

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO-IDP
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA- EDAP/IDP
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

KAMILLA DIAS MARTINS

A ARBITRARIEDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL NA DESCONSIDERAÇÃO DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

BRASÍLIA,
NOVEMBRO 2019

KAMILLA DIAS MARTINS

**A ARBITRARIEDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL NA DESCONSIDERAÇÃO DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora, como requisito para a conclusão do curso de Direito e obtenção de título de bacharel em direito na Escola de Direito de Brasília-EDB/IDP.

Orientador: Prof. Me. Tiago Conde Teixeira

BRASÍLIA

NOVEMBRO, 2019

KAMILLA DIAS MARTINS

**A ARBITRARIEDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL NA DESCONSIDERAÇÃO DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à banca examinadora, como
requisito para a conclusão do curso de
Direito e obtenção de título de bacharel em
direito na Escola de Direito de Brasília-
EDB/IDP.

Orientador: Prof. Me. Tiago Conde Teixeira

Brasília, novembro de 2019.

Professor Me. Tiago Conde
Professor Orientador

Professora Janete Ricken
Membro da Banca Examinadora

Professor Ivan Alegretti
Membro da Banca Examinadora

A ARBITRARIEDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NA DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Kamilla Dias Martins

Introdução; 1. Aspectos gerais da evasão, elisão e elusão fiscal; 1.1 Elisão Fiscal; 1.1.2 Evasão Fiscal; 1.1.3 Elusão Fiscal; 2. Planejamento Tributário; 2.1 Limites ao Planejamento Tributário. 2.1.1 Abuso de Direito; 2.1.2 Simulação; 2.1.3 Fraude a Lei; 2.1.4 Propósito Negocial; 3. O Parágrafo Único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. 4. A posição do CARF ao tratar da desconsideração do planejamento tributário. 4.1 Posições desfavoráveis. 4.2 Posições favoráveis. 5. Conclusão. Referências bibliográficas.

RESUMO: O presente estudo tem por escopo analisar a licitude do planejamento tributário, tendo em vista que é legalmente possível a prática de atos e negócios jurídicos pelo contribuinte com fito de reduzir a carga tributária incidente sobre as atividades empresariais. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional trata da possibilidade da desconsideração de atos jurídicos eivados de características dissimulatórias. No entanto, as Câmaras Ordinárias e a Câmara de Superior de Recursos Fiscais possuem posições antagônicas e desconsideram os atos jurídicos que objetivam a economia tributária. As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais muitas vezes partem de critérios subjetivos e arbitrários, não considerando a análise detalhada de cada caso concreto, como também a ponderação de direitos fundamentais do contribuinte e a liberdade de organizar livremente seus negócios, a capacidade contributiva e o dever de não pagar tributos com a maior carga tributária. Sendo assim, o eixo metodológico utilizado no trabalho é o dogmático instrumental, tendo em vista a legislação tributária, a doutrina e a jurisprudência atinente ao planejamento tributário, para comprovar que o contribuinte ao realizar atos pautados pela legitimidade, licitude e validade, não devem ser desconsiderados pela Autoridade Tributária.

PALAVRAS- CHAVE: Licitude. Redução da Carga Tributária. Planejamento Tributário. Desconsideração. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

INTRODUÇÃO

O Brasil possui um sistema tributário complexo e regressivo, ante o elevado número de leis e regulações incidentes sobre a matéria. Ademais, a maior parte da carga tributária nacional está excessivamente alocada no consumo e por outro lado desconsidera a renda e patrimônio.

Tendo em vista a elevada carga tributária e as mazelas que assolam o sistema tributário nacional, o contribuinte possui o livre arbítrio de planejar e desenvolver seus negócios mediante a prática de atos jurídicos com o menor ônus tributário.

Ao realizar atos que visem a redução tributária, faz-se necessário distinguir situações lícitas e ilícitas, na qual o contribuinte utiliza de meios fraudulentos para evitar ou postergar o pagamento dos impostos. O diferencial dessas situações parte da premissa da ocorrência ou não do fato gerador que enseja a obrigação tributária.

Sob esta ótica o planejamento tributário tem como objetivo de possibilitar o pagamento de impostos com carga tributária reduzida e conseqüentemente diminuindo o impacto no patrimônio do contribuinte, desde que observe a forma jurídica adequada e interesses legítimos e sérios.

O planejamento tributário pode ser definido como um ato preventivo, de acordo com os limites observados na legislação tributária. Tendo em vista os conceitos de elisão e evasão fiscal, em que naquela é uma conduta lícita que busca impedir o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador, enquanto a evasão é pautada por condutas ilícitas que visa retardar o tributo já devido.

A legislação tributária trata da possibilidade da desconsideração dos negócios praticados pelo contribuinte com o intuito de dissimulação. Ocorre que as Autoridades Tributárias têm adotado posições desfavoráveis aos cidadãos que atuam atos e negócios jurídicos dotados de licitude, legitimidade e validade, utilizando como argumento a referida norma.

Faz-se a indagação do motivo em que o planejamento tributário é desconsiderado pela Autoridade Tributária, bem como quais são os critérios que são considerados pelo Tribunal Administrativo ao interpretar atos jurídicos que objetivam

a redução da carga tributária, assim como desconsiderá-los e do mesmo modo fazer surgir uma obrigação tributária?

O trabalho visa elucidar que é possível o pagamento dos tributos com a carga reduzida, pois a Constituição de 1988 traz em diversos princípios orientadores e promotores da liberdade do contribuinte e do direito fundamental à autonomia privada em promover a organização dos seus negócios, planejando lícitamente suas atividades através da redução da carga tributária.

Diante disso, será analisada de forma genérica situações judiciais pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelas Câmaras Ordinárias onde verifica-se as posições divergentes e na maioria das vezes desfavorável ao contribuinte ao realizar planejamento tributário com propósito de economia fiscal.

O eixo metodológico que norteará o presente trabalho é o dogmático instrumental, utilizando-se do tripé que envolve a Legislação, Doutrina e Jurisprudência, dado o caráter teórico-argumentativo do estudo, através das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que tratam da desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte atrelado ao planejamento tributário.

O estudo está organizado em quatro capítulos, sendo que o primeiro tratará dos conceitos de evasão e elisão fiscal; no segundo capítulo a análise girará em torno do planejamento tributário; no terceiro capítulo será apresentado a arbitrariedade do artigo 116 parágrafo único em desconsiderar o planejamento tributário; e no capítulo quatro será mostrado as posições do Conselho Superior e Câmaras Ordinárias do CARF quanto ao julgados que correlatos ao estudo preventivo lícito e com intuição de minimizar a carga tributária incidente sobre as atividades empresariais.

1 ASPECTOS GERAIS DA EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO FISCAL

A Constituição Federal¹ preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. O ordenamento jurídico brasileiro não

¹BRASIL. Constituição Federal. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 02/09/2019.

só permite a existência de uma esfera de liberdade na tributação (não regulamentação), mas também a protege, por impor ao Estado a obrigação de não interferir na área reservada ao particular.²

O dever fundamental de pagar tributos decorre da imposição estatal visando o desenvolvimento de atividades do setor público e a viabilização dos negócios privados praticados com viés empresarial.

O pagamento de tributos realizados pelo contribuinte é baseado em critérios essenciais, entre eles estão aspectos materiais (por que pagar tributos?), temporais (quando), espaciais (local – onde?), pessoais e quantitativos.

O IPEA ao realizar o observatório dos indicadores de equidade do sistema tributário nacional no ano de 2009, delimitou cinco fatores que ocasionam a sua falha, que são: a regressividade do sistema e a carga tributária mal distribuída, o retorno social é baixo em relação à carga tributária incidente sobre a vida privada e os negócios praticados pelos contribuintes, a estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego, inadequação do pacto federativo em relação a suas competências tributárias e a ausência de cidadania tributária.³

Nesse sentido, Cassalta Nabais entende que

O dever de pagar imposto é fundamental porque, em última análise, cumpre uma função de viabilizar o exercício de direitos fundamentais, dos valores compartilhados pela comunidade e o atingimento dos objetivos constitucionalmente estabelecidos; e os direitos fundamentais, portanto, apenas podem ser mais do que direitos do papel na medida em que deveres fundamentais, como o imposto forem observados. Do lado do Estado, o dever fundamental consubstancia-se na atribuição ao legislador de um poder - o poder tributário (ou fiscal) para criação, instituição ou estabelecimento de imposto, isto é poder tributário em sentido estrito ou técnico.⁴

A carga tributária brasileira é elevada, complexa e altamente regressiva⁵, o que gera nos cidadãos uma sensação de insegurança e inconformismo, haja vista

²CEZAROTI, Guilherme. *Análise crítica da jurisprudência do conselho dos contribuintes a respeito do planejamento tributário*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães., ANDRADE, José Maria Arruda. *Planejamento tributário*. São Paulo. MP Editora. 2007.

³ BRASIL. *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*. Organizadores: Adolfo Sachida, Erich Endrillo Santos Simas. Rio de Janeiro. 2018.

⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

⁵ Estudos do Ipea revelam que em fevereiro de 2016, existiam 92 tipos de tributos diferentes no Brasil. BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Tributação no Brasil: Estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos*. Organizador Adolfo Sachida. Brasília, 2017. O sistema tributário brasileiro é extremamente complexo, o que atrapalha os

que para os brasileiros, o imposto é um dever legal, mas quase imoral e nunca fundamental.⁶

Diante disso, para existir a possibilidade do contribuinte pagar menos tributos é necessária a compatibilidade entre a transparência, a licitude e a economia tributária. Nesse contexto, o planejamento tributário é um estudo preventivo e válido quando estruturado conforme a legislação tributária, no entanto, não é pacífico o entendimento do planejamento tributário ser classificado como elisão ou evasão fiscal.

Inicialmente, é necessário considerar que os conceitos de evasão e elisão fiscal são altamente distintos, apresentando diferenças em questões de licitude, aspectos temporais, bem como questões legais e ilegais.

Segundo Hugo de Brito Machado

Embora não exista uniformidade na doutrina, alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga de tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.⁷

1.1 ELISÃO FISCAL

A palavra elisão tem origem latim e significa "elisione", ou seja, é o ato de elidir, suprir e eliminar. A elisão tem como objetivo a minimizar a carga tributária lícita, legal, antecedente ao fato gerador e tendente a impedir o surgimento da obrigação tributária.

negócios e encarece os custos de produção para as empresas. No ranking global de ambiente de negócios do Banco Mundial do ano passado, o Brasil ficou em 184º lugar, entre os 190 do ranking, na categoria pagamento de impostos. E, segundo um estudo do banco, o Brasil é o país onde se gasta mais tempo para lidar com a burocracia tributária no mundo, com as empresas gastando em média 1.958 horas por ano para cumprir todas as regras do Fisco. Todos esses custos das empresas são repassados nos preços dos produtos. CARDOSO, Letycia; VALLE, Patrícia. **Imposto: o que faz tudo ser mais caro no Brasil**. 2019. Disponível em: <https://extra.globo.com/noticias/economia/imposto-que-faz-tudo-ser-mais-car-no-brasil-23510360.html>. Acesso em 19/09/19.

⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre. **O dever fundamental de pagar "tributos" na Constituição de 1988**. Disponível em: https://www.academia.edu/34820873/O_dever_fundamental_de_pagar_tributos_na_Constitui%C3%A7%C3%A3o_de_1988. Acesso em: 18/06/2019.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

A elisão tributária consubstancia-se na procura do contribuinte em praticar atos que não representem fatos geradores de obrigações tributárias ou a prática de atos que acarretem encargos financeiros menores, de forma que as leis de incidência de tributos não incidam ou incidam a menor em seus atos e negócios, suavizando a carga tributária incidente nos mesmos, ou seja, realizar a economia fiscal.⁸

Há duas formas de elisão fiscal, uma decorrente da lei e outra decorrente de lacunas extraídas da legislação. A primeira diz a respeito de que a própria lei permite a economia tributária, como ocorre com os benefícios fiscais. A segunda espécie é aquela em que o contribuinte encontra lacunas legislativas lícitas e realiza seus negócios com menor ônus tributário.

Partindo do pressuposto da licitude da elisão fiscal, o ato elisivo deve ser adequado aos princípios da segurança jurídica, legalidade do fato à norma e o princípio da tipicidade.

No que concerne a utilização da elisão fiscal como forma de economia tributária e a sua ocorrência anterior ao fato gerador, Sacha Calmon Navarro Coelho estabelece três pressupostos necessários para utilização da elisão fiscal

a) existência de um negócio típico tributado que o contribuinte quer evitar; b) a possibilidade de outros negócio ou outros negócios lícitos, chamados de determinativos e indiretos, efetivamente praticados pelo contribuinte para evitar ou diminuir a carga fiscal; c) a impossibilidade de se aplicar penalidades ao contribuinte, eis que este nenhum ato ou negócio ilícito praticou.⁹

A elisão é um dos mecanismos utilizados pelo contribuinte ao realizar o planejamento tributário no qual busca-se o menor ônus tributário para viabilização e desenvolvimento de seus negócios. Dessa forma, como a elisão é pautada pela licitude, assim deve ser o estudo preventivo dotado de licitude e observado os ditames legais.

1.2 EVASÃO FISCAL

⁸ MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O Parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão?** Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT; ABDT, v. 19, n. 99, jul./ago. 2011. p. 14.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007

Ao contrário de elisão fiscal, a evasão é uma prática ilícita de economia fiscal, na qual o contribuinte utiliza de formas fraudulentas e artificiosas para supressão dos deveres tributários.

A evasão fiscal é realizada após a ocorrência do fato gerador, bem como não é baseada critérios legais. Dessa forma, a evasão fiscal pode ser culposa ou dolosa. A primeira diz a respeito à ausência do conhecimento do contribuinte em pagar o tributo, agindo com negligência, imprudência ou imperícia. Enquanto na dolosa, o contribuinte tem conhecimento na conduta praticada e incorre em crime de sonegação fiscal, fraude ou conluio.

A Ministra Laurita Vaz, ao julgar o Habeas Corpus nº 135.426 SP, afirmou que, o legislador ordinário não previu a punição à título culposos, para que o delito seja praticado que tenha alcançado mediante a utilização de meio fraudulento, seja por meio da omissão ou de um dever de informação que lhe é imposto ou pela informação falsa à autoridade fazendária.¹⁰

Ao traçar um paralelo entre a evasão e a elisão, já tratada no tópico anterior, deve ser considerado aspectos que tem em vista a licitude e o momento em que os atos foram praticados com a finalidade de promover a economia fiscal. Caso o contribuinte realize os atos antes da ocorrência do fato gerador, a fim de reduzir ou retardar a obrigação tributária tem-se a elisão fiscal. Caso os atos sejam realizados no momento posterior, a fim de evitar o pagamento de tributos, será a evasão fiscal.

A evasão ilícita ainda pode ser considerada como fraude em sentido genérico, tendo em vista que promove a economia de tributos de forma artificiosa. Assim, o conceito de evasão fiscal afasta-se do planejamento tributário, tendo em vista que a economia tributária a ser realizada por meios lícitos e de acordo com a legislação tributária, bem como anterior a ocorrência do fato gerador.

1.3 ELUSÃO FISCAL

A terceira forma na qual o contribuinte pode procurar diminuir a carga tributária é a elusão fiscal, em que ocorre a constatação do dolo e violação indireta

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. HC: 135426 SP 2009/0084541-1. Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Julgamento: 26/02/2013, Data de Publicação: DJe 18/04/2013. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23533901/habeas-corpus-hc-135426-sp-2009-0084541-1-stj>. Acesso em 18/09/2019.

da regra tributária e além disso o contribuinte se utiliza de meio para não pagar tributos, com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador, que caracteriza um abuso da forma.¹¹

Diego Lopes Cavalcante¹² assevera que

Em termos gerais, pode-se dizer que a elusão fiscal é uma hipótese intermediária entre os conceitos consolidados de elisão e evasão fiscal. Na elusão fiscal o objetivo do agente é a economia de tributos, os mecanismos utilizados são lícitos e a operação é traçada antes da ocorrência do fato gerador assim como a elisão, mas prevalece o intuito fraudulento assim como na evasão. Isso porque na elusão fiscal são utilizadas outras formas de negócios jurídicos lícitos para economia fiscal, mas sem propósito negocial e sim com mero propósito de frustrar a aplicação da lei tributária cabível para operação que realmente ocorreu.

A ideia de elisão fiscal se coaduna com o propósito do planejamento tributário, por sua vez os conceitos ilícitos como a evasão e elusão fiscal são totalmente contrários aquele, de modo que se o contribuinte pode utilizar diversas formas para redução da carga tributária e quando utilizadas de acordo com a legislação tributária será considerada lícita e quando for em desacordo, será uma conduta marcada pela evasão fiscal e não será cumprirá com as intenções do planejamento tributário.

A partir da inclusão do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a elusão fiscal passou a não ser aplicada ao direito tributário brasileiro e não aceita pela Fazenda Pública. A elusão é caracterizada como uma elisão ineficaz e ainda coadunam a conceitos do direito civil como abuso de forma, abuso de direito e simulação.¹³

No capítulo seguinte será tratado a respeito do planejamento tributário e da sua licitude, como forma de uma tentativa de diminuição de custos tributários e proporcionar a otimização de negócios empresariais.

¹¹QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. Planejamento Tributário e a Jurisprudência Administrativa. Coord: Hugo de Brito Machado. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET. 2016.p. 529).

¹² LOPES, Diego Cavalcante. **A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal**. Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 131/2016 | p. 199 - 220 | Nov - Dez /2016.

¹³ Para Luciano Amaro: O abuso de forma consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma 'normal', teria um tratamento tributário mais oneroso. Em certa medida confundindo-se com o abuso de forma, o abuso de direito traduzir-se-ia em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática. Já a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O tributo é um instrumento para sociedade. A tributação é, antes de tudo, meio para consecução do fim¹⁴. O dever de pagamento de tributos, ou melhor, o dever fundamental de pagamento de tributos está relacionado com o surgimento dos Estados, em que se verifica que a promoção do bem comum depende da contribuição de toda coletividade.¹⁵

Embora a arrecadação tributária seja um dever estatal, esta não deve poder se dar ao bel-prazer do estado. Ainda que o pagamento de tributo seja algo essencial para organização da sociedade, a carga tributária é elevada e complexa, além de que é muitas vezes mal vista pelos contribuintes ao depararem com a realidade social brasileira.

Nesse sentido, de acordo com Emanuel Lima e Amaury Rezende

Os tributos se constituem numa forma de transferência de recursos da sociedade para o governo; influenciam no comportamento dos agentes econômicos, ou seja, nas decisões desses agentes no que diz respeito ao uso de seus recursos, podendo causar, por vezes, ineficiência na alocação dos recursos como resultado de escolhas que não representam as melhores para a sociedade. Relaciona-se então a carga tributária à ideia de sacrifício, na qual o consumo é compulsoriamente reduzido em troca da provisão de bens públicos e nem sempre atendem satisfatoriamente aos mesmos contribuintes.¹⁶

Deve se ter em mente as características do princípio da liberdade que autoriza os contribuintes a de forma lícita organizar e desenvolver seus negócios e o princípio da capacidade contributiva em suportar o ônus tributário elevado,

¹⁴ TOVAR, Leonardo Zehuri. **Levando o planejamento tributário a sério – não existe planejamento de prateleira. A impensável equiparação entre texto e norma.** Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 119/2014 | p. 259 - 285 | Nov - Dez / 2014.

¹⁵ LOPES, Diogo Cavalcante. **A estreita fronteira da elisão e da evasão fiscal.** Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 131/2016 | p. 199 - 220 | Nov - Dez/2016.

¹⁶ LIMA, Emanuel Marcos. REZENDE, Amaury José. **Um estudo sobre evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer.** Interações, Campo Grande, MS, v. 20, n.1, p-239-255, jan./mar. 2019.

enquanto, por outro lado, o estado impõe a obrigação de pagar tributos a fim de que custear gastos públicos.

Atualmente o Brasil possui está entre os 30 países com a maior carga tributária (arrecadação tributária em relação à riqueza gerada – pib), bem como continua proporcionando o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar da sociedade. O Brasil com a arrecadação altíssima e péssimo retorno desses valores, figura mais uma vez como último colocado, fica atrás, inclusive, de países da América do Sul, como Uruguai (18º) e Argentina (19º).¹⁷

No presente, a carga tributária equivale a 35% do PIB, o que demonstra a incidência de tributos em diversos setores da economia. Ademais, os contribuintes ainda lidam com a burocracia para efetuar o pagamento dos impostos, taxas e contribuições.

É de suma importância ressaltar ainda que os brasileiros não possuem cidadania tributária, ou seja, mesmo com tributos incidentes em todos as áreas da economia e de seus negócios, o retorno social em setores de saúde, segurança pública e educação são pouco afetados sob a ótica dos contribuintes. Muito embora, exista o dever fundamental de pagar impostos, Cassalta Nabais afirma que

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da auto responsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.¹⁸

Ainda que necessário o pagamento de tributos, não significa que o contribuinte tenha que arcar com a carga tributária tão elevada, de forma que atribua ônus significativo a inviabilização de desenvolvimento de suas atividades. Assim a reorganização empresarial pode ser realizada pelo contribuinte, da forma que melhor entender, desde que não haja prática de atos simulados e praticados ao arrepio da legislação.¹⁹

¹⁷ BRASIL. Instituto Brasileiro de Planejamento e tributação. **Estudo sobre carga tributário/PIB X IDH – Cálculo do IRBES – Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade**. Edição Junho de 2019. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1Wd_BUjYIsUbk5jWZNA-t1_GMzA4c7epd/view. Acesso em 14/10/2019.

¹⁸ NABAIS, José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Alamedida, 1998.

¹⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **1302-003.276**. Relator: Flávio Machado Vilhena Dias. Data da Sessão 11/12/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>. Acesso em 30/10/2019.

Concernente a invocação do direito fundamental de não pagar tributos para Andrei Velloso os contribuintes não estão obrigados a optar, sempre que possível, pela via mais onerosa, podem perfeitamente evitar a ocorrência do fato imponible e, assