **critério material**, aqui teremos um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionando por circunstâncias de espaço e tempo (critério espacial e temporal)⁶⁴.

O professor Paulo de Barros Carvalho traz como é composto o critério material⁶⁵:

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, "vender mercadorias", "industrializar produtos", "ser proprietário de bem imóvel" "auferir rendas", "pavimentar ruas" etc. Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).

Podemos identificar que caso falte algum elemento, não haveria uma interpretação correta do que o legislador está querendo trazer para as pessoas que gostaria de atingir após emanada determinada norma.

No critério material estaremos diante de um verbo e seu complemento, mesmo porque caso não houvesse um complemento qualquer verbo que usássemos ficaria sem sentido, por exemplo, no caso de ICMS, a *vender*, seria vender o que? De pessoas? De desenhos? Adviriam por óbvio muitos questionamentos.

Nesse entender, é imperioso que se trate de *verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento*.⁶⁶

Critério Espacial

Tal critério como todos os outros é de suma importância, não podendo sequer faltar algum ou até mesmo completar, os critérios tanto da hipótese quanto da consequência,

⁶⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. Editora Saraiva. P. 293.

⁶⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. Editora Saraiva. P. 294.

⁶⁶ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. Editora Saraiva. P. 294.

são o mínimo e irredutível de manifestação do deôntico⁶⁷, querendo dizer que nada dele precisa acrescentar ou retirar, com esses elementos podemos e saberemos o que o legislador quis nos trazer.

Pois bem, tendo as palavras do grande mestre professor Paulo, no critério espacial teremos por assim dizer o local, que ocorre determinado fato, é aqui onde saberemos onde nasce o laço obrigacional.

Há três formas compositivas:

(a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local

para a ocorrência do fato típico;

b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

A título ilustrativo, poderíamos dizer que os tributos que gravam o comércio exterior, como os Impostos de Importação e Exportação, enquadram-se no primeiro item. Já os que incidem sobre bens imóveis

- ITR e IPTU - incluem-se no segundo tópico. Todos os demais estariam sob o abrigo da terceira espécie.

No critério espacial demonstraremos se determinado fato juridicamente tributável é de competência de qual dos entes tributantes, União, Estado, Distrito Federal, ou Município, se for a título de exemplo, cobrança de IPTU, onde determinado imóvel está localizado? Aqui teremos os imóveis localizados dentro de determinado perímetro urbano do Município “x”.

Critério Temporal

No critério temporal, estaremos diante de quando se deu determinado fato jurídico tributário, teremos a exata correlação em que um fato descrito passou a ocorrer, fazendo

⁶⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 7ª ed. P. 627.

assim um laço entre devedor e credor, em função de um objeto, o pagamento de determinada prestação pecuniária.

No critério temporal, podemos começar com o que nos ensina Paulo de Barros Carvalho⁶⁸:

Não seria ocioso repetir que o critério material da "hipótese tributária" pretende representar um fato de natureza diversa daquele que constitui a representação da própria hipótese, desenvolto que está, por processo de abstração lógica, dos condicionamentos de tempo e de lugar.

E continua:

Basta dizer que define o momento em que nasce aquele vínculo jurídico disciplinador de comportamentos humanos. Seu exato conhecimento importa determinar, com precisão, em que átimo surge o direito subjetivo público de o Estado exigir de alguém prestações pecuniárias, por força do acontecimento de um fato lícito, que não um concerto de vontades.

Não há de esquecer-se que, por via de regra, o legislador deixa implícita a indicação desse critério, abrindo ensanchas à análise científica que só o jurista pode promover.⁶⁹

Em outras palavras, teremos o marco inicial, em que um sujeito tem o direito subjetivo de cobrar determinada quantia denominado sujeito ativo, sendo que na outra ponta teremos um dever jurídico de quitar tal débito instituído por lei, denominado sujeito passivo.

No critério temporal, temos uma enorme proteção de demonstrar quando nasce o poder para o Estado de cobrar determinado tributo e uma enorme proteção de demonstrar até quando vai esse poder de cobrar, em cima disso temos o Capítulo IV Extinção do Crédito Tributário Seção I Modalidades de Extinção, no primeiro artigo, artigo 156 do Código Tributário Nacional, ao qual nos traz algumas modalidades de extinção:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

⁶⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5ª Ed. Quartier Latin. p. 135.

⁶⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5ª Ed. Quartier Latin. p. 135/136.

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Dito isso, verificamos que o critério temporal se enquadra perfeitamente nesses artigos para demonstrar que há uma proteção de que determinada dívida será eterna, a prescrição e decadência, são modalidades de extinção do crédito tributário.

Uma das principais análises que deve ser feita diante de um Auto de Infração e Imposição de Multa é verificar se houve a prescrição ou decadência, algumas indagações que podemos fazer é, De quando é o “fato gerador”? Quando foi feito a notificação do lançamento?

Como quando tratamos de critério temporal estaremos verificando se o fato jurídico tributário, pode ser cobrado ou se já passou o tempo de sua cobrança ou até mesmo constituição, temos que analisar e entender o que seria a prescrição e decadência.

Entre eles, temos o inciso V, que trata da prescrição e da decadência que em termos gerais seria de quando até quando pode ser cobrado determinada dívida, ou melhor dizendo valores decorrentes de um fato juridicamente tributado.

Por uma ordem de questão cronológica dos artigos começamos a explicar a decadência, que está disposta no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

O artigo 173 do CTN, traz a primeira norma de que se não foi constituído o crédito ele será extinguido após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em

que o lançamento poderia ter sido efetuado e, ou, na data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.⁷⁰

A respeito da decadência, iremos analisar como foi realizado o lançamento tributário.

Para isso a escola do constructivismo lógico-semântico, inclusive a adotada pelo autor do presente trabalho, a incidência não se dá de forma automática e infalível, mas sim necessitamos da presença do homem para fazer com que determinada norma incida.

Dada a premissa de que a linguagem constitui a minha realidade assim como trouxe Ludwig Wittgenstein *“Os limites da linguagem (e, portanto, do pensamento) são os limites do mundo, os limites do mundo são os limites da linguagem”*⁷¹, de nada adianta termos uma norma geral e abstrata, falando por exemplo de prestação de serviço, se não tivermos uma norma individual e concreta, ou seja, como já discorreremos no começo do presente trabalho, uma norma que individualize o sujeito, e se refira a um caso concreto.

Isso chamamos de fato jurídico tributário, fato é o evento transposto em linguagem, ou seja, iremos descrever, ocorreu tal coisa, na data “x”, no tempo “tal”, será jurídico pois foi feito sob a forma jurídica e será tributário pois se refere a um evento tributário.

4.3. O que é Evasão Tributária?

O tema da evasão tributária é pouco discutido no Brasil, contudo, de extrema importância para o sistema tributário como um todo, porquanto constitui um dos principais motivos para a diminuição do que se arrecada através dos tributos no país.

Nesse sentido, em um primeiro momento, cumpre conceituar a evasão fiscal.

70 Código Tributário Nacional, art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

⁷¹ WITTGENSTEIN. Ludwig. Tractatus Logico-Philosophicus. p. 97.

Para isso, já vimos que elisão tributária é o planejamento tributário feito de forma correta, lícita que não venha a ferir nenhum preceito normativo.

Em contrapartida a evasão tributária seria o contrário, é a tentativa de um planejamento tributário, mas a pessoa que o tenta fazer incorre em uma infração, ou ilícito.

A respeito das infrações e ilícito Paulo de Barros Carvalho⁷² comenta o assunto da seguinte forma:

A ideia de infração ou ilícito, é bom recordar, relaciona-se com o não cumprimento de determinadas prestações. Por infração tributária ou ilícito tributário entende-se todo e qualquer comportamento (omissivo ou comissivo) que represente desatendimento de deveres jurídicos previstos em normas que cuidem da tributação, a ela aplicando-se a correspondente sanção.

Ainda o mesmo autor continuar, *“a lei, quando integra o sistema jurídico, como norma válida, produz efeitos até que seja expulsada do sistema. Caso contrário, deverá ser aplicada”*.⁷³

Leonardo Aguirra de Andrade⁷⁴ traz o seguinte, *“ou seja, as condutas elisivas seriam lícitas e as evasivas seriam ilícitas”*.

E continua da seguinte forma:

Em sentido oposto, a evasão fiscal contemplaria a situação em que, buscando a redução do montante de tributos a ser recolhido, o contribuinte viola alguma regra prevista ordenamento jurídico com conteúdo fiscal, caracterizando infração fiscal ou crime contra a ordem tributária.⁷⁵

Charles William Mcnaughton traz o seguinte posicionamento a respeito da evasão tributária:

⁷² CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Saraiva Jur. 30ª edição. p. 530.

⁷³ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Saraiva Jur. 30ª edição. p. 532.

⁷⁴ ANDRADE. Leonardo Aguirra de. Planejamento Tributário. Quartier Latin. p. 35.

⁷⁵ ANDRADE. Leonardo Aguirra de. Planejamento Tributário. Quartier Latin. p. 39.

Não vejo distinção entre evasão e sonegação. A conduta de sonegar é definida pelo artigo 71 da Lei n. 4.502/64 e, junto com o conluio e, supostamente, a fraude, importaria aplicação de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento, aos termos do § 1º do artigo 14 da Lei n. 9.430/96. Vejamos a redação do referido artigo da Lei n. 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Como se percebe, nos termos do referido artigo, sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Nesse sentido, fica claro que sonegação, ou evasão, importa um descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário.

Trata-se, portanto, das atitudes ilícitas tomadas pela população em geral, com o objetivo de se furtar de sua obrigação de pagar tributos, por quaisquer motivos que sejam (CAROTA, 2020, p. 143).

Entende-se que a evasão fiscal pode ser entendida como as práticas previstas na Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (CAROTA, 2020, p. 143; BRASIL, 1990).

Nesse sentido, “a evasão tributária significa a forma ilícita de evitar a satisfação da obrigação tributária, e elisão significa a forma lícita de evitar ou minorar a incidência dos tributos” (CAROTA, 2020, p. 143).

No entanto, há quem discorde. De acordo com parte da doutrina tributarista brasileira, é possível que a evasão seja omissiva imprópria ou omissiva própria (COÊLHO, 2020, p. 252/253).

Na evasão omissiva imprópria, o objetivo é deixar de praticar o fato gerador do tributo, a fim de não o pagar, como nos casos de transferência econômica do encargo fiscal (COÊLHO, 2020, p. 252/253).

De outra banda, a evasão omissiva própria pode se dividir em:

(a) intencionalmente o contribuinte omite dados, informações e procedimentos que causam a oclusão, a diminuição ou o retardamento do cumprimento do dever tributário (sonegação) e (b) não intencionalmente o contribuinte obtém os mesmos resultados por ignorar a lei ou o dever fiscal. As duas espécies se diferenciam pela presença do dolo específico na primeira e pela sua inexistência na segunda. A evasão comissiva ilícita dá-se nas hipóteses de fraude, simulação e conluio, que são ações unilaterais ou bilaterais voltadas ao escopo de alterar a realidade com o fito de não pagar o tributo ou retardar o seu pagamento (falsificação de documentos, notas fiscais, valores, negócios etc.) (COÊLHO, 2020, p. 253).

Sendo assim, é possível depreender que a evasão pode ser omissiva, como já trazido a este trabalho, bem como comissiva, quando o contribuinte intencionalmente pratica atos para não ter de pagar o respectivo tributo (COÊLHO, 2020, p. 253).

Há que se mencionar que em ambos os casos, isto é, seja a evasão comissiva ou omissiva, fato é que ela sempre será ilícita, pois, do contrário, ser-se-ia uma elisão.

É importante destacar que há quem chame a elisão de evasão comissiva lícita, já que a elisão se trata de uma prática lícita para se furta do cumprimento da obrigação fiscal (COÊLHO, 2020, p. 253).

Desta maneira, a principal diferença entre a evasão e a elisão tributária é a licitude da prática do indivíduo, já que na primeira a atitude é ilícita e, na segunda, ela é lícita.

Contudo, outra diferença está no momento da utilização dos meios empregados (ilícitos, na evasão, e lícitos, na elisão). Na evasão, as práticas ocorrem no momento do fato gerador, ao passo que, na elisão, elas ocorrem ainda antes de se concretizar o fato gerador.

Nesse mesmo sentido sobre a evasão Marcus Abraham⁷⁶ diz o seguinte:

"Evasão de Tributos" é terminologia oriunda da ciência das finanças, que sob uma perspectiva econômico-financeira ocorre quando o contribuinte não

⁷⁶ ABRAHAM, Marcus. O Planejamento Tributário e o Direito Privado. Ed. Quartier Latin. p. 234.

transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco um tributo, considerado devido por força de determinação legal.

A respeito ainda da evasão vejamos a jurisprudência do TRF 3:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº 8.137/1990. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. ATIPICIDADE. EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM, NO QUE SE REFERE A ATLETAS. TRIBUTAÇÃO POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. FRAUDE NÃO COMPROVADA. SENTENÇA ABSOLUTÓRIA MANTIDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS. RECURSO DO MPF NÃO PROVIDA. - Imputação do crime tipificado no artigo 1º, inciso I, da Lei n.º 8.137, de 27.12.1990, na forma do artigo 71 do Código Penal, combinado com o artigo 12, inciso I, da Lei n.º 8.137/1990, porquanto, no ano-calendário de 2011 (exercício 2012), o réu teria omitido de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física os rendimentos auferidos como jogador de futebol e recebidos do FLUMINENSE FOOTBALL CLUB em razão de seu vínculo empregatício. Ainda segundo a exordial acusatória, nos anos-calendário de 2010 e 2011, teria omitido de sua declaração de ajuste anual pessoa física os pagamentos oriundos da empresa UNIMED RIO, com quem mantinha contrato de cessão de uso de sua imagem (relação sem vínculo empregatício), utilizando-se, para tal consecução, da pessoa jurídica (BELLETTI SPORTS S/S LTDA.) como intermediária. De acordo com a peça vestibular, o objetivo seria aparentar rendimentos obtidos por esta empresa, quando na realidade quem estava sendo remunerado era o increpado, dada a natureza personalíssima do uso de direitos de imagem. E, em decorrência, segundo a imputação, confrontadas as declarações de ajuste anual com os dados obtidos durante a fiscalização, foi lavrado o Auto de Infração que apurou a supressão e a redução de Imposto de Renda Pessoa Física no valor total originário de R\$ 576.589,42 (quinhentos e setenta e seis mil, quinhentos e oitenta e nove reais e quarenta e dois centavos), o qual, acrescido de juros de mora e multa, resultou no crédito tributário de R\$ 1.609.951,31 (um milhão, seiscentos e nove mil, novecentos e cinquenta e um reais e trinta e um centavos) - A perfectibilização do crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/1990 exige supressão ou redução do tributo, de modo que haja efetiva ofensa ao bem jurídico tutelado, com prejuízo patrimonial ao erário público, bem como o lançamento definitivo do crédito tributário, nos termos da Súmula Vinculante n.º 24 - A omissão da fonte pagadora na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física relativa ao ano-calendário de

2011, exercício 2012, não gerou prejuízo ao Fisco, considerando que se comprovou nos autos a retenção na fonte do respectivo imposto de renda e o repasse ao Fisco, de modo que não restou evidenciado o prejuízo ao erário e a existência do dolo. Não incidência da figura penal contida no artigo 2º da Lei n.º 8.137/1990 pois esta exige que a omissão da informação ao Fisco se dê com o fito de reduzir tributo, o que pelo fato de ter sido retido e repassado pela fonte pagadora, afasta-se de plano - Os valores pagos ao réu sofreram o desconto do Imposto de Renda na fonte, conforme comprovam os recibos de pagamento e o documento de transferência bancária (informação contida na própria Representação Fiscal para Fins Penais), efetuados pelo FLUMINENSE FOOTBALL CLUB ao jogador de futebol, no período de julho de 2010 a fevereiro de 2011, o que revela a inexistência de prejuízo ao erário - Em que pese o réu ter descumprido a obrigação de prestar informações ao Fisco, ao deixar de informar a fonte pagadora em sua DIRPF (ano-calendário 2011, exercício 2012), trata-se de irregularidade a ser resolvida no campo administrativo, que não se estende à seara penal, ante a não configuração do delito estampado no artigo 1º da lei ora excogitada - que, na hipótese, depende do efetivo prejuízo causado ao erário - No tocante à alegada fraude na utilização de pessoa jurídica intermediária para o recebimento de valores decorrentes da exploração de direito de imagem também deve ser mantida a absolvição - O direito de imagem, embora seja personalíssimo, pode ser cedido ou explorado por terceiros, uma vez que possui vertente patrimonial disponível, conforme se infere da interpretação dos artigos 11 e 20, ambos do Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10.01.2002). A exploração do direito de imagem, no que se refere a atletas, foi expressamente reconhecida pelo artigo 87-A da Lei n.º 9.615/1998 (Lei Pelé). Prescreve esta Lei que o direito de imagem do atleta pode ser cedido e explorado por terceiros mediante contrato, o que não se confunde com o trabalho esportivo, quer dizer, com o salário do jogador de futebol - A Lei nº 12.441/2011, acrescentando o artigo 980-A ao Código Civil, contempla a possibilidade de criação de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) para a qual se transfira a remuneração eventualmente recebida pelo seu titular decorrente da exploração do direito de imagem, o que reafirma a possibilidade de se explorar tal direito via pessoa jurídica. E, nos termos do § 5º, poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional. E para selar a questão sobre eventual ilicitude da exploração do direito de imagem pela pessoa jurídica para esse fim constituída, observe-se que o artigo 129 da Lei 11.196/2005 prevê que

para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, sujeita-se tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 do Código Civil - No caso em comento nenhuma das circunstâncias inerentes às autorizações legais que disciplinam esse regime jurídico específico (artigo 980 - A, parágrafo 5º, do Código Civil, artigo 87 - A, da Lei 9.615/1998 e art. 129 da Lei 11.169/2005) podem ser utilizadas pela fiscalização como premissa para enquadramento em casos de abuso de personalidade (CC, artigo 50)- **Em se verificando a ocorrência de elisão fiscal (meio lícito de reduzir o pagamento de tributos), que se distingue da figura da evasão fiscal (ato comissivo ou omissivo, de natureza ilícita, praticado com o escopo de diminuir ou eliminar a obrigação tributária), não cabe ao juízo penal adentrar no mérito da legalidade da exação tributária - O apelado não se eximiu de juntar aos autos as respectivas notas fiscais, contratos e outros documentos atinentes à atividade social de sua empresa, dentre os quais estão inseridos os valores recebidos pela UNIMED RIO em contraprestação da cessão do uso de sua imagem em propaganda comercial. Não há registro nos autos acerca de sua atuação fraudulenta na condução da referida pessoa jurídica, tampouco na sonegação desses valores por parte da empresa - Restou elucidado nos autos que a UNIMED RIO era patrocinadora do Clube Fluminense, havendo efetivamente coincidência entre os períodos de vigência de ambos os contratos em relação ao réu, jogador de futebol, mas este fato não é suficiente para se concluir pelo recebimento de "verbas salariais complementares" e pela migração artificiosa de parte dos rendimentos auferidos pelo acusado como pessoa física (pelo uso de sua imagem) para a declaração da pessoa jurídica a ele pertencente com o evidente intuito de reduzir tributos - No caso em apreço verifica-se que os contratos particulares firmados com o clube Fluminense e com a empresa patrocinadora do aludido clube (UNIMED RIO) são independentes, consensuais e possuem objetos diversos, além do que as receitas auferidas por meio da pessoa jurídica (BELLETTI SPORTS S/S LTDA.), na exploração do direito personalíssimo, foram oferecidas à tributação - É possível aplicar aos crimes tributários o princípio da insignificância nos débitos inferiores a vinte mil reais, conforme precedentes do STJ e desta E. Corte. Todavia, in casu, no que tange à possibilidade de uma diferença a favor da União, decorrente de erro de cálculo no IRRF pela fonte pagadora, equivalente a R\$ 1.608,74, destaque-se que se trata de alusão feita pela própria Defesa em sede de**

Memoriais, não existindo elementos seguros nos autos para sua aferição -
Apelação do MPF não provida.

(TRF-3 - ApCrim: 00085680820164036181 SP, Relator:
DESEMBARGADOR FEDERAL FAUSTO DE SANCTIS, Data de
Julgamento: 25/06/2020, DÉCIMA PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação:
e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/07/2020) (grifos nossos)

Verificamos no julgado que faz uma diferença entre a elisão e a evasão no sentido de que verificando a ocorrência de elisão fiscal se dará por meios lícitos de reduzir o pagamento de tributos, o contrário acontece quando estivermos diante da evasão fiscal que seria o ato comissivo ou omissivo, de natureza ilícita, praticado com o escopo de diminuir ou eliminar a obrigação tributária.

Portanto, nota-se que a evasão e a elisão são figuras muito parecidas, no entanto, na prática, analisando-se do ponto de vista técnico, possuem diferenças bastante acentuadas.

4.4. Propósito Negocial.

Entende-se que para que o planejamento tributário seja considerado lícito, faz-se necessário um propósito negocial, ou seja, não basta ter a intenção de redução tributos, deve haver esse propósito (FAÚNDEZ-UGALDE; TOMASCHITS; VALLE, 2022, p. 08).

A respeito ainda do propósito negocial, Charles William Mcnaughton⁷⁷ diz:

Esclareço que, embora, nos Estados Unidos da América, os institutos da "substância sobre a forma", "propósito negocial", "operações em série" sejam distintos, quando examinarmos a jurisprudência brasileira buscarei concentrar o foco para examinar a questão do propósito negocial.

Ocorre que, em território nacional, essa separação não foi efetivada de modo analítico, de sorte que os tribunais e, acima de tudo os fiscais, costumam se

⁷⁷ MCNAUGHTON. Charles William. Elisão e Norma Tributária Completabilidade e Sistema Tributário. Ed. Noeses. p. 415.

concentrar, como eixo nuclear, no questionamento de necessidade de propósito negocial.

Feita essa advertência, é preciso considerar essa diferença fundamental entre "propósito negocial" para coibir a evasão fiscal e "propósito negocial" para neutralizar a elisão tributária: a terminologia é uma só, mas os efeitos jurídicos são amplamente distintos.

A respeito ainda do propósito negocial:

Em sentido amplo, pois, todo e qualquer fim visado pela empresa que seja alheio a ganhos fiscais pode ser compreendido como propósito extratributário. Solução de conflitos societários, atendimento de motivos de ordem pessoal dos sócios em empresas familiares, adequação a novo projeto político, conveniência ambiental, entre outros, podem ser inseridos no rol dos propósitos de natureza extratributária.

Vê-se, portanto, que o motivo extratributário, de mais larga abrangência, nem sempre se confunde com o designado "propósito negocial", que se vincula à atividade econômica explorada e respectivos efeitos.⁷⁸

A respeito do motivo extratributário citado acima vejamos agora o que o CARF entende sobre essa questão, *“portanto, não houve nenhum propósito negocial, visava tão-somente a redução na carga tributária!!”*⁷⁹.

⁷⁸ MACHADO. Hugo de Brito. (coordenador) Planejamento Tributário. Instituto Cearense de Estudos Tributários. Malheiros Editores. p. 141.

⁷⁹ ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011, 2012 RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à intenção de venda do ativo anterior à alteração do objeto social do sujeito passivo, e não de venda posterior a esta alteração. ECONOMIA TRIBUTÁRIA COMO PROPÓSITO NEGOCIAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em razão dos contornos das operações realizadas, que são distintas daquelas examinadas no acórdão recorrido NATUREZA DA RECEITA ADVINDA DA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL ARRENDADO OU LOCADO POR EMPRESA QUE EXERCE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à alienação de imóvel adquirido já locado por pessoa jurídica que exerce atividade imobiliária, com evidência de prática habitual, e não por alienação de imóvel que integra o ativo

Na julgado acima, diz claramente que não houve propósito negocial e que por conta disso além de outros requisitos não deveria ser aceito o planejamento tributário.

A respeito dessa questão Charles William Mcnaughton⁸⁰, diz:

Na medida em que pretendemos estudar uma hipótese a de que a ausência de propósito negocial é comumente utilizada para exame de operações tidas como evasão fiscal - o fato de lidarmos com decisões escolhidas por terceiros garante certa aleatoriedade, no que tange ao critério de seleção desses arestos, evitando uma possível manipulação de seleção que macularia a ilustração empírica de nossa hipótese.

A respeito ainda do propósito negocial, Paulo Ayres Barreto⁸¹ comenta:

Propósito negocial é termo cuja significação parece remeter à intenção (propósito) do agente na realização de determinado negócio jurídico. Sua interpretação ganha contornos específicos quando da análise da licitude de condutas sob a perspectiva da elisão tributária, remontando, nesse contexto, a teorias assimiladas de sistemáticas jurídicas estrangeiras, especialmente do direito norte-americano.

A constatação da intertextualidade envolvida na interpretação do termo é de todo relevante para a sua compreensão nas hipóteses em que aparece, explicitamente ou não, em nosso ordenamento jurídico. Fruto da tentativa estatal de lidar com a questão do planejamento tributário "abusivo" no País antes mesmo de haver um tratamento legislativo da questão, buscaram a doutrina e a jurisprudência inspiração em experiências estrangeiras na criação de mecanismos de "combate" a essas práticas de economia fiscal.

imobilizado de pessoa jurídica cujo objeto social é ampliado, antes da operação, para também contemplar a compra e venda de um único imóvel.

(CARF 14098720160201617 9101-006.176, Relator: Não informado, Data de Julgamento: 12/07/2022, Data de Publicação: 01/09/2022)

⁸⁰ MCNAUGHTON. Charles William. Elisão e Norma Tributária Completabilidade e Sistema Tributário. Ed. Noeses. p. 417.

⁸¹ BARRETO. Paulo Ayres. Planejamento Tributário Limites Normativos. Ed. Noeses. p. 207.

O propósito negocial se trata de uma teoria da jurisprudência norte-americana. Ela autoriza que o Fisco desconsidere os atos praticados quando for possível entender que o único objetivo deles é a redução do quantum a ser tributado (FRATINI, 2021, p. 10).

Isso ocorre porque se passou a entender que esses atos que objetivam a redução da tributação podem chegar a configurar uma simulação (FRATINI, 2021, p. 11).

Há quem entenda que são motivos idôneos para o planejamento tributário com vistas à redução dos tributos, dentre outros: a) aumento de receita; b) diminuição de custos e despesas; c) absorção de patrimônio (MORAES, 2014, p. 16).

Nesse diapasão,

Contemporaneamente, vem ganhando força a tese desenvolvida pelos entes tributantes no sentido de que os atos praticados pelo Contribuinte com o objetivo de reduzir sua carga tributária devem preencher, dentre outros, os seguintes requisitos: (I) não podem ter sido praticados com o propósito único e específico de redução da carga tributária, e neste sentido, (II) devem estar revestidos de uma substância econômica, o que se convencionou denominar de “propósito negocial (business purpose)” (MORAES, 2014, p. 03).

Desta feita, é um conjunto de razões que justificam a diminuição da tributação, sejam elas econômicas, comerciais, societárias ou financeiras (MORAES, 2014, p. 16).

Trata-se, portanto, de um instituto importado dos Estados Unidos, que sequer possui um correspondente na legislação brasileira (MORAES, 2014, p. 15).

A Medida Provisória nº 66/02 tentou trazer uma definição legal para o que se entende por propósito negocial, no entanto, não foi o suficiente, uma vez que se restringiu a afirmar que a mera opção por uma forma menos onerosa de tributação estaria eivada de propósito negocial e, portanto, seria inválida (FULGINITI, 2009, p. 14).

Atualmente, contudo, a doutrina e a jurisprudência pátria entendem que isso não é o bastante; faz-se necessário que haja a ausência de um desdobramento prático para que se afirme que não há propósito negocial em um planejamento tributário (FULGINITI, 2009, p. 14).

Importante ressaltar que o propósito negocial é também chamado de “substrato econômico” ou “business purpose”, a depender da doutrina ou do país em que se está inserido (FRATINI, 2021, p. 11).

Há quem possua o entendimento, inclusive, que o propósito negocial não precisa de fundamento legal (FAÚNDEZ-UGALDE; TOMASCHITS; VALLE, 2022, p. 09).

Por outro lado, de relevância salientar que o Supremo Tribunal Federal tem adotado o entendimento de que no caso de elisão não se faz necessário o propósito negocial, uma vez que, para a Corte Máxima, é lícito “o ato de planejar a carga tributária a fim de economia fiscal” (FAÚNDEZ-UGALDE; TOMASCHITS; VALLE, 2022, p. 10).

É possível perceber esta tendência do Supremo Tribunal Federal em dispensar o requisito do propósito negocial para o planejamento tributário na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, em que o referido Tribunal discute a constitucionalidade do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (FAÚNDEZ-UGALDE; TOMASCHITS; VALLE, 2022, p. 10).

A maioria do Supremo Tribunal Federal tem entendido pela constitucionalidade do aludido dispositivo legal, sob o argumento de que não há problema algum em se evitar que o fato gerador ocorra, desde que, obviamente, trata-se de uma prática lícita (FAÚNDEZ-UGALDE; TOMASCHITS; VALLE, 2022, p. 10).

Há decisões do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) que também dispensam o propósito negocial nos casos de planejamento tributário (FAÚNDEZ-UGALDE; TOMASCHITS; VALLE, 2022, p. 10).

Nesse sentido:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei (BRASIL, 2018).

Portanto, a partir das decisões do Supremo Tribunal Federal e do CARF, não é possível que um planejamento tributário seja descartado pura e simplesmente por não haver um propósito negocial (FAÚNDEZ-UGALDE; TOMASCHITS; VALLE, 2022, p. 10).

Além das decisões do CARF o STF também tem entendimentos dos mais diversos sobre o planejamento tributário, um deles que faço citar agora é a respeito do regime

jurídico fiscal e previdenciário se é aplicável ou não a pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais.

Nesse sentido:

ACÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. ACÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

(STF - ADC: 66 DF 0031072-52.2019.1.00.0000, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 21/12/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 19/03/2021)

A respeito ainda do propósito negocial, temos um julgado do CARF que mostra que existem diversas interpretações do propósito negocial e muitas vezes a interpretação não é jurídica:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. OMISSÃO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EFETIVA PRÁTICA DOS ATOS QUE SE DIZ PRATICADOS. Acolhem-se embargos de declaração para sanar obscuridade resultante da menção, no voto condutor, de trechos do recurso especial que não eram objeto do julgamento. Não obstante, não há omissão quando o voto condutor do acórdão, mesmo sem tratar especificamente de todos os argumentos trazidos em determinado item do recurso especial, firme premissa que se revele incompatível com o racional exposto em tal item. Se o voto condutor do acórdão rejeita a interpretação de que a expressão propósito negocial deva ser identificada com o requisito de existência de motivos extra tributários, fica logicamente rejeitada a relevância do argumento de que existiriam outras alternativas para estruturar o negócio que a contribuinte pretendeu praticar. Quando a estrutura que o contribuinte alega ter sido adotada não se verifica em termos fáticos, as autoridades fiscais podem requalificar os efeitos tributários dos atos que o sujeito passivo declarou ter praticado.

(CARF 16682721208201216 9101-006.367, Relator: Não informado, Data de Julgamento: 09/11/2022, Data de Publicação: 29/11/2022)

Nesse julgado temos um trecho que diz o seguinte, *“Como visto nos tópicos acima, há diversas interpretações acerca do que se entende por” propósito negocial”, algumas inclusive sequer jurídicas”*.

Ora, se muitas vezes não se é nem tomado com base em entendimentos jurídicos o propósito negocial por não ser muitas vezes claro, não deveria ser considerado para fins de aceitação do planejamento tributário ou não, mesmo porque para um planejamento tributário existem outros elementos a serem analisados como por exemplo, o dolo, a fraude e a simulação.

Por fim, é importante salientar que parte da doutrina afirma que a teoria do propósito negocial americana, na verdade, não é cem por cento utilizada no país, mas sim as teorias de abuso de direito e abuso de forma, segundo as quais *“a licitude da operação quando os elementos essenciais do ato ou do negócio jurídico firmado são observados, ainda que exista uma forma legal alternativa que atraia a incidência tributária”* (FULGINITI, 2009, p. 15).

4.5. Existem Limites para o Planejamento Tributário?

O planejamento tributário não é um instituto absoluto, de forma que existem limites para o seu exercício, ou seja, não é possível que o contribuinte usufrua dele de forma ilimitada.

Os limites do planejamento tributário passaram a ser estudados e aplicados desde o ano de 1935, em um julgamento que ocorreu nos Estados Unidos (ANDRADE, 2014, p. 265).

Nesse sentido:

Em 07.01.1935, a Suprema Corte americana decidiu o caso *Helvering v. Gregory*. Tratou-se de uma conduta de uma contribuinte (Sra. Evelyn Gregory) que era titular da integralidade das ações da sociedade A (*“United Mortgage Company”*), que, por sua vez, era detentora de cem por cento das ações da sociedade B (*“Monitor Securities Corporation”*). A Sra. Gregory pretendia adquirir as ações da sociedade B, sem a incidência de qualquer imposto. Para tanto, a Sra. Gregory constituiu uma sociedade C (*“Averill Corporation”*), para a qual a sociedade A transferiu todas as ações da sociedade B. Depois de seis dias da sua constituição, a sociedade C foi extinta e, na sua liquidação, as ações

da sociedade B foram entregues a Sra. Gregory como “resultado da reorganização societária”, que não era tributado (ANDRADE, 2014, p. 265).

Por essa razão, o fiscal de impostos entendeu que havia existido uma evasão tributária, sendo que, em vias administrativas, houve concordância com esta tese (ANDRADE, 2014, p. 266).

No entanto, em segunda instância, entendeu-se que a referida prática teria configurado simulação, o que foi confirmado pela Suprema Corte americana (ANDRADE, 2014, p. 266).

Em tese, entendeu-se que a contribuinte possuía o direito de diminuir os seus impostos, contudo, de forma lícita, totalmente respaldada pela lei, o que não foi o caso (ANDRADE, 2014, p. 266).

Dessa forma, é possível afirmar que o planejamento tributário tem por objetivo primordial a redução dos tributos, contudo, de forma lícita, embora não se confunda com a elisão fiscal (BAGGIO, 2020, fls. 50).

A evasão fiscal, tema já estudado, é proibida por lei, sendo que as suas práticas são consideradas crime, inclusive. No entanto, o mesmo não ocorre com o planejamento tributário, uma vez que se trata de um instituto lícito (BAGGIO, 2020, fls. 50).

Nesse sentido, o planejamento tributário encontra alguns limites, tais como a existência de propósito negocial, a substância sobre a forma e a ausência de simulação do negócio tributário (BAGGIO, 2020, fls. 61).

Conforme já estudado no tópico anterior, a ausência de propósito negocial, em tese, justifica a invalidação do planejamento tributário. Contudo, o Poder Judiciário e a esfera administrativa têm tido decisões contrárias (BAGGIO, 2020, fls. 61).

No que diz respeito à substância econômica das operações, “sempre que um negócio é realizado com evidências de ser uma operação meramente fiscal, que busca uma economia tributária, há grandes chances do planejamento tributário não prosperar (BAGGIO, 2020, fls. 61/62).

O fator tempo pode ser considerado um limite do planejamento tributário. Nesse sentido,

A inadequação de intervalo temporal entre cada etapa em sequência de uma operação, mesmo que parta da estrita legalidade, é um alerta para a Receita Federal que poderá desconsiderar os negócios realizados. São os conhecidos “contratos relâmpagos” que findam após a celebração, feitos às pressas, com a

assinatura de vários documentos em um mesmo momento, em questão de minutos ou horas, denunciando a mera formalidade das decisões tomadas. Por isso, para se auferir um planejamento tributário legítimo deve-se ater a existência de um lapso temporal entre a prática dos negócios jurídicos, além, é claro, da coerência que esses negócios precisam ter com as atividades realizadas pelo contribuinte (BAGGIO, 2020, fls. 62/63).

No que diz respeito ao tempo enquanto limite do planejamento tributário, há que se mencionar que o fato de os negócios serem rápidos não significa, necessariamente, que o planejamento é ilícito e, portanto, inválido (BAGGIO, 2020, p. 63).

Ademais, outro limite para o planejamento tributário é a interdependência entre as partes envolvidas. Por exemplo, é possível que um planejamento seja realizado entre empresas que formam um mesmo grupo econômico, de forma que ele não afetará terceiros (BAGGIO, 2020, fls. 63),

No entanto, assim como no caso do tempo, a realização de um planejamento tributário entre partes vinculadas não significa, necessariamente, que se trata de um planejamento ilícito e, portanto, inválido (BAGGIO, 2020, p. 63).

4.6. Conclusão

Diante de tudo o que foi estudado neste capítulo, é possível afirmar que, em primeiro lugar, existe uma grande diferença entre a elisão e a evasão tributária.

Em primeiro lugar, a elisão se trata de uma tentativa de reduzir ou suprimir a carga tributária de forma lícita, ou seja, com o respaldo da lei, o que é permitido, devendo ser seguidos alguns limites.

Por outro lado, a evasão é a prática de uma supressão ou redução dos impostos de forma totalmente ilícita, o que pode configurar, inclusive, um crime contra a ordem tributária, econômica ou contra as relações de consumo, a depender do que for praticado.

A principal diferença entre eles, portanto, é a licitude da prática.

Embora o planejamento tributário vá ser tratado com mais afinco no próximo capítulo, aqui algumas considerações sobre o tema foram feitas, tais como os seus limites e o que se entende pelo propósito negocial quando deste planejamento.

Os limites do planejamento tributário e o seu estudo surgiram a partir de um julgamento que houve nos Estados Unidos, em que uma mulher, na tentativa de se furtar de sua obrigação tributária, acabou por praticar atos de simulação, nos termos da decisão da Suprema Corte americana.

Diversos são os limites do planejamento tributário, ou seja, da possibilidade de redução ou supressão dos tributos de forma autorizada pela legislação.

Dentre eles, é possível citar o lapso temporal e até mesmo a interdependência entre as partes envolvidas, já que se houver uma grande demora ou se o planejamento influenciar em terceiras pessoas, é possível que ele seja considerado inválido.

No entanto, um dos mais importantes limites do planejamento tributário é o chamado propósito comercial, também conhecido como “substrato econômico” ou “business purpose”.

De acordo com esta teoria, para alguns estudiosos, o único objetivo do contribuinte deve ser a redução ou a supressão dos tributos legalmente, ou seja, não deve haver motivos obscuros por trás desta prática.

Por outro lado, há quem entenda que não basta que a pessoa queira reduzir ou suprimir os seus tributos, de forma legal, faz-se necessário que haja um desdobramento prático que justifique esta atitude.

Fato é que, com tudo isso, busca-se acabar com as fraudes e simulações nos planejamentos tributários e no sistema tributário como um todo, por parte dos contribuintes.

Portanto, não há nada de errado com o contribuinte querer diminuir o quantum que gastará com os seus tributos, ou até mesmo não os pagar, contudo, os esforços empregados para tanto deverão ser lícitos, não configurando meras simulações, que se tratam de evasões fiscais.

Portanto, nota-se que o planejamento tributário pode e deve ser adotado pelos contribuintes, no entanto, sem que isso configure uma simulação ou um crime contra a ordem tributária, financeira ou contra as relações de consumo do país, mesmo porque caso isso ocorra, não estaremos diante da elisão, mas sim da evasão tributária o que não configura, nunca, o planejamento tributário.

Capítulo 5

O QUE É PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?

Sumário: 5.1. O que é Planejamento Tributário? 5.2 Planejamento Tributário no âmbito dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. 5.3. Conclusão

5.1. O que é Planejamento Tributário?

Atualmente, o Brasil é o país com o sistema tributário mais complexo do mundo, sendo certo que em diversas operações incidem os mais variados tributos.

Planejamento tributário se verificar o sentido literal seria se planejar para o pagamento do tributo, mas não só isso quer dizer o planejamento tributário, além de se

planejar, queremos muitas vezes tanto diminuir a carga tributária ou até mesmo, encontrar meios lícitos (elisão), para não pagarmos nenhum tributo.

É comum que as pessoas tentem reduzir, suprimir ou postergar o pagamento desses tributos. Quando isso ocorre de forma ilícita, o contribuinte comete um crime contra o sistema tributário, financeiro ou contra as relações de consumo; em sentido contrário, quando isso ocorre de forma lícita, dá-se o nome de planejamento tributário.

Nesse diapasão,

O planejamento tributário é uma expressão utilizada para representar o conjunto de procedimentos adotados pelo contribuinte. Procura eliminar, reduzir ou diferir para o momento mais oportuno a incidência dos tributos. Assim, quando se faz referência ao planejamento tributário, não se está tratando apenas do procedimento intelectual para metodologias ou desenvolvimento de ideias voltadas à redução da carga tributária, mas também à sua implementação (CAROTA, 2020, p. 140).

Pode, ainda, ser conceituado da seguinte maneira:

O conjunto de ações que promovam reduções dos tributos explícitos da empresa, exercidas dentro dos preceitos das boas práticas de governança corporativa, que não façam avançar outros custos ou tributos com efeitos marginais superiores às reduções alcançadas, e que ao serem implementadas gerem maior eficiência tributária à firma (MARTINEZ; VELLO, 2014, p. 05).

O planejamento tributário trata das mais variadas formas de se atingir o seu objetivo, como, por exemplo, pelo local em que se instalará a empresa, a realização de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, a análise da melhor forma de financiamento, dentre outras. Tudo isso pode levar a uma diminuição da carga tributária (CAROTA, 2020, p. 141).

Os objetivos do planejamento tributário são os mais variados possíveis. Em resumo, normalmente são:

- Reduzir ou eliminar a carga fiscal das empresas, evitando que se concretize.
- Efetuar operações tributáveis e/ou reduzir a base imponible de tributação.
- Postergar o pagamento de tributos por meio do planejamento das datas de concretização de negócios e da administração adequada do fluxo de caixa.
- Eliminar contingências tributárias por meio da manutenção de controles internos adequados e do conhecimento profundo das operações e da legislação tributária.
- Reduzir o custo burocrático por meio da racionalização de processos e funções, bem como da padronização e informatização de procedimentos (CREPALDI, 2019, p. 39).

Existem diversos sistemas tecnológicos que calculam, a partir de uma fórmula matemática bastante complexa, que não vem ao caso, o índice de planejamento tributário eficiente, a fim de saber se o planejamento tributário realizado pela empresa está satisfatório, ou seja, se está cumprindo a sua razão de ser (MARTINEZ; VELLO, 2014, p. 12).

Nesse mesmo sentido Silvio Crepaldi⁸² traz o seguinte posicionamento a respeito da elisão:

O planejamento tributário se define como a atividade preventiva que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. Sua finalidade é de obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei.

Apenas com este cálculo é possível afirmar sem medo que “quanto maior for o nível de eficiência em planejamento tributário de uma empresa, menor será o seu risco em relação ao mercado financeiro” (MARTINEZ; VELLO, 2014, p. 18).

O planejamento tributário é realizado através de algumas etapas, a saber:

1. fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
3. verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
5. levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa (CHAVES, 2017, p. 13).

Sendo assim, é possível depreender que o planejamento tributário se trata de uma “organização das atividades do contribuinte” (BRITO; SEGUNDO, 2018, p. 143).

Isso significa dizer que no planejamento tributário, o contribuinte procura evitar que o fato gerador se caracterize, ao passo que quando emprega uma fraude, que é ilícita, ele busca se furtar do pagamento de um tributo cujo fato gerador já ocorreu (BRITO; SEGUNDO, 2018, p. 145).

⁸² CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário Teoria e Prática. 4ª Ed. Saraiva jur. p. 88.

Paulo Ayres Barreto⁸³, fala da seguinte forma sobre a elisão tributária, “*elisão tributária consiste no direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência*”.

Portanto, as condutas ilícitas que eventualmente caracterizem fraude ou simulação não podem ser consideradas planejamento tributário, sendo que, inclusive, o negócio jurídico será considerado nulo, além das penas da lei tributária (BRITO; SEGUNDO, 2018, p. 145).

Sendo assim, nota-se que a fraude e a simulação constituem limites ao planejamento tributário, ou seja, o contribuinte pode organizar os seus empreendimentos, a fim de não pagar tributos, mas não o pode fazer depois de atingido o fato gerador (BRITO; SEGUNDO, 2018, p. 145).

Outros limites são o abuso de direito e a fraude à lei. O primeiro está previsto no Código Civil brasileiro e se caracterizará quando uma pessoa, exercendo algo que seja de seu direito, excede os seus limites (BRITO; SEGUNDO, 2018, p. 145).

Já a fraude à lei, por sua vez,

Configura-se quando o negócio é praticado com o propósito de fraudar norma imperativa (CC, art. 166, VI). Embora se use a expressão “fraude” à lei, a figura não se confunde com a fraude propriamente dita, que consiste, como acima explicado, em ocultar ou declarar falsamente os fatos praticados. Na fraude à lei, o agente utiliza-se de uma forma lícita, mas para alcançar propósitos ilícitos, burlando normas proibitivas. É o caso do pai que, não podendo vender um imóvel ao filho sem o consentimento dos demais, por conta de regras de direito sucessório, vende-o a um vizinho, que então o vende ao mencionado filho (BRITO; SEGUNDO, 2018, p. 146).

Importante mencionar que há quem entenda que o planejamento tributário é contrário ao princípio da capacidade produtiva, sob o argumento de que onde existir capacidade contributiva deverá haver incidência de tributos. Do contrário, estar-se-ia diante de uma inconstitucionalidade (BRITO; SEGUNDO, 2018, p. 146).

No entanto, até mesmo quem possui esse tipo de pensamento afirma que se os atos do contribuinte não estiverem revestidos de alguma ilegalidade, eles não deverão ser desconsiderados (BRITO; SEGUNDO, 2018, p. 149).

⁸³ BARRETO. Paulo Ayres. Planejamento Tributário Limites Normativos. Ed. Noeses. p. 256.

Tamanha a importância do tema do planejamento tributário que no ano de 1992 foi criado o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), cujo objetivo principal é debater o referido assunto.

Por essa razão, o referido instituto busca estudar o sistema tributário brasileiro e o simplificar ao máximo para a população, a fim de que possam realizar o planejamento tributário.

5.2. Planejamento Tributário no âmbito dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Referente ao planejamento tributário no âmbito dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, comecemos com o que traz Leonardo Aguirra de Andrade⁸⁴:

Em suma, nota-se que a expressão "função social" faz referência a uma atribuição subjetiva de um papel, um poder ou um dever, relacionada à observação de interesses de uma coletividade (seja pela inserção dos institutos de que é objeto em um processo social, seja pela definição do escopo do sujeito obrigado a desempenhá-la).

E continua:

No âmbito tributário, o Estado não tem direito algum perante o particular antes da ocorrência do fato gerador. No entanto, o exercício dos direitos subjetivos pelo contribuinte, no âmbito do Direito Privado, é limitado pela relação de sujeição imposta ao particular pelo Estado e essa limitação é determinante para a oponibilidade dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte perante terceiros, e, assim, perante o Fisco.

(...)

Trata-se aqui de questões pertinentes à qualificação do respectivo fato jurídico tributário efetivamente ocorrido. Ou seja, o objeto central desse debate é a limitação do direito subjetivo ou os seus poderes normativos (na edição de atos e negócios jurídicos) que envolvam riquezas tributáveis (quando estas forem índices de capacidade contributiva).⁸⁵

A grande discussão a respeito do tema dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, é que tem o outro “raciocínio” de que o Estado deve sustentar a população

⁸⁴ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento Tributário. Ed. Quartier Latin. p. 122.

⁸⁵ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento Tributário. Ed. Quartier Latin. p. 124.

com o que arrecada, e não estou dizendo com isso que todo tributo tem destinação específica.

Mas antes de qualquer coisa, o contribuinte ele tem o direito de pagar menos impostos se assim o fizer dentro da lei (elisão fiscal).

Todos os contribuintes podem ser organizar da melhor forma possível e se a melhor forma possível for reduzindo os impostos dentro da lei, não teríamos que entender como um problema isso, problema é quando tentam usar artifícios para isso, que neste caso se enquadraria na evasão fiscal.

A respeito de se planejar, Dayane de Almeida Araujo⁸⁶ comenta:

Conforme visto alhures, o contribuinte é livre para planejar seus negócios de modo que lhe seja mais vantajoso, desde que utilize condutas lícitas. Por tal razão, é correto afirmar que o planejamento tributário tem limites e, para que seja considerado lícito, o contribuinte deve observar determinados critérios.

De início, é importante destacar que o próprio tributo em si pode ser considerado um instituto jurídico que garante e viabiliza a consecução dos direitos e garantias fundamentais dos indivíduos, tais como o da liberdade e o da propriedade (CREPALDI, 2019, p. 47).

Por sua vez, Hugo de Brito Machado⁸⁷:

Em todas as estruturas normativas de um sistema tributário coloca-se a questão central de busca pela redução da carga fiscal para o contribuinte. A interpretação da lei tributária sob a perspectiva do contribuinte é invariavelmente feita no sentido de se almejar a economia. A existência de um artigo de lei ou, mesmo, de um conjunto de normas a tratar do planejamento fiscal não tem o condão eliminar o direito do contribuinte de organizar seus negócios de maneira a evitar a tributação dos resultados econômicos.

E essa busca pela economia tributária é normal, porque vejamos, ninguém, absolutamente ninguém, tendo a sua disposição, duas formas de recolher um tributo, escolheria a forma mais onerosa.

A respeito do tema Thaís Soares de Oliveira Almeida⁸⁸:

⁸⁶ ARAUJO. Dayane de Almeida. Planejamento Tributário Aplicado aos Instrumentos Sucessórios. Ed. Almedina. p. 21.

⁸⁷ MACHADO. Hugo de Brito. (coordenador). Planejamento Tributário. Malheiros Editores. Instituto Cearense de Estudos tributários. p. 58/59.

⁸⁸ ALMEIDA. Thaís Soares de Oliveira. Planejamento Tributário: Constituição de Eireli para Serviços Médicos. Ed. Almedina. p. 58/59.

Disso decorre que as empresas têm o direito de perseguir o lucro e escolher livremente qual a estruturação do ato ou negócio jurídico adotará para atingir esse objetivo. Sendo lícitos e permitidos, os objetivos empresariais, que promovam efetiva produção e circulação de riquezas, resultarão uma economia legítima. Ou seja: se houver dois ou mais meios para desenvolver um negócio válido, será lícito, e até recomendável, que a empresa escolha o menos oneroso em termos tributários.

Esse tema ainda está relacionado a questão da capacidade contributiva, pois se o princípio da capacidade contributiva é que, quando um contribuinte parâmetros econômicos, então deve ter uma contraprestação pecuniária, vejamos nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁸⁹:

Ao recortar, no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para fazerem nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária.

E continua mais a frente ainda a respeito da capacidade contributiva:

Consoante ousamos supor, no Brasil, o sistema do direito positivo exibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da capacidade contributiva absoluta, uma vez que os fatos escolhidos são aqueles que denotam signos de riqueza. Em outras palavras, por capacidade contributiva deve entender-se apenas a absoluta e, mesmo assim, como dado pré-jurídico. Realizar o princípio da capacidade contributiva quer significar, portanto, a opção a que se entrega o legislador, quando elege para antecedente das normas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio.⁹⁰

Pois bem, conforme vimos o contribuinte ao expressar signos de riqueza deve colaborar com o Estado, mas se o contribuinte esta diante de duas formas de colaborar com o Estado, uma forma mais onerosa ou forma menos onerosa e isso tudo diante da lei que permite, por óbvio o contribuinte deveria escolher a que melhor beneficia o seu negócio.

Por sua vez, o planejamento tributário pode e deve ser analisado sob o prisma dos direitos e garantias fundamentais, previstos na Constituição Federal, sobretudo em seu

⁸⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 7ª ed. Ed. Noeses. p. 340.

⁹⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 7ª ed. Ed. Noeses. p. 345.

artigo 5º, os quais se tratam de cláusulas pétreas, ou seja, que não podem ser suprimidos (BRASIL, 1988).

Os direitos fundamentais do contribuinte são aqueles temas em que se identificou que poderia – e deveria – haver uma restrição ao poder estatal de tributar, sendo elas expressas e implícitas, a fim de que o contribuinte, parte hipossuficiente frente à Administração Pública, não fosse prejudicado (BOICENCO, 2020, p. 93).

Sobre o tema,

Falar em “direitos fundamentais do contribuinte” ao invés de “limitações ao poder de tributar” pode parecer apenas uma questão semântica, mas, na realidade, representa muito mais do que isso, pois coloca os direitos fundamentais no centro das discussões, ao contrário daquilo que se observa quando se fala em “limitações do poder de tributar”, que coloca o Estado no centro. Essa mudança de posicionamento na ótica tributária é de grande relevância, pois coloca o indivíduo como ponto de partida para a interpretação das normas tributárias. Tal pensamento encontra-se em linha com o posicionamento dos direitos fundamentais atualmente no centro e irradiando os seus efeitos por todo o sistema jurídico brasileiro (BOICENCO, 2020, p. 93).

O planejamento tributário está umbilicalmente relacionado com o princípio da liberdade individual, já que, nos limites do ordenamento jurídico pátrio, todos são livres para fazer o que bem desejarem, sem influências, sobretudo do Estado (COLNAGO, 2013, p. 04).

Ademais, também é possível afirmar que o planejamento tributário encontra guarida no princípio da livre iniciativa, o qual se encontra previsto nos artigos 1º, IV e 170, *caput*, da Carta Magna (COLNAGO, 2013, p. 04; BRASIL, 1988).

Ainda, o planejamento tributário também pode ser analisado sob a ótica do princípio da livre concorrência, nos termos do artigo 170, IV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988; COLNAGO, 2013, p. 04).

Nesse diapasão, o planejamento tributário nada mais é do que o exercício da liberdade por parte do contribuinte, com vistas a reduzir o *quantum* de tributo a ser pago por ele, de forma legal, sem que se caracterize um ilícito (COLNAGO, 2013, p. 04).

Os princípios da legalidade e da tipicidade tributária também se relacionam com o planejamento tributário. Em regra, a tributação configura não apenas uma forma de manutenção do Estado com recursos particulares, mas também de viabilizar os direitos fundamentais dos contribuintes (BOICENCO, 2020, p. 94).

Também o princípio da segurança jurídica pode ser relacionado com o planejamento tributário. Muito embora não se trate de um princípio expresso da

Constituição Federal, trata-se de um princípio geral de Direito, sem o qual não é possível a manutenção de um Estado Democrático de Direito (BOICENCO, 2020, p. 104).

Embora já se tenha mencionado o próximo princípio em outros capítulos do presente trabalho, não é demais salientar que a capacidade contributiva também se trata de um princípio constitucional que tem total relevância com o tema do planejamento tributário e do Direito Tributário como um todo (BOICENCO, 2020, p. 111).

O referido princípio está previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal e possui a sua origem no princípio da igualdade, já que todos possuem o dever de recolher os seus tributos, na medida de suas possibilidades (BOICENCO, 2020, p. 111/112).

Portanto, é possível depreender que o planejamento tributário configura uma espécie de direito do contribuinte, ou seja, pode ele organizar todas as suas finanças, a fim de reduzir a carga tributária que teria o dever de pagar, com vistas a melhorar o desempenho de sua empresa ou mesmo o seu desempenho pessoal.

Mais do que um direito, o planejamento tributário se materializa em um direito e garantia fundamental, embora não esteja explícito na Constituição Federal.

5.3. Conclusão

Ante o exposto, é possível depreender que o planejamento tributário pode ser considerado um direito dos contribuintes, por força, principalmente, dos princípios constitucionalmente consagrados da liberdade e da autonomia da vontade.

Trata-se de uma forma de organização das finanças das pessoas jurídicas e das pessoas físicas, bem como de todos recursos que podem ser empregados, com o objetivo de reduzir os gastos relativos a tributos.

Como já trazido a este trabalho, é comum que as pessoas tentem diminuir a carga tributária de suas empresas e até mesmo pessoal, contudo, elas devem ser feitas de forma lícita. Isso ocorre, principalmente, porque o Brasil possui o sistema tributário mais complexo do mundo, com alta incidência dos mais variados tributos.

Sendo assim, nota-se que quando um indivíduo tenta se furtar do pagamento de um tributo após a caracterização do fato gerador deste, temos uma atitude ilícita, que configura evasão fiscal. Em sentido contrário, ao tentar planejar e organizar os seus atos, antes do fato gerador, a fim de diminuir, suprimir ou postergar o pagamento do tributo, temos o chamado planejamento tributário.

São várias as etapas do planejamento tributário. Em um primeiro momento, analisa-se a empresa como um todo e, em seguida, os fatos geradores que já foram configurados, uma vez que se fosse feito um planejamento destes seria considerado um crime.

Ademais, faz-se necessário o exame das ações administrativas tributárias que possuem um lapso temporal superior a 05 (cinco) anos, pois elas se encontram prescritas.

Por fim, apura-se qual a melhor forma de tributação para a pessoa jurídica, se por meio do lucro real ou do lucro presumido, bem como o montante total pago à título de tributos pela empresa nos últimos cinco anos.

Sendo assim, é possível extrair o perfil tributário daquela empresa e, em seguida, identificar os melhores planos para diminuir a carga tributária a ser paga, de forma legalizada.

Existem diversas maneiras práticas de se chegar ao objetivo com o planejamento tributário, tais como a escolha do local onde se instalará a empresa, a análise dos melhores financiamentos para o que a atividade necessita, etc.

É importante destacar que o planejamento tributário não é considerado uma forma de evasão, porquanto neste último caso as práticas são ilícitas, o que não ocorre no primeiro.

Como já estudado, o planejamento tributário possui alguns limites, de forma que ele não pode ser configurado na forma de uma fraude ou simulação, pois, nesse caso, estaríamos diante de uma evasão fiscal.

Não é demais ressaltar que o planejamento tributário possui suas raízes na Constituição Federal, muito embora não o seja de forma explícita, mas apenas implícita.

Os direitos e garantias fundamentais, previstos em toda a Constituição, sobretudo em seu artigo 5º, acabam por legitimar a realização de um planejamento tributário.

Os mais variados princípios podem ser relacionados com o tema em questão, tais como o da igualdade, o da legalidade, o da autonomia da vontade, o da segurança jurídica, dentre outros.

Diante do exposto, nota-se que o planejamento tributário pode e deve ser realizado pelas pessoas jurídicas e pelas pessoas físicas, como uma forma de diminuir as suas cargas tributárias.

No entanto, ele deve ser feito de maneira legal, nos moldes do ordenamento jurídico brasileiro, pois, do contrário, caracterizar-se-á evasão fiscal e até mesmo um eventual crime contra a ordem tributária, financeira ou contra as relações de consumo.

Capítulo 6

ENTENDIMENTOS DO CARF

Sumário: 6.1. Considerações iniciais. 6.2. Alguns entendimentos a respeito dos planejamentos tributários. 6.3. Conclusão

6.1. Considerações iniciais.

A alta demanda processual nos tempos de hoje atrapalham muitas vezes o bom andamento do processo, a sua celeridade, além da alta demanda, a complexidade que temos no âmbito do direito tributário.

Pensando nisso temos alguns órgãos de contencioso administrativo-tributário, antes de qualquer coisa, vejamos o que Rodrigo Dalla Pria⁹¹ fala sobre essa questão:

⁹¹ PRIA. Rodrigo Dalla. Direito Processual Tributário. 2ª edição revista e atualizada. p. 626/627.

O sistema tributário, não há dúvidas, constitui uma das mais complexas porções do ordenamento jurídico vigente, seja do ponto de vista de sua ampla e instável normatividade, oriunda do exercício concomitante e incessante das competências atribuídas aos diferentes entes políticos e conformada por diplomas normativos das mais variadas posições hierárquicas, seja do ponto de vista da facticidade sobre a qual incidem as regras tributárias, que reflete, como não poderia deixar de ser, a complexidade ínsita à economia de mercado que caracteriza nossos tempos.

Nesse contexto, os órgãos de contencioso administrativo-tributário exercem a importante função de intermediários jurisdicionais, prestando-se a filtrar a complexidade tão característica dos conflitos tributários e a evitar que o Poder Judiciário se veja na contingência de absorver conflitos de altíssima sofisticação fática e normativa para os quais não está suficientemente aparelhado.

Apresentam-se, não há dúvidas, na condição de típicos órgãos de "Justiça Tributária", de autocontrole da atividade impositiva, que se caracterizam pela grande capacitação técnica de seus membros, tendo como efeito positivo a otimização da composição dos conflitos tributários, seja do ponto de vista da celeridade da prestação jurisdicional, seja no que diz respeito à qualidade das decisões por eles emanadas.

Embora não se verifique uma necessária "relação de continuidade" entre as searas processuais administrativa e judicial - pois o acesso às instâncias judiciais, circunscrito que está à cláusula constitucional de inafastabilidade da jurisdição judicial (art. 5º, inciso XXXV, CF/88), prescinde de anterior esgotamento das vias processuais administrativas -, fato é que a grande capacidade para a composição adequada das lides tributárias mediante a prestação de justa tutela jurisdicional fez nascer, entre os sujeitos de direito tributário, a cultura de, ante uma dada atuação fiscal, percorrer-se todas as instâncias administrativas antes de, como último e derradeiro recurso, socorrer-se dos instrumentos processuais de acesso ao Poder Judiciário.

Aqui um ponto interessante em ter esses órgãos de contencioso administrativo-tributário como citado acima, é a do chamado "*princípio do duplo grau de jurisdição*"⁹².

A respeito do duplo grau de jurisdição é uma ótima oportunidade para o contribuinte que vê seu direito não sendo suprido no órgão administrativo, ele pode simplesmente reprovocar a atividade jurisdicional para obter juízo de revisão da decisão, vejamos:

Corolário dos cânones constitucionais da ampla defesa e da motivação é o - não menos importante - princípio do duplo grau de jurisdição, que também se manifesta no contexto dos processos administrativos tributários. Por duplo grau de jurisdição há que se entender o direito do jurisdicionado de, em face

⁹² PRIA. Rodrigo Dalla. Direito Processual Tributário. 2ª edição revista e atualizada. p. 655.

de erro ou de imprecisão do pronunciamento jurisdicional, reprovocar a atividade jurisdicional a fim de obter juízo de revisão da decisão exarada.⁹³

Além disso no âmbito administrativo é composto por uma estrutura hierarquizada:

No âmbito dos processos administrativos tributários, o duplo grau de jurisdição se revela a partir da estrutura hierarquizada característica dos órgãos de contencioso administrativo, que não raro dispõem de duas instâncias ordinárias - com ampla competência para apreciar questões de fato e de direito alinhavadas pelas partes e outras que entenderem pertinentes - e uma especial - cuja competência está restrita às questões normativo-interpretativas (teses) objeto de divergência entre os órgãos internos (câmaras ou turmas) da Corte administrativa.⁹⁴

A respeito do processo administrativo fiscal foi regulado pelo Decreto 70.235/72, que foi recepcionado como lei ordinária:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CERTIDÃO DE DÉBITOS. **PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. D 70.235/1972 RECEPCIONADO COMO LEI ORDINÁRIA.** LEI ESPECIAL EM RELAÇÃO À LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. L 9.784/1999. PRECEDENTE DO STJ. DOMICÍLIO TRIBUÁRIO ELETRÔNICO. DTE. 1. O Decreto 70.235/1972, que normatiza o processo administrativo fiscal, foi recepcionado como lei ordinária pela Constituição da República e se constitui em norma especial frente à lei do processo administrativo federal. 2. [...] 3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte. 4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, [...] (STJ, Primeira Seção, REsp 1138206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, j. em 9ago.2010). 3. Verifica-se hígida a intimação por meio eletrônico após a opção do contribuinte pelo DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), o que afasta as pretensões de reconhecimento de falta de certeza de ciência do contribuinte e de intimação do advogado.

(TRF-4 - AC: 50030089320164047111 RS 5003008-93.2016.4.04.7111, Relator: ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, Data de Julgamento: 28/04/2021, PRIMEIRA TURMA) (grifos nosso)

⁹³ PRIA. Rodrigo Dalla. Direito Processual Tributário. 2ª edição revista e atualizada. p. 655.

⁹⁴ PRIA. Rodrigo Dalla. Direito Processual Tributário. 2ª edição revista e atualizada. p. 656.

Agora vejamos como é composto, e o que cada seção faz:

Trata-se, em síntese, de um regime institucional composto por dois plexos orgânicos distintos, quais sejam: (i) as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, subordinadas a Secretaria da Receita Federal do Brasil; e (ii) o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este diretamente vinculado ao Ministério da Economia.

Os pronunciamentos de primeira instância administrativa ficam a cargo das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos colegiados constituídos, cada qual, por 6 (seis) julgadores, todos oriundos da carreira de auditor fiscal de rendas. Os julgamentos em 2ª instância, por sua vez, são de competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão de composição paritária, constituído por seções especializadas (1ª, 2ª e 3ª) titulares de competência recursal ordinária, e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a quem é atribuída competência recursal extraordinária.

As Delegacias de Julgamento são competentes para julgar, em primeira instância, as insurgências apresentadas pelo sujeito passivo em face de ilícitos fiscais relativos a quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Já o CARF tem competência exclusivamente recursal, atribuição materialmente dividida entre suas três seções especializada, da seguinte forma: (i) à 1ª Seção compete julgar os recursos voluntários e as remessas de ofício que versem sobre IPRJ; CSLL, questões reflexas atinentes aos dois tributos em comento e, ainda, autuações relativas ao regime tributário simplificado (Simples Nacional); (ii) a 2ª Seção, por sua vez, é competente para apreciar os recursos voluntários e as remessas de ofício que tenham como substrato material questões atinentes a IRPE, Contribuições Previdenciárias e ITR; e, por fim, (iii) à 3ª Seção compete apreciar os recursos voluntários e as remessas de ofício que tenham por objeto questões relativas a IPI, II, IB, PIS, Cofins, classificação fiscal, CIDE e outras questões residuais.

As seções especializadas do CARE são compostas por câmaras julgadoras, cada qual integrada por seis conselheiros, sendo três representantes fazendários e três representantes dos sujeitos passivos. No CARF, diferentemente do que ocorre no TIT/SP, todas as câmaras julgadoras são presididas por conselheiros fazendários, função esta que concede, ao seu titular, a prerrogativa de, em caso de igualdade de votos, proferir o chamado "voto de qualidade", instituto que atribui força prevalente à orientação adotada pela parte dos conselheiros a que se filiou o presidente (art. 25, §9º, do Decreto 70.235/72).

Essa prerrogativa, vale advertir, foi sensivelmente mitigada pela regra instituída pelo art. 28 da Lei 13.988/2020 (a chamada Lei da Transação tributária), que introduziu o art. 19-F no texto da Lei 10.522/2002, para estabelecer que, em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade previsto no §9º do art. 25 do Decreto 70.235/72.

À Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), composta pelo(a) Presidente do CARF (agente fazendário) e pelos(as) presidentes e vice-presidentes de cada câmara julgadora, compete julgar os recursos especiais interpostos em face das decisões exaradas pelos órgãos recursais ordinários (câmaras julgadoras).

O contencioso administrativo-tributário federal pode ser desencadeado a partir de dois procedimentos fiscais distintos: (i) o procedimento de lançamento de ofício; e (ii) o procedimento de compensação.

No primeiro caso, a instauração do processo administrativo terá como pressuposto a lavratura de auto de infração, seguindo-se, então, a série de atos impugnatórios e decisórios que haverão de ser ordenados na seguinte ordem: 1) impugnação ao auto de infração pelo sujeito passivo; 2) decisão de 1º instância, proferida em julgamento colegiado, no âmbito das Delegacias de Julgamento; 3) interposição de recurso voluntário (sujeito passivo) ou de "recurso" de ofício (sujeito ativo); 4) decisão de 2ª instância (ordinária) proferida por câmara julgadora do CARF; 5) interposição de embargos de declaração, se for o caso (sujeito passivo ou sujeito ativo); 5.a) acolhimento ou rejeição dos embargos pela câmara julgadora; 5.b) interposição de recurso especial (sujeito passivo ou sujeito ativo); 6) decisão monocrática (presidente da câmara) de admissibilidade do recurso especial; 6.a) interposição de agravo em face de eventual decisão de inadmissibilidade do recurso especial; 6.b) acolhimento ou não do agravo pela presidência do CARI; 7) decisão da CSRE acolhendo ou não o recurso especial; 7.a) interposição de embargos de declaração, se for o caso; 7.b) acolhimento ou rejeição dos embargos pela CSRF.

Tratando-se de procedimento oriundo de compensação tributária, a instauração do contencioso administrativo dar-se-á a partir da prolação de decisão denegatória da homologação da compensação realizada pelo sujeito passivo, dando ensejo à apresentação da competente "manifestação de inconformidade", que constituirá, à semelhança da impugnação, o ato inaugural do processo administrativo-tributário. A partir de então, a sequência dos atos processuais administrativos seguirá a mesma ordem reservada aos processos administrativos instaurados em face de autos de infração.⁹⁵

Por esta razão e por diversas outras, faz-se imperioso o estudo das decisões lançadas pelos tribunais administrativos em matéria de planeamento tributário, a fim de conferir maior credibilidade e segurança jurídica ao tema em voga.

6.2. Alguns entendimentos a respeito dos planejamentos tributários

O primeiro tema a ser levantado acerca de um entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) diz respeito ao direito de dedução das despesas com juros com relação ao capital próprio das empresas que se sujeitam ao regime de lucro real que é transferido aos acionistas (CREPALDI, 2019, p. 264).

Anteriormente, sobre o tema, o posicionamento majoritário do CARF era no sentido de que as empresas que adotavam o sistema de lucro real poderiam contabilizar

⁹⁵ 95 PRIA. Rodrigo Dalla. Direito Processual Tributário. 2ª edição revista e atualizada. p. 673-675.

retroativamente as despesas em virtude de juros sobre o capital próprio, deduzindo-as de alguns tributos que deveriam pagar (CREPALDI, 2019, p. 264).

O argumento para este posicionamento encontrava guarida no fato de que não existia um limite de tempo para a fruição do referido benefício tributário, com a ressalva, contudo, de que todos os critérios, requisitos e limites impostos pela legislação brasileira fossem fielmente respeitados, sem exceções (CREPALDI, 2019, p. 264).

Referente ao julgado citado acórdão 9101-005.757, publicado em 04/10/2021, vejamos:

ACÓRDÃO 1401-001.059 – CSRF/ 1ª TURMA

Relator: FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintela. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário:

2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. APROPRIAÇÃO E DEDUÇÃO. DELIBERAÇÃO PELO PAGAMENTO OU CREDITAMENTO REFERENTE A PERÍODOS ANTERIORES. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO OU LIMITAÇÃO LEGAL. EXTRAPOLAÇÃO PELAS NORMAS INFRALEGAIS. LICITUDE DA MANOBRA. A dedução dos juros sobre o capital próprio do Lucro Real não está submetida, condicionada ou limitada ao regime de competência, podendo ser feita a redução tais valores da monta do lucro tributável após deliberação pelo seu pagamento ou creditamento, ainda que referentes a períodos anteriores. O art. 9º da Lei nº 9.249/95, único dispositivo legal que rege a dedução de tal rubrica, apenas exige a apuração lucros pela entidade, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento societário para efetuar tal remuneração, devendo, então, ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. Não há limitação dos períodos abrangidos pela deliberação da entidade, devidamente apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida. Os normativos e atos infralegais não podem suprimir a amplitude de um regramento previsto pela legislação tributária, inaugurando limitações para a sua aplicação e observância, principalmente quando se trata de norma de apuração de base de cálculo de tributos.

A respeito dessa questão ainda temos alguns acórdãos favoráveis à dedutibilidade dos JCP (juros sobre capital próprio) dos períodos anteriores e outros desfavoráveis, vejamos⁹⁶:

Foram identificadas 7 decisões do Conselho de Contribuinte, divididas entre:

- 1ª Câmara – 2 decisões;
- 5ª Câmara – 1 decisões;
- 7ª Câmara – 1 decisão;
- 8ª Câmara – 2 decisões;

⁹⁶ SANTI. Eurico Marcos Diniz. Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF. Ed. Max Limonad. p. 415-416.

- 1ª Turma Especial – 1 decisão.

Do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – foram identificadas 22 decisões, divididas entre:

- 1ª Câmara, 1ª Turma – 2 decisões
- 1ª Câmara, 2ª Turma – 1 decisão
- 2ª Câmara, 1ª Turma – 3 decisões
- 2ª Câmara, 2ª Turma – 2 decisões
- 3ª Câmara, 1ª Turma – 3 decisões
- 3ª Câmara, 2ª Turma – 4 decisões
- 4ª Câmara, 1ª Turma – 3 decisões
- 4ª Câmara, 2ª Turma – 3 decisões
- 1ª Turma Especial – 1 decisão

Não foram identificada nenhuma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais até a referida data.

Os acórdãos identificados foram os seguintes:

Acórdão	Data da Sessão	Câmara	Relator	Contribuinte	Resultado
101-96.751	29.05.2008	1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Valmir Sandri	Companhia Siderúrgica Nacional	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
108-07.651	05.12.2003	8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Karen Jureidini	FRESENIUS MEDICAL CARE LTDA.	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
107-08.941	28.03.2007	7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Natanael Martins	Eidai do Brasil Madeiras S/A	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1302-00.044	27.08.2009	3ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Wilson Fernandes Guimarães	Dibens Leasing S/A Arrend. Merc.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1302-00.465	27.01.2011	3ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Wilson Fernandes Guimarães	Nordescor S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1101-001.186	23.09.2014	1ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Edeli Pereira Bessa	Fenix Empreendimentos S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
195-0.023	20.10.2008	5ª Turma Especial do 1º Conselho de Contribuintes	Walter Adolfo Maresch	Transporte Coletivo Cidade Canção S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
103-23.561	17.09.2008	1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Leonardo de Andrade Couto	Banco Banerj S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
105-17.258	15.10.2008	5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	José Carlos Passuello	Banco Dibens S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1401-000.734	14.03.2012	4ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Maurício Pereira Faro	Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
105-17.258	11.11.2010	2ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	José Carlos Passuello	Banco Dibens S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1402-001.178	11.09.2012	4ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Antônio José Praga de Souza	Unibanco Holdings S/A	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1401-000.348	10.11.2011	4ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Antônio Bezerra Neto	Zacarias Veículos Ltda.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1301-001.253	10.07.2013	3ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Carlos Augusto de Andrade Jenier	Banco Fibra S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1302-001.065	10.04.2013	3ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Alberto Pinto Souza Junior	Luizcred S/A Sociedade de Crédito, Financiamento e Investimento	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1201-000.886	09.10.2013	2ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Roberto Caparroz de Almeida	IBM Brasil	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores

Acórdão	Data da Sessão	Câmara	Relator	Contribuinte	Resultado
1101-000.912	09.07.2013	1ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Edeli Pereira Bessa	Kraft Foods	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1201-000.857	09.07.2013	2ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Marcelo Cuba Netto	Itau Unibanco S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1102-000.934	08.11.2013	1ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	José Evane Carvalho Araújo	BV Leasing - Arrendamento Mercantil S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1801-001.128	08.08.2012	1ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF	Carmen Ferreira Saraiva	Portolub Comercio de Lubrificantes Ltda.	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1202-000.766	08.05.2012	2ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Geraldo Valentim Neto	Alcoa Alumínio S/A	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1402-001.250	07.11.2012	4ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira	Unibanco – União de Bancos Brasileiros S/A	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1202-001.063	06.11.2013	2ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Geraldo Valentim Neto	IBM Brasil	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1301-001.118	05.12.2012	3ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior	Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
108-07641	05.12.2003	8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Karem Jureidini	Fresenius Medical Care Ltda.	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1402-001.489	05.11.2013	4ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Frederico Augusto Gomes de Alencar	General Motors do Brasil Ltda.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1401-000.901	04.12.2012	4ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Alexandre Antonio Alkmim Teixeira	Citibank Leasing S/A Arrendamento Mercantil	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1301-001.561	04.06.2014	3ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior	Industrias Romi S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1302-001.636	04.02.2015	3ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Marcio Rodrigo Frizzo	J. Safra Corretora de Valores e Câmbio Ltda.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores

Ocorre que, mesmo após o Poder Judiciário ter confirmado este entendimento, através do julgamento do REsp nº 1.086.752/PR, que tramitou pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se verá mais à frente, em capítulo próprio, o CARF passou por uma mudança de entendimento (CREPALDI, 2019, p. 264).

Sendo assim, o CARF passou a entender que os juros sobre o capital próprio da empresa apenas poderão ser deduzidos no mesmo exercício que disserem respeito (CREPALDI, 2019, p. 264).

Portanto, faz-se necessária uma maior cautela por parte das empresas, em primeiro lugar, ao escolher o regime de lucro que adotarão – real ou presumido –, e, em seguida, para usufruir do direito de dedução de despesas (CREPALDI, 2019, p. 265).

Outro ponto a ser levado em consideração é o fato de que o CARF passou a entender que quando há alguma operação entre uma empresa brasileira e outra empresa coligada no exterior, não é necessário que se inclua no preço o custo de frete e de seguro no preço de transferência no caso de a empresa estrangeira não ser relacionada com a empresa importadora (CREPALDI, 2019, p. 543).

Nesse sentido, com a dedução do pagamento do frete e do seguro, é possível que a empresa importadora consiga reduzir os tributos pagos, o que está umbilicalmente relacionada com a ideia de um planejamento tributário (CREPALDI, 2019, p. 543).

Vejam os que dizia o acórdão:

ACÓRDÃO 9101-002.940 – 1ª TURMA

Relator: LUIS FLAVIO NETO

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego, André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. (assinatura digital) Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício. (assinatura digital) Luís Flávio Neto - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2001 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETE SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. Legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro conforme o método PRL. IN SRF 38/97. INCIDÊNCIA AO CASO CONCRETO. INAPLICABILIDADE DA IN SRF 32/2001. ANTERIORIDADE. Até 2001, a inclusão de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, foi interpretada pela administração fiscal como uma opção e não um dever do contribuinte. Dicção do art. § 4º, art. 4º, da IN SRF 38/97, aplicável para os fatos geradores ocorridos no ano de 2001.

Parte do julgado diz exatamente assim:

Até 2001, a inclusão de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, foi interpretada pela administração fiscal como uma opção e não um dever do contribuinte. Dicção do art. § 4º, art. 4º, da IN SRF 38/97, aplicável para os fatos geradores ocorridos no ano de 2001.

Vale destacar que o CARF passou a adotar este entendimento em virtude de uma regra interna existente na Receita Federal do Brasil, em mesmo sentido (CREPALDI, 2019, p. 543).

Importante mencionar, ainda, que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não concorda integralmente com este entendimento, firmando o posicionamento de que

Quando o ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação, a legislação tributária federal impõe a inclusão dos valores dos serviços, pois são agregados ao custo de importação, o que sempre é repassado para o preço final. Deve-se interpretar a IN n. 38/1987 junto com a Lei n. 9.430/1996 (CREPALDI, 2019, p. 543).

Não obstante este entendimento, o CARF afirma categoricamente que a aludida norma da Receita Federal brasileira deve se sobressair, alegando que, entre o Fisco e o contribuinte, este último deverá prevalecer (CREPALDI, 2019, p. 544).

De outro diapasão, de relevância trazer à baila outra importante decisão exarada pelo CARF, em matéria de planejamento tributário: de acordo com o referido tribunal administrativo, quando há sinais de abusividade do planejamento tributário, não é possível afirmar que se trata de uma fraude (ALVES; LOESER; MICCHELUCCI; PERES, 2021).

Há que se mencionar, ainda, que o caso em julgamento se tratou de uma infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, bem como de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de uma empresa que realizou a dedução de despesas de amortização de ágio em virtude de uma aquisição de investimento de um grupo econômico multinacional entre os anos de 2007 e 2009 (SALIBA, 2021).

Nesse sentido, nos termos do que asseverou a D. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em um planejamento tributário considerado abusivo deverá haver a comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio para que haja a imposição de uma penalidade ao contribuinte (ALVES; LOESER; MICCHELUCCI; PERES, 2021).

Vejamos:

ACÓRDÃO 9101-003.363 – 1ª TURMA

Relator: GERSON MACEDO GUERRA

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane

Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso e, no mérito lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário em relação à multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. (assinado digitalmente) Adriana Gomes Rêgo - Presidente (assinado digitalmente) Gerson Macedo Guerra - Relator (assinado digitalmente) Rafael Vidal de Araújo - Redator designado Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

EMENTA: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se as investidoras reais transferiram recursos a "empresas veículos" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outras empresas e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve as pessoas jurídicas que efetivamente desembolsaram os valores que propiciaram o surgimento dos ágios, ainda que as operações que os originaram tenham sido celebradas entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço. Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 MATÉRIAS NÃO EXAMINADAS NA FASE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. DEVOLUÇÃO À TURMA A QUO. Uma vez restabelecidas as autuações fiscais relativas às glosas das despesas de amortização de ágio, faz-se necessário o retorno dos autos à Turma a quo para análise dos pontos específicos suscitados no recurso voluntário que deixaram de ser apreciados no acórdão recorrido.

De acordo com o relator, de fato, não havia propósito comercial na atuação da empresa. No entanto, nos termos do que foi asseverado por ele, a amortização do ágio, para ocorrer, demanda a existência de hipóteses singulares, já que a evasão se dá apenas após a ocorrência do fato gerador do tributo (SALIBA, 2021).

Vejam os partes do que se fala no julgado acima:

Concluiu a fiscalização que as operações ora relatadas revelaram etapas de uma engenharia societária abusiva e desprovida de qualquer propósito comercial ou motivação extratributária, engendrada com o evidente intuito de puramente forjar a ocorrência de fatos que, no entender do contribuinte, gerariam condições estabelecidas pela legislação vigente para o aproveitamento fiscal do ágio.

Isso significa dizer, portanto, que para que o contribuinte seja penalizado, diante de um planejamento tributário abusivo, faz-se necessária a demonstração do dolo em sonegar, fraudar ou conluir (ALVES; LOESER; MICCHELUCCI; PERES, 2021).

No entanto, é importante destacar que o fato de não se caracterizar a sonegação, a fraude ou o conluio não exonera o contribuinte de uma sanção em virtude do planejamento tributário abusivo. Sendo assim, neste caso, ele será condenado ao pagamento de uma multa de ofício (ALVES; LOESER; MICCHELUCCI; PERES, 2021).

Sendo assim, o planejamento tributário abusivo, que pode também ser chamado de elisão abusiva, ocorre antes do fato gerador e enseja apenas a aplicação de uma multa comum, ao passo que a sonegação e a fraude, também chamadas de evasão, ocorrem após a ocorrência do fato gerador, pressupõem dolo e, como objetivo, ensejam a aplicação de uma multa qualificada (SALIBA, 2021).

Ademais, outro ponto a ser levantado é o fato de que o CARF já entendeu pela licitude do planejamento tributário que separa as atividades de uma empresa em duas pessoas jurídicas distintas, conforme se verá a seguir (NASRALLAH, 2014).

Muitas empresas passaram a adotar essa separação em outras duas em virtude, principalmente, da forma de contribuição que se dá o PIS/COFINS monofásico, de forma que se criou uma discussão acerca da licitude – ou não – desta prática, sobretudo para fins de planejamento tributário (NASRALLAH, 2014).

Muitas empresas, inclusive, foram autuadas por essa prática, razão pela qual as discussões sobre o tema se intensificaram ainda mais (NASRALLAH, 2014).

Portanto, entendeu o CARF ser possível essa prática, afirmando não existir simulação absoluta quando isso acontecer, de forma que poderá haver a separação de uma empresa e elas não serão tratadas como uma única (NASRALLAH, 2014).

Vale destacar quais foram as razões que levaram o CARF a adotar este entendimento, a saber:

- (i) Não existe simulação, mas modificação na estrutura econômica dos contribuintes;
- (ii) A empresa produtora e distribuidora não são ficção, existem realmente e foram criadas em consequência da política fiscal que onerou o setor produtivo, induzindo os produtores a atuarem também na atividade de revenda e distribuição;
- (iii) O contribuinte não pretendeu escapar da incidência monofásica, mas "deixou de ocupar-se apenas da produção, passando a atuar no mercado de distribuição e revenda dos produtos, ou seja, passou a ocupar mais de uma das etapas da cadeia econômica";
- (iv) O propósito negocial é a efetiva revenda de produtos;
- (v) "Não se pode promover a desconsideração dos atos e negócios jurídicos que envolvem o desdobramento de atividades entre pessoas jurídicas diferentes, ao argumento de que a abusividade residiria na queda da arrecadação" (NASRALLAH, 2014).

Há que se ressaltar que a decisão supratranscrita ocorreu em 2014. Em um caso semelhante, no ano de 2015, também entendeu o CARF pela possibilidade de se dividir uma única empresa em duas, a fim diminuir a incidência de PIS/COFINS monofásico (LUCCA; SAPIA, 2019).

Sendo assim, em ambos os casos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entendeu pela possibilidade de haver uma divisão de uma empresa em outras duas, sem que isso fosse considerado uma fraude ou uma simulação, anulando-se o auto de infração das referidas empresas (LUCCA; SAPIA, 2019).

No entanto, em outra discussão bastante semelhante, em que a empresa utilizou o planejamento tributário para reduzir o valor a ser pago a título de IRPJ e CSLL, o CARF entendeu pela manutenção do auto de infração (LUCCA; SAPIA, 2019).

Portanto, é possível depreender que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) possui decisões desiguais entre si, gerando uma enorme insegurança jurídica para os contribuintes em geral (LUCCA; SAPIA, 2019).

A despeito da teoria do propósito negocial, o qual já fora objeto do presente trabalho, segundo a qual é necessário que se analise os motivos pelos quais uma empresa decidiu realizar um planejamento tributário para afirmar se houve fraude ou não, há que se mencionar que o CARF, em um primeiro momento, entendia pela necessidade de se cumprir as exigências legais, apenas, com a chamada teoria liberal formalista. Apenas em seguida é que a teoria passou a ser conhecida da forma que é atualmente, exigindo o CARF o elemento do propósito negocial (CAMPOS, 2019).

No entanto, no decorrer da história, o CARF, novamente, passou a adotar a teoria liberal formalista, ou seja, de que as empresas apenas deveriam cumprir as formalidades

previstas em lei, pois não haveria mal algum em um contribuinte desejar a redução tributária, de forma lícita, nos moldes da legislação (CAMPOS, 2019).

Ocorre que diversos conselheiros que trabalham no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) acabam divergindo sobre o assunto. É muito comum que existam decisões que exigem o propósito negocial para a realização de um planejamento tributário, ao passo que em outras há a adoção da teoria liberal formalista, o que acaba por gerar uma enorme insegurança jurídica (CAMPOS, 2019).

Agora vamos trazer alguns trechos de alguns julgados do CARF sobre a divisão das empresas:

ACÓRDÃO 1401-001.059 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Relator: ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em dar provimento PARCIAL, nos seguintes termos: i) Por unanimidade de votos, NEGARAM provimento em relação ao mérito; ii) Por maioria de votos, DERAM provimento apenas para reduzir a multa qualificada de 150% (cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco), vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos. Os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta e Karem Jureidini Dias votaram pelas conclusões. Ausente justificadamente o Conselheiro Maurício Pereira Faro. (assinado digitalmente) Jorge Celso Freire da Silva - Presidente. (assinado digitalmente) Alexandre Antonio Alkmim Teixeira- Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Sergio Luiz Bezerra Presta, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Karem Jureidini Dias.

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário. PROPÓSITO NEGOCIAL A existência de propósito negocial não é, por si só, suficiente para validar o negócio praticado como elisão fiscal, mormente quando divergentes a realidade extraída

a partir dos elementos factuais do negócio e a forma utilizada para registra-lo. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS Não existe realidade negocial quando uma empresa com registro de prejuízo fiscal, mas sem atividade efetiva e sem operação, incorpora outra empresa operacional, ainda que do mesmo grupo. Hipótese em que todo o ativo operacional da empresa foi transferido por meio de cisão seguida de incorporação, ficando na empresa original apenas o registro de prejuízo. Assim, não restou justificado ou comprovado qual o sentido e realidade negocial em se esvaziar o ativo operacional de uma empresa, deixando-a apenas e tão somente com seu prejuízo fiscal. Na verdade, ao fazê-lo, criou-se uma empresa fictícia, de fachada, cujo único objetivo era carregar o prejuízo fiscal acumulado. MULTA QUALIFICADA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO apesar da nítida intenção do contribuinte em ver reduzida sua tributação, não vejo a presença do dolo relacionado à conduta que levou à pretendida redução de tributo. Nos casos de planejamento tributário, é necessário que seja identificado o dolo relacionado à ilicitude da conduta praticada, e não com relação ao objetivo de redução de tributo. Mesmo porque está no cerne do conceito de elisão fiscal a existência do direito do contribuinte de planejar seus negócios com o objetivo de redução ou não pagamento de tributos. No entanto, frustrado o planejamento tributário e ausente a evidência de que o contribuinte sabia e queria praticar o ilícito, deve ser afastada a multa qualificada. Tem-se, assim que, apesar de o negócio ter sido considerado simulado, afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, identificando-se ser o tributo devido, resta evidente que a Recorrente agiu certa de que estaria praticando o chamado negócio jurídico lícito, afastando o dolo apontado.

No julgado acima, é interessante notar o seguinte, muito embora o mérito foi negado, a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) foi reduzida para 75% (setenta e cinco por cento).

A respeito da multa qualificada, no relatório diz que o motivo da multa não ser majorada entra na questão do dolo, que muito embora é nítida a intenção do contribuinte em ver reduzida sua tributação, não é encontrado vestígios de condutas dolosas que levou à pretendida redução.

Nesse julgado em especial, ele discorre bem no começo sobre o que é o planejamento tributário, “*o planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo, que caso não tivesse havido o planejamento, seria devido*”.

E em seguida no próprio acórdão entra em um tema que foi tema de discussão no presente trabalho no item 4.4. que é a respeito do propósito negocial, e diz o seguinte, “*a existência de propósito negocial não é, por si só, suficiente para validar o negócio praticado...*”

O acórdão fica ainda mais interessante quando traz a seguinte questão, de como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passou a reconhecer o planejamento tributário:

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

Esse ponto é de muita importância uma vez que já identificamos que o CARF entende ser válido o planejamento tributário e diz como eles analisam parte do negócio para ter uma validade.

Outro julgado interessante para comentarmos do CARF:

ACÓRDÃO 3301-010.236 – 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Relator: SALVADOR CANDIDO BRANDAO JUNIOR

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário para dar provimento. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Liziane Angelotti Meira, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Salvador Cândido Brandão Junior - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente), Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Moraes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2013 PIS MONOFÁSICO. COSMÉTICOS. PARTE RELACIONADAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA ANTIELISIVA Para as operações entre estabelecimento industrial submetido à tributação monofásica das contribuições e estabelecimentos atacadistas do mesmo grupo econômico, não há norma antielisiva nos moldes que existe para o IPI, de acordo com a aplicação do valor tributário mínimo (VTM). Não há critérios legais para a equalização dos preços praticados entre partes relacionadas para ajustados a preços de mercado no caso de PIS e COFINS monofásico. O arbitramento e desconsideração do negócio jurídico em razão de subfaturamento derivado de um planejamento tributário abusivo, depende da comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, como a inexistência de substância econômica nas atacadistas, criadas apenas para simular operações e fraudar o Fisco. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2013 a 31/07/2013 COFINS MONOFÁSICO. COSMÉTICOS. PARTE RELACIONADAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA ANTIELISIVA Para as operações entre estabelecimento industrial submetido à tributação

monofásica das contribuições e estabelecimentos atacadistas do mesmo grupo econômico, não há norma antielisiva nos moldes que existe para o IPI, de acordo com a aplicação do valor tributário mínimo (VTM). Não há critérios legais para a equalização dos preços praticados entre partes relacionadas para ajustados a preços de mercado no caso de PIS e COFINS monofásico. O arbitramento e desconsideração do negócio jurídico em razão de subfaturamento derivado de um planejamento tributário abusivo, depende da comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, como a inexistência de substância econômica nas atacadistas, criadas apenas para simular operações e fraudar o Fisco.

No acórdão acima, já logo no começo do acórdão tem uma questão bem interessante para notarmos diz o seguinte:

O arbitramento e desconsideração do negócio jurídico em razão de subfaturamento derivado de um planejamento tributário abusivo, depende da comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, como a inexistência de substância econômica nas atacadistas, criadas apenas para simular operações e fraudar o Fisco

Veja bem, no acórdão vemos que para ser considerado um planejamento tributário abusivo, deve não só conter, mas ser comprovado a existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, ambos institutos do direito, trouxemos no presente trabalho, estando presente tais institutos no capítulo 2 no capítulo 3.

Neste caso em específico, foi tentado pela Fazenda Nacional por meio de uso de analogia onde foi lavrado o auto de infração, onde tentou dizer que o seguinte:

No entanto, esse regramento de equalização para os preços de mercado (VTM) se presta ao IPI, enquanto a presente autuação fiscal é de PIS e COFINS submetido ao regime monofásico, concentrado na indústria por opção legal em decorrência de uma característica própria do setor de cosméticos. Para o PIS e COFINS monofásico não há regra antielisiva como há para o IPI, e, justamente por isso, o agente fiscal fundou-se na legislação do IPI, por analogia, para lavrar o presente auto de infração.

Ao assim proceder, incorreu em ofensa ao artigo 108 do CTN ao pretender tributar com base na analogia, buscando neutralizar um planejamento tributário para aplicar o mesmo racional do VTM do IPI, porém, o fez como uma espécie de arbitramento, ao aplicar para o industrial a base de cálculo decorrente dos preços de venda praticados pelos atacadistas do mesmo grupo econômico.

E mais adiante no mesmo acórdão continua dizendo o seguinte, “*nenhum desses critérios poderia ser utilizados no caso concreto, pois, repita-se, não há base legal para tanto*”.

E para concluir a análise do acórdão no final, diz que um dos motivos que a recorrida (Fazenda Nacional), não obteve êxito no processo, mas sim o contribuinte, pois não demonstrou que houve dolo, fraude e simulação.

No último acórdão que iremos analisar do CARF é sobre imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ:

ACÓRDÃO 1402-001.409 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária

Relator: LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO. INOCORRÊNCIA. A reorganização empresarial, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

No presente planejamento tributário, a recorrida (Fazenda Nacional), tentou qualificar o planejamento como abusivo, porém conforme verificar no acórdão, dois pontos que foram decisórios e que ajudou o contribuinte foi a questão de possuir um claro propósito negocial e o aspecto temporal.

O próximo julgado que traremos é a respeito de um planejamento tributário que foi qualificado como abusivo, vejamos:

ACÓRDÃO 140-002.085 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Relator: GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. (assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza

Gonçalves - Presidente. (assinado digitalmente) Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino Da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2009, 2010 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO Uma vez caracterizado o caráter simulado de sociedades em conta de participação, cujo objetivo único foi reduzir a tributação pelo lucro real do sócio ostensivo ao transferir suas receitas para a tributação do lucro presumido sem a contrapartida equivalente das despesas, deve ser mantida a autuação. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. APLICABILIDADE. Se as circunstâncias apuradas evidenciam a ação dolosa que objetiva impedir o conhecimento pelo Fisco das reais condições em que ocorreram os fatos geradores, bem como de seus aspectos pessoais por meio da transferência, de maneira artificial, da condição de contribuintes para terceiros, cabe a imposição da multa qualificada. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Já nesse julgado verificamos, que sendo considerado como abusivo, há a imposição da multa qualificada, e foi caracterizado como tal, pois ficou demonstrado, segundo o acórdão, que as SCP (sociedade em conta de participação), não tinha existência concreta e que haviam sido criadas apenas com a finalidade de transferir a condição de contribuinte que nunca deixou de recair sobre a impugnante.

Além disso foi identificado a questão da fraude à lei, e simulação.

Tendo em vista os acórdãos comentados verificamos que os tópicos mencionados no presente trabalho complementam o trabalho explicando desde o início do trabalho o porque de determinado assunto o compõe.

6.3. Conclusão

Diante do exposto, com o presente capítulo foi possível depreender que o planejamento tributário é um tema de bastante divergência na seara administrativa tributária.

Por essa questão trouxe diversos julgados, mostrando alguns posicionamentos adotados pelo CARF e outros órgãos administrativos, e o detalhe importante como já

mencionamos é o seguinte, cada acórdão, sempre relata algum instituto que explicamos aqui no presente trabalho, seja ele, abuso, fraude, propósito negocial, etc.

Seja ele, o instituto da fraude à lei, da simulação, do abuso de direito, entre outros, mas sempre um deles está fundamentado na decisão, seja para aceitar o planejamento tributário (elisão fiscal), seja ele para falar que o planejamento tributário é abusivo (evasão fiscal).

As autoridades administrativas decidem o tema, principalmente, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e na sua Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Ocorre que, por vezes, o contribuinte tenta resolver a sua questão em âmbito administrativo, sem sucesso, uma vez que os tribunais administrativos tributários se encontram divergindo sobre os mais variados temas, sobretudo sobre o planejamento tributário.

No entanto, é necessário reconhecer que muitas decisões acertadas já foram exaradas, como, por exemplo, a que diz respeito a necessidade de se haver um propósito negocial para a existência do planejamento tributário, ou seja, a fim de que não se caracterize uma simulação ou uma fraude, mas sim um mero desejo de reduzir os tributos de forma lícita.

Além disso, insta consignar o avanço no que tange a necessidade de separação de um planejamento tributário abusivo e de um planejamento tributário dotado de simulação ou fraude: ambos não são e não devem ser considerados em mesmo patamar.

Portanto, é possível afirmar que os tribunais administrativos tributários possuem diversas decisões importantes no que diz respeito à matéria de planejamento tributário, auxiliando para a evolução e o desenvolvimento do tema.

No entanto, faz-se necessária uma maior segurança jurídica para esta área, de forma que deveria haver uma espécie de jurisprudência e súmula administrativas, para que possa haver a pacificação e a uniformização de alguns temas.

Capítulo 7

DECISÕES JUDICIAIS SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Sumário: 7.1. Considerações iniciais. 7.2. Alguns entendimentos a respeito dos planejamentos tributários no judiciário. 7.3. Conclusão

7.1. Considerações iniciais.

Assim como no caso dos tribunais administrativos, que são responsáveis por ditar alguns entendimentos acerca do planejamento tributário, o mesmo ocorre com os tribunais judiciais.

Conforme é sabido, a instância administrativa é a primeira em que o contribuinte tentará buscar uma reforma de alguma decisão já lavrada. No entanto, caso a ilegalidade ainda não tenha sido rechaçada, é possível que ele se valha no Poder Judiciário.

Ademais, conforme já fora estudado, os tribunais administrativos tributários são dotados de uma enorme insegurança jurídica, porquanto se encontram divergindo internamente, o que acaba por gerar uma judicialização desses temas.

Por essa razão, o Judiciário brasileiro possui entendimento acerca dos mais variados temas tributários, dentre eles, o planejamento tributário, tão importante para o contribuinte, conforme já foi exaustivamente demonstrado neste trabalho.

Mais do que isso, a inclusão do Poder Judiciário nesta seara foi necessária, frente à insegurança jurídica trazida pelos tribunais administrativos tributários, sobretudo no tema em estudo neste trabalho, qual seja, o planejamento tributário.

Sendo assim, com vistas a melhor entender o tema estudado, faz-se necessária uma análise das decisões judiciais em matéria de planejamento tributário.

7.2. Alguns entendimentos a respeito dos planejamentos tributários no judiciário

O primeiro tema a ser levantado é o primeiro tema que foi tratado por ocasião da discussão dos entendimentos adotados pelos tribunais administrativos, qual seja, o direito de dedução das despesas com juros com relação ao capital próprio das empresas que se sujeitam ao regime de lucro real que é transferido aos acionistas (CREPALDI, 2019, p. 264).

De acordo com o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.086.752/PR, seria possível haver essa dedução das despesas, sob o argumento de que a Lei nº 9.249/95 não vedou essa prática (CREPALDI, 2019, p. 264).

Nesse diapasão:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. JULGAMENTO MONOCRÁTICO, COM SUPORTE EM JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. POSSIBILIDADE. SÚMULA 568/STJ. DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL A PARTIR DO ANO CALENDÁRIO DE 1997. PRECEDENTES.

[...]

2. Acórdão recorrido em sintonia com a jurisprudência do STJ, no sentido de que a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio pagos aos acionistas da base de cálculo da CSLL só passou a vigorar a partir do ano-calendário 1997, exercício 1998, não alcançando os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1996.

[...]

3. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.359.504/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 16/5/2019, DJe de 21/5/2019.).

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II - A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III - Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei (BRASIL, 2009).

Ocorre que, como visto, o CARF, em um primeiro momento, também adotava esse posicionamento, até o momento em que entendeu por bem alterar o seu entendimento, ou seja, passando a afirmar não ser possível essa dedução (CREPALDI, 2019, p. 264).

Ademais, o Poder Judiciário está em vias de julgar um tema que foi objeto deste trabalho no tópico concernente aos julgamentos exarados pelo CARF por ocasião de recursos administrativos tributários.

Nesse sentido, o CARF tem adotado entendimentos divergentes nos mais variados casos que dizem respeito a divisão de uma empresa em duas, a fim de reduzir a carga tributária (LUCCA; SAPIA, 2019).

A respeito do entendimento do CARF sobre a divisão da empresa em duas, citamos no capítulo que falamos dos entendimentos do CARF, capítulo 6, neste capítulo trataremos as decisões judiciais.

No Poder Judiciário, este tema se encontra no Supremo Tribunal Federal, ainda sem julgamento, em uma discussão da constitucionalidade do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, trazida pela Confederação Nacional do Comércio (LUCCA; SAPIA, 2019).

O artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, assim prevê:

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

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 (BRASIL, 1996).

Dessa forma, encontra-se pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Constitucionalidade nº 2.446, de relatoria da ministra Cármen Lúcia (LUCCA; SAPIA, 2019).

Hoje em dia já foi julgado foi publicado o acórdão no dia 27/04/2022, no sentido de que, é improcedente essa questão, sobre a inconstitucionalidade da lei complementar 104/2001 que incluiu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, vejamos:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. ACÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE. (STF - ADI: 2446 DF 0001237-49.2001.1.00.0000, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 11/04/2022, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 27/04/2022)

O aludido dispositivo legal foi impugnado pela Confederação Nacional do Comércio sob o fundamento de que fere os princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da separação de poderes, além de permitir a cobrança de tributos por analogia e por inserir a interpretação econômica no Direito Tributário (PONTES, 2020).

No ano de 2020, a ministra relatora proferiu o seu voto pela constitucionalidade do aludido dispositivo legal, sendo acompanhada por outros 04 (quatro) ministros (PONTES, 2020).

De início, vale destacar que o planejamento tributário é considerado um direito, isto é, uma prerrogativa individual do contribuinte, tendo como base o princípio da livre iniciativa econômica, que se trata de um fundamento da ordem econômica do país (PONTES, 2020).

Sobre a norma, insta consignar que há quem entenda que

O objetivo do legislador foi claro no sentido de criar uma norma antielisão, através da imposição de um limite ao espaço constitucional de liberdade do contribuinte para planejar suas atividades econômicas buscando a menor carga tributária possível, conferindo autorização legal para a autoridade tributária

combater planejamentos tributários praticados com abuso de forma ou de direito, sem, no entanto, definir os contornos normativos destas figuras jurídicas, altamente nebulosas e duvidosas quanto ao seu âmbito de aplicação concreta, especialmente na seara do Direito Tributário, onde o núcleo da relação jurídica envolve um limite ao poder do Estado (PONTES, 2020).

Significaria dizer, portanto, que a norma possui o objetivo de admitir “os efeitos tributários dos atos ou negócios dissimulados que foram encobertos pelos atos ou negócios simulados” e que são considerados nulos pelo Direito Civil (PONTES, 2020).

Para a ministra relatora Cármen Lúcia, o objetivo do legislador não foi a criação de uma “norma antielisão”, mas sim de uma norma de combate à evasão fiscal (PONTES, 2020).

Há que se ressaltar que o referido entendimento da ministra relatora se deu pelo fato de entender que a diferença de elisão e evasão está, pura e simplesmente, restrita à licitude – ou a falta dela – no sistema tributário brasileiro (PONTES, 2020).

Nesse sentido,

O voto da ministra relatora sobre o tema do planejamento tributário retoma o princípio elementar segundo o qual um ato não pode ser juridicamente lícito no plano do Direito Civil e ilícito (ainda que sob o epíteto de “abusivo”) no plano no Direito Tributário. Simples assim, ainda que parte da doutrina e algumas autoridades fiscais insistam em ilegalmente continuar a aplicar figuras jurídicas só previstas nos livros de teoria e em outros ordenamentos (PONTES, 2020).

Logo, foi possível depreender que também o Poder Judiciário possui diversos entendimentos e decisões acerca do Direito Tributário, inclusive no tema do planejamento tributário.

Não é possível dizer, no entanto, que os entendimentos judiciais são mais corretos ou acertados do que os posicionamentos administrativos, porquanto não existe essa hierarquia, pelo menos não na forma que grande maioria das pessoas pensa existir.

É fato que grande parte das decisões administrativas precisaram de reforma, já que, como dito, os tribunais administrativos tributários são dotados de uma certa insegurança jurídica.

Agora iremos verificar o que TRF da 4ª Região diz sobre o planejamento tributário:

AÇÃO ANULATÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PROTEÇÃO À LIVRE INICIATIVA. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. 1. No Direito brasileiro, ao lado de

disposições legais específicas que neutralizam, por si só, os efeitos tributários benéficos que adviriam de determinadas operações societárias casuisticamente escolhidas pelo legislador, há regra geral - no sentido ser aplicável à generalidade dos tributos - prevista nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN, que autoriza o Fisco a desconsiderar atos, negócios e operações realizados pelo sujeito passivo mediante o emprego de dolo, fraude ou simulação. 2. Assim, a desconsideração de "planejamentos tributários" pela administração pública somente se legitima quando as operações empregadas forem ilícitas (dolosas, fraudulentas ou simuladas), cabendo ao legislador a edição de normas específicas que impeçam ou neutralizem eventual economia tributária quando o planejamento envolver atos lícitos. 3. Apesar de estar o legislador tributário autorizado, pela interpretação a contrario sensu do artigo 110 do CTN, a delinear a definição, conteúdo e alcance do conceito de simulação, o fato é que não houve atividade legislativa nesse sentido, de tal maneira que o instituto deve ser empregado conforme os contornos dados pelo direito privado, nos termos do artigo 109 do mesmo código. 4. Havendo perfeita correspondência da substância dos operações com as formas que foram adotadas para a sua realização, não é possível afirmar-se que os atos praticados tenham sido simulados, sendo indevida a ingerência da administração tributária na liberdade de iniciativa de que dispõe o contribuinte, garantida no artigo 170 da Constituição Federal, de reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal. 5. Diante de operações lícitas que venham sendo utilizadas pelos contribuintes como substitutas não tributadas, ou ainda menos onerosas, ou bem o legislador edita norma casuística proibindo o emprego desse expediente específico (ou ainda impedindo a economia pretendida), ou bem o Estado se conforma com o montante pago, não sendo aceitável que o Fisco, a pretexto de reparar o que parece uma injustiça fiscal aos seus olhos, desconsidere tal "planejamento", porque é do Poder Legislativo, e não da administração pública (por mais elevados que sejam os seus propósitos), a competência para regular e interferir no exercício das liberdades econômicas e no patrimônio dos indivíduos. 6. Assim, a reorganização patrimonial realizada pelo contribuinte, quando levada a efeito por meio de negócios jurídicos e operações verdadeiros, ainda que tenha por resultado a economia de tributos, não autoriza o Fisco a desconsidera-los, pois não existe - e nem poderia existir, porque ofenderia o artigo 170 da Constituição Federal - uma norma geral que obrigue o administrado a, frente a possibilidade de submeter-se a dois regimes fiscais, optar pelo mais gravoso. 7. A despeito de ser possível, por força da proporcionalidade e da razoabilidade, o arbitramento equitativo dos honorários também nos casos em que da aplicação da regra prevista no artigo 85, § 3º, do CPC, resulte valor exorbitante (e não apenas ínfimo, conforme literalmente previsto no § 8º do mesmo dispositivo), essa exorbitância há de ser aferida em relação ao trabalho realizado pelo beneficiário da verba, e não somente segundo um critério numérico, de tal maneira que naqueles casos em que, apesar de elevado o montante dos honorários, exista correspondência com o serviço prestado, é devida a sua fixação em percentual sobre o valor da condenação, do proveito econômico ou da causa.

(TRF-4 - APL: 50099009320174047107 RS 5009900-93.2017.4.04.7107, Relator: RÔMULO PIZZOLATTI, Data de Julgamento: 10/12/2019, SEGUNDA TURMA)

No presente julgado o fisco tentou desqualificar um planejamento tributário, alegando sonegação fiscal, fraude fiscal, simulação.

Antes de continuarmos a análise, repare que para que fosse considerado um planejamento tributário abusivo teria que ter ao menos um desses elementos que o fisco

tentou trazer, como sempre mencionamos no presente trabalho, a fraude está presente assim como a simulação.

Para isso ainda seria necessário verificar o que os artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei 4.502 de 1964 traz.

O julgado ainda traz um ponto interessante quando diz:

(...) as regras contidas no CTN - em especial no artigo 116, parágrafo único - contemplem uma autorização genérica para que o Fisco se oponha a qualquer arranjo, negócio ou ato que entender como planejamento abusivo ou desprovido de propósito extratributário, mas sim que elas se aplicam à totalidade dos casos envolvendo o **gênero**"tributo", **desde que presente a hipótese específica nelas prevista**. A sua generalidade, em verdade, diz respeito ao seu âmbito de incidência - todos os tributos -, e não ao seu conteúdo - limitado aos casos de dolo, fraude ou simulação. Se há alguma contraposição com normas ditas "específicas", tal contraposição reside justamente no fato de essas últimas estarem previstas em legislação própria de uma determinada **espécie** tributária, sendo somente a ela aplicáveis.

Isso é muito importante ser citado, pois não é qualquer planejamento tributário que deve ser considerado abusivo, mas sim deveria conter a questão do dolo, fraude ou simulação, caso contrário o contribuinte por optar em se organizar tributariamente não deve, ou até mesmo nem deveria ser considerado um planejamento tributário abusivo.

O próximo julgado a ser analisado é do Tribunal Regional da 3ª Região TRF, vejamos:

E M E N T A DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. REMESSA OFICIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. NFLD. NÃO RECOLHIMENTO DO PRO-LABORE. OPÇÃO PELA DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE LUCROS E TRIBUTAÇÃO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. OPERAÇÕES DEVIDAMENTE ESCRITURADAS E DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA. INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO OU FRAUDE. LÍDIMO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 1. De acordo com o artigo 496, § 3º, I, do CPC não se aplica a remessa necessária em sentença proferida contra a União nos casos em que a condenação ou proveito econômico for inferior a 1.000 (mil) salários mínimos. 2. Apelação interposta pela ré, UNIÃO (Fazenda Nacional), contra sentença que julgou procedente ação anulatória de rito ordinário, para anular e extinguir “o crédito tributário objeto da NFLD nº 32.454.134-1, resolvendo o mérito da questão com fulcro no artigo 269, inciso I do Código de Processo Civil”. A final, condenou “o INSS ao pagamento das despesas processuais (honorários do perito) e no pagamento de honorários advocatícios em favor da autora, que são arbitrados em 10% (dez por cento) sobre o valor dado à causa - e que corresponde ao proveito econômico da demanda, com fulcro no artigo 20, § 4º do Código de Processo Civil, aplicando-se a súmula nº 14 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça”. 3. Caso em que evidenciada a opção da apelada pela distribuição dos lucros aos seus sócios a partir de abril/1996. Nessa direção, o magistrado de piso foi enfático: “os sócios tiveram desde o início a vontade expressa e real de somente receberem valores mensais a título de antecipação de lucros, tanto

que a contabilização desses valores foi feita de forma clara e de acordo com os padrões contábeis. A vontade real, com base em planejamento tributário, foi de não receber valores mensais pelo trabalho desenvolvido na sociedade. Não existe a prática de nenhum ato dissimulado ou oculto, visando elidir a tributação, mas sim uma escolha feita de forma manifesta/visível. Destarte, não foi praticado nenhum ato para ocultar a operação de antecipação de lucros”. 4. Os motivos de convicção do magistrado são substanciais e merecem ser mantidos. A sentença se encontra bem fundamentada e em consonância com os demais elementos existentes nos autos, a apontar que a conduta da apelada não configurou simulação ou fraude, mas lícito planejamento tributário devidamente escriturado consoante apurou o perito. 5. Deveras, a conferir suficiente lastro probatório à pretensão exordial, constou do laudo pericial: “A empresa Autora é uma sociedade de advogados, qualificado como Sociedade Civil prestadora de serviços de profissão regulamentada, a qual possui regime tributário regido pelo Decreto-lei 2397/1987, estando isenta do IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tais sociedades civis podem, por opção, abdicar da isenção e optar pelo pagamento do IRPJ com observância das regras aplicáveis às empresas em geral (Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado), sendo que a Autora, nos anos - calendário 1996 e 1997, abdicou da isenção e optou pela tributação do IRPJ com base no Lucro Presumido”; “a Autora contabilizou seus resultados dos anos de 1996 mensalmente e, em 1997, trimestralmente, na conta 511010030 - RESULTADO EXERCÍCIO, os quais se encontram escriturados nos Livros Diário nº 1 e nº 2 e nos Livros Razão nº 1 e nº 2, de forma adequada à legislação vigente à época (Lei das S/A), observando aos critérios contábeis de forma regular e formal”; “A Autora, ao elaborar a sua declaração de imposto de renda, relativa aos anos-calendário de 1996 e 1997, com base no lucro presumido e não de sociedade civil de profissão regulamentada, informou de forma correta a contribuição social sobre o lucro e o imposto de renda (...) (opção que também obriga ao pagamento da contribuição social pelo mesmo critério), sendo que nesta forma de tributação não se efetua a apuração e recolhimento de contribuição social e imposto de renda sobre o lucro real apurado, mas sim através de base presumida” (grifos nossos). 6. O contrato social não vedou a possibilidade de a pessoa jurídica antecipar o pagamento dos lucros, ao dispor que “Em 31 de dezembro de cada ano será levantado um balanço geral, e, após as deduções prevista em Lei, os lucros líquidos ou prejuízos serão divididos entre os sócios, na proporção das cotas que possuem”. 7. Inviável o exame do argumento de que “o art. 25, § 5º, alínea b do Decreto nº 2.173/97, vigente à época dos fatos, expressamente determinava que a base de cálculo da contribuição em debate será o total das importâncias pagas aos sócios”, por implicar supressão de instância e ofensa ao duplo grau de jurisdição, posto que não submetida ao magistrado de origem para apreciação. 8. Apelação, conhecida em parte, desprovida. Remessa oficial não conhecida.

(TRF-3 - ApCiv: 00028025220004036110 SP, Relator: Desembargador Federal WILSON ZAUHY FILHO, Data de Julgamento: 17/06/2020, 1ª Turma, Data de Publicação: e - DJF3 Judicial 1 DATA: 18/06/2020)

Analisando a presente jurisprudência, podemos identificar algumas questões, em primeiro lugar trouxemos uma jurisprudência que entendeu que o planejamento tributário é lícito.

Um dos pontos interessantes no presente acórdão é o presente trecho que traz o seguinte, “o controle dos atos elisivos – desconsideração do planejamento tributário – depende de expressa previsão legal nesse sentido, visto que é vedada a tributação com base em analogia”.

Além disso no julgado traz ainda a questão do artigo 109 do Código Tributário Nacional que já trouxemos algumas explicações aqui no presente trabalho, mas vejamos agora o que é dito:

Note-se que em relação ao ordenamento jurídico pátrio incide o artigo 109 do Código Tributário Nacional, que delimita que os efeitos tributários de categorias jurídicas existentes em direito privado podem ser modificados através da legislação. Nesse sentido, não pode o aplicador da lei modificar o regime tributário legalmente previsto para atos celebrados com observância de regras de direito privado.

O julgado trouxe apenas um “óbvio” mas que muitas vezes é desprezado quando o contribuinte tenta fazer um planejamento tributário e mesmo seguindo tudo da melhor forma possível, o fisco muitas vezes tenta desqualificar, e por esse motivo foi citado no julgado acima, *“não pode o aplicador da lei modificar o regime tributário legalmente previsto para atos celebrados com observância de regras do direito privado”*.

Além dessas questões analisadas, um ponto que torno a falar e que já mencionamos diversas vezes em nosso trabalho é que para ser mesmo desconsiderado um planejamento tributário, é que deve conter antes de qualquer coisa dolo, fraude ou simulação igual foi citado no julgado, vejamos:

Os motivos de convicção do magistrado são substanciais e merecem ser mantidos. A sentença se encontra bem fundamentada e em consonância com os demais elementos existentes nos autos, a apontar que a conduta da apelada não configurou simulação ou fraude, mas lícito planejamento tributário devidamente escriturado consoante apurou o perito.

A próxima jurisprudência que faremos análise será uma em que foi identificado uma evasão fiscal, iremos verificar nessa jurisprudência o que o juiz, e depois os desembargadores observaram no planejamento para entender que se trata de uma evasão fiscal, vejamos:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EVASÃO FISCAL. ATOS ILÍCITOS. FRAUDE. SIMULAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUTO DE INFRAÇÃO APOIADO EM ELEMENTOS SÓLIDOS. DECLARAÇÃO POR ESCRITURA PÚBLICA. FORÇA PROBANTE. 1. O contribuinte pode selecionar os atos e os negócios que afastem ou diminuam a tributação, desde que os meios utilizados para alcançar o resultado econômico ou jurídico circunscrevam-se aos limites da legalidade (elisão tributária). Na evasão tributária, os atos ou negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para alcançar a economia fiscal situam-se na senda da ilicitude, estabelecida em figuras como a fraude, o dolo e a simulação, bem como nas figuras típicas do direito tributário (sonegação, fraude e conluio). 2. O único critério seguro para indicar se o procedimento configura elisão ou evasão é o que se vale do exame dos meios (atos ou negócios

jurídicos) escolhidos e praticados pelo contribuinte para excluir ou diminuir a tributação. Caso a administração tributária se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, pode desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinente. 3. O fato de existir direção ou administração das empresas pelos mesmos sócios e gerentes e controle de uma pela outra, origem comum do capital e do patrimônio das empresas, comunhão ou conexão de negócios e, principalmente, utilização da mão de obra comum ou outras situações que indiquem o aproveitamento direto ou indireto por uma empresa da mão de obra contratada não elimina a necessidade de que cada empresa possua estrutura autônoma, tanto formal quanto material, ou seja, realmente exerça atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora. Se essa situação não estiver caracterizada, não existe verdadeira empresa, mas uma filial, uma extensão da empresa controladora. 4. A fiscalização coligiu, no processo administrativo, evidências consistentes e suficientes para demonstrar que as empresas optantes pelo SIMPLES e prestadoras de serviços relacionados com a atividade fim da autora, consistiam em instrumento para a prática de evasão tributária, visto que se destinavam a registrar formalmente os empregados da empresa autora, com o intuito de reduzir a carga tributária incidente sobre a folha de salários. A empresa não optante do SIMPLES, por sua vez, confunde-se com a empresa autora. 5. Diante dos fatos apurados pela fiscalização, apoiados em sólidas provas documentais, a prova testemunhal colhida, que representa o único suporte probatório das alegações da parte autora, não merece crédito. Também não possuem a força probante pretendida as declarações por escritura pública prestadas por empregados que afirmam trabalhar exclusivamente para as empresas optantes pelo SIMPLES. As declarações por escritura pública fazem prova somente em relação aos fatos que o tabelião declara haverem ocorrido em sua presença, nos termos do art. 364 do CPC. Assim, a escritura pública não prova que o fato relatado perante o tabelião realmente ocorreu da forma declarada.

(TRF-4 - AC: 50045661220114047003 PR 5004566-12.2011.4.04.7003, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 09/09/2015, PRIMEIRA TURMA)

Já no começo do julgado diz que o eles entendem que o contribuinte ele pode sim selecionar os atos e os negócio que afastem ou diminuam a tributação, apenas tendo como critério os limites da legalidade ou seja, elisão tributária.

Em seguida discorrem falando que a evasão tributária ao contrário da elisão tributária, escolhe atos ou negócios jurídicos para alcançar também a economia fiscal, porém estará no âmbito da ilicitude, e aqui entra no ponto que o presente trabalho demonstrou, que é a fraude, o dolo e a simulação e vai mais adiante dizendo que ainda na evasão fiscal, é encontrado figuras típicas do direito tributário (sonegação, fraude e conluio).

Em seguida menciona o seguinte:

O único critério seguro para indicar se o procedimento configura elisão ou evasão é o que se vale do exame dos meios (atos ou negócios jurídicos) escolhidos e praticados pelo contribuinte para excluir ou diminuir a tributação. Caso a administração tributária se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, pode

desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinente.

Com esses estudos das jurisprudências, podemos verificar ao menos um padrão para ter um planejamento tributário que não seja questionado, ou que seja questionado mas que continue mantido o planejamento, e o detalhe que verificamos se não foi em todos os julgados mas quase em todos é que um dos motivos para manter o planejamento é que não tenha dolo, fraude ou simulação.

7.3. Conclusão

Atualmente, no Brasil, o Poder Judiciário tem apreciado muitas questões que dizem respeito ao Direito Tributário, mormente no que tange o planejamento tributário.

Conforme se estudou no presente trabalho, o CARF e a sua Câmara Superior de Recursos Fiscais têm exarado decisões bastante divergentes entre si, o que acaba por gerar uma insegurança jurídica absurda, isso sem mencionar a necessidade de judicialização desses temas, para que seja pacificada a questão.

O sistema jurídico brasileiro foi pensado e desenhado para que alguns problemas sejam resolvidos já na seara administrativa, com o intuito de não obstruir as vias judiciárias com questões meramente simples, ou seja, que não necessitariam de intervenção judicial.

No entanto, não é o que se vê na prática: as autoridades administrativas têm adotado posicionamentos bastante divergentes, sem se preocuparem com o fato de que, na prática, poderiam resolver muitas das questões com maior rapidez.

Sendo assim, o contribuinte não consegue ter a sua questão resolvida – e, por vezes, o seu direito reconhecido – na seara administrativa, tamanha a divergência existente lá, de forma que é necessário o encaminhamento do problema ao Poder Judiciário.

Capítulo 8

CONCLUSÃO

Sumário: 8.1. Conclusão

8.1. Conclusão

Ex positis, nota-se que o ponto principal deste trabalho foi o estudo do planejamento tributário em si. No entanto, para chegar ao objetivo principal, foi necessário estudar outros institutos, tão importantes quanto, para uma melhor compreensão.

Nesse sentido, foi possível compreender que o abuso de forma está previsto no Código Civil e nada mais é, basicamente, do que as consequências do ilícito civil.

Trata-se de importante conceito, ainda que oriundo da esfera civil, porque ele se trata de um conceito genérico e universal, que deverá ser transportado para a área tributário.

Ademais, estudou-se os conceitos de simulação e fraude, que embora também possuam conceitos genéricos para todos os âmbitos do direito, há o conceito específico para o Direito Tributário, ou seja, são os meios empregados para que o contribuinte se furte da sua obrigação de recolher os seus tributos de forma correta.

Outrossim, também foram trazidos os conceitos de elisão e evasão tributária. Em resumo, a primeira se configura com o emprego de meios lícitos para reduzir ou suprimir o pagamento de tributos, ao passo que o segundo se trata da prática ilícita, com os mesmos objetivos.

Inclusive, é de relevância ressaltar que o planejamento tributário, tema principal deste trabalho, é considerado uma forma de elisão fiscal, conforme já tratado neste trabalho.

Dessa forma, o planejamento tributário se configura em uma forma lícita de reduzir ou suprimir os encargos tributários do contribuinte, normalmente uma pessoa jurídica.

Ora, é sabido que a carga tributária brasileira é muito alta, sendo o país considerado o possuidor do mais complexo sistema tributário do mundo. Por essa razão, é muito comum que as pessoas jurídicas contribuintes tenham interesse em reduzir os seus encargos tributários.

Portanto, o planejamento tributário foi uma forma criada pelo país para contribuir com as pessoas jurídicas, de forma que elas poderão reduzir os seus tributos de forma lícita.

Atualmente, discute-se sobre a necessidade de haver o propósito negocial para a realização do planejamento tributário, que nada mais é do que a existência de um motivo lícito para a existência do planejamento, ou seja, para comprovar que ele não se trata de uma simulação ou uma fraude, isto é, uma evasão tributária.

Conforme foi estudado neste trabalho, há uma divergência na instância administrativa tributária acerca desta necessidade. De tempos em tempos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais altera o seu entendimento.

Em um primeiro momento, adotou-se a teoria liberal formalista, isto é, para a realização de um planejamento tributário bastava que todos os critérios e requisitos previstos em lei fossem preenchidos, sem a necessidade do propósito negocial.

Em seguida, em virtude do alto número de empresas que passaram a utilizar o planejamento tributário como uma forma de evasão, o CARF, administrativamente, passou a exigir o propósito negocial para a realização do referido planejamento.

Ocorre que, logo após, o CARF, novamente, passou a adotar a teoria liberal formalista, causando uma enorme insegurança jurídica e confusão nas empresas.

Fato é que, atualmente, o melhor cenário é que as empresas possuem e demonstrem o propósito negocial, como forma de sempre estar dentro da lei caso o CARF volte novamente a alterar o seu entendimento.

Sobre o CARF, vale dizer que ele possui diversos entendimentos importantes em matéria de planejamento tributário, no entanto, como foi possível notar, os seus entendimentos são constantemente modificados, causando uma imensa insegurança jurídica.

Por essa razão, diversos casos são judicializados, já que as empresas não conseguem resolver as suas questões e, por vezes, ter os seus direitos assegurados, em âmbito administrativo, apenas.

Portanto, o que se vê atualmente é uma enorme obstrução das vias judiciárias com estes temas, muito embora o sistema jurídico brasileiro tenha sido construído para que isso não ocorresse.

Em resumo, fato é que o planejamento tributário configura uma forma muito eficiente para que as pessoas jurídicas consigam alcançar o seu objetivo tributário principal, qual seja, a redução ou a supressão total dos tributos, tudo de forma lícita, a fim de reduzir os seus custos operacionais e, conseqüentemente, aumentar o seu lucro.

No entanto, é necessário que os órgãos administrativos e judiciais estejam fiscalizando os planejamentos tributários, uma vez que diversas empresas passaram a utilizá-lo como uma forma de praticar a evasão tributária, ou seja, a redução ou supressão de tributos de forma ilícita, por vezes com o emprego de simulação ou fraude.

Em um país como o Brasil, em que a carga tributária é altíssima, o planejamento tributário veio como uma forma bastante eficiente de melhorar o faturamento das empresas, como dito, com a redução de custos e aumento do lucro.

No entanto, o Brasil é um país conhecido pelo “jeitinho brasileiro”, ou seja, pelo emprego dos meios corretos para fins obscuros, razão pela qual faz-se necessária a fiscalização mencionada.

Capítulo 9

REFERÊNCIAS

Sumário: 9.1. Referências

9.1. Referências

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. Ed. Quartier Latin. 2007.

ALMEIDA, Thaís de Oliveira. **Planejamento Tributário: Constituição de Eireli para Serviços Médicos**. Ed. Almedina. 2020.

ALVES, Thulio; LOESER, Fernando; MICCHELUCCI, Leticia Schroeder; PERES, Bibianna. CARF entende que planejamento tributário abusivo não caracteriza fraude. **Migalhas**, [S. l.], 19 nov. 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/355104/planejamento-tributario-abusivo-nao-caracteriza-fraude>. Acesso em: 05 mar. 2023.

ARAUJO, Dayane de Almeida. **Planejamento Tributário Aplicado aos Instrumentos Sucessórios**. Ed. Almedina. 2018.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Estruturação Elusiva de Atos e Negócios Jurídicos no Direito Tributário Brasileiro: Limites ao planejamento tributário. **Universidade de São Paulo (USP)**, São Paulo, 2014. Disponível em:

https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-134547/publico/Dissertacao_Mestrado_Leonardo_Aguirra_de_Andrade.pdf. Acesso em: 23 fev. 2023.

_____, Leonardo Aguirra de. **Planejamento Tributário**. Editora Quartier Latin. 2016.

BAGGIO, Marco Aurélio. Os limites do planejamento tributário. **Universidade Federal da Santa Catarina (UFSC)**, Florianópolis, 2015. Disponível em: https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/133953/TCC%20_Final.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 22 fev. 2023.

BARRETO. Paulo Ayres. **Planejamento Tributário Limites Normativos**. Editora Noeses. 2016.

BECKER. Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª edição. Ed. Noeses. 2018.

BOBBIO. Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, ed. Edipro. 1 fevereiro 2019.

BOICENCO, Rubens. O direito ao planejamento tributário na Constituição Federal. **Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)**, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23308/2/Rubens%20Boicenco.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Presidência da República, Brasília, DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Diário Oficial da União, Presidência da República, Brasília, DF, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm. Acesso em: 16 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Presidência da República, Brasília, DF, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 21 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial de União, Presidência da República, Brasília, DF, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 04 mar. 2023.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº 16327.721148/2015-23, Acórdão nº 1401-002.835 Relator Daniel Ribeiro da Silva, Data da Sessão 15 ago. 2018.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial nº 1.086.752/PR. Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 11 mar. 2009.

BRITO, Hugo de; SEGUNDO, Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CAMPOS, Camila Vertes. A teoria do propósito negocial nos julgamentos do CARF. **Migalhas**, [S. l.], 15 out. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/313033/a-teoria-do-proposito-negocial-nos-julgamentos-do-carf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

CAROTA, José Carlos. **Manual de Direito Tributário e Financeiro Aplicado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas de Bastos, 2020.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**, 6ª edição. p. 137. Editora Noeses. 2019.

CARVALHO, Cristiano. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: 2. Ed., São Paulo: MP Editora, 2008, p. 930.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 30ª edição. Editora Saraiva. ed. Saraiva Jur. 2019.

_____, Paulo de Barros, **Derivação e Positivção no direito tributário**. 2ª edição. Volume 1. Editora noeses. 2014.

_____, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 7ª edição. Editora noeses. 2018.

_____, Paulo de Barros, **Constructivismo Lógico-Semântico**, Vol. I, 2ª edição revista, página 4. Item 2. Expediente metodológico e não filosófico. ed. Noeses. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. Coordenação. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol.III. Editora Noeses. 2020.

_____, Paulo de Barros. Coordenação. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol.III. editora noeses. 2020.

_____. Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª Ed. Quartier Latin. 2009.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: gestão tributária aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. ed. Forense. 2022.

CONALGO, Cláudio de Oliveira Santos. O planejamento tributário como decorrência do direito fundamental à autonomia privada e a restrição do parágrafo único do art. 116 do CTN. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, abr. 2013. Disponível em: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/32132883/ARTIGO_PLANEJAMENTO_TRIBUTARIO_%28Claudio_Colnago_divulgacao%29.pdf20131022-22750-3w7u5t-libre-libre.pdf?1382424960=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DPlanejamento_tributario_como_Direito_Fun.pdf&Expires=1677183264&Signature=LnDPAmDaElgpyYptb9O55wiqjBBmwUHKiPa139mEGngMiWy1eWvxNmjY6gQyURheHNsMEgx1v6xO1WmJl41RBUSa6t24Ji9E9kzKZ-0lICfxq3SY69FcK1XVO7jAg018Re7RKW2n6l9HD48aCQ9ojghKni6fqw2vbIUIMyVPKew4MPETkTQH~TPv9O~emURJNnaIEAf7y266n5DjPMbhAkH9Z1SEElWmEbFv~JqE~5Zrned5QLutfJFZy1klI-gRLwGtmx~uhheOI0x8ZR5cggXV-T4ZGW0XnYafLLM119bIHbNJoSSdX0kGt7hP1J0uV5nYa~LuLuXNPnLAXsZg__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acesso em: 23 fev. 2023.

COSSIO, Carlos. **La teoria egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. 2. Edição Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964).

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário Teoria e Prática**. 4ª Ed. Saraiva jur. 2ª triagem: 2021.

FAÚNDEZ-UGALDE, Antonio; TOMASCHITZ, Alexandre; VALLE, Maurício Dalri Timm do. O conceito de elisão fiscal e o propósito negocial. **Universidade Católica de Brasília (UCB)**, Brasília, 02 jul. 2022. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/13709>. Acesso em: 22 fev. 2023.

FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. Planejamento Tributário e o Propósito Negocial (Tax Planning and the Business Purpose). **SSRN**, [S. l.], 29 jun. 2021. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3876672. Acesso em: 21 fev. 2023.

FULGINITI, Bruno Capelli. A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)**, Porto Alegre, 2009. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-aus%C3%Aancia-de-prop%C3%B3sito-negocial-como-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2023.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**: Parte Geral. Vol. 1. 20. ed. São Paulo: SaraivaJur: 2022.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª Edição. Quartier Latin. 2019.

KIPLING, Joseph Rudyard. **Just So Stories**, 1902. Disponível em: <https://www.citador.pt/frases/tenho-seis-regras-que-me-ensinaram-tudo-o-que-sei-rudyard-kipling-3416>. Acesso em: 06 de outubro de 2022.

LUCCA, Jardim J. Dalle; SAPIA, Fernando Assef. Carf adota posicionamentos divergentes sobre planejamento tributário. **Consultor Jurídico (ConJur)**, [S. l.], 19 fev. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-19/opiniao-carf-posicoes-divergentes-planejamento-tributario>. Acesso em: 04 mar. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. (coordenador) **Planejamento Tributário**. Instituto Cearense de Estudos Tributários. Malheiros Editores. 2016.

MARTINEZ, Antonio Lopo; VELLO, André Pinto Coelho. Planejamento Tributário Eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)**, Florianópolis, 28 ago. 2014. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/762/76231724007.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2023.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e Norma Antielisiva Completabilidade e Sistema Tributário**. ed. Noeses. São Paulo. 2014

MESSIAS, Adriano Luiz Batista. **Teoria da norma jurídica**. Editora noeses. 2020.

MORAES, Ricardo Lopes de. O propósito negocial como elemento essencial para o planejamento tributário na época da sustentabilidade. **Universidade Positivo**, Curitiba, maio 2014. Disponível em: <http://faar.edu.br/portal/revistas/ojs/index.php/arelfaar/article/view/131/101>. Acesso em: 22 fev. 2023.

NASRALLAH, Amal. CARF decide que é lícito planejamento tributário que separa atividades de uma empresa em duas pessoas jurídicas distintas. **Migalhas**, [S. l.], 22 abr. 2014. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/199404/carf-decide-que-e-licito-planejamento-tributario-que-separa-atividades-de-uma-empresa-em-duas-pessoas-juridicas-distintas>. Acesso em: 05 mar. 2023.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. Ed. Noeses. 2015.

PONTES, Helenilson Cunha. O planejamento tributário na visão do STF: a ADI 2.446. **Consultor Jurídico (ConJur)**, [S. l.], 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-22/consultor-tributario-planejamento-tributario-visao-stf-adi-2446>. Acesso em: 04 mar. 2023.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. 2ª edição revista e atualizada. Ed. Noeses. 2021.

SALIBA, Ana Luiza. Para Carf, planejamento tributário abusivo não caracteriza fraude ou sonegação. **Consultor Jurídico (ConJur)**, [S. 1.], 3 nov. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-03/planejamento-tributario-abusivo-nao-caracteriza-fraude-ou-sonegacao>. Acesso em: 05 mar. 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF. Ed. Max Limonad. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de direito financeiro e tributário**, 12ª Edição, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, São Paulo e Recife, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre, **Contribuição para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal**. 2ª ed. 2013 – Revista e Atualizada 3ª Reimpressão (Ano 2016).

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação jurídica no direito**. 5ª edição. Editora noeses. 2015.

WARAT, Luis Alberto; **O direito e Sua Linguagem**. 2ª versão. ed. Safe. 01 jan. 2000.

WITTGENSTEIN. Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. Ed. Edusp. 2020.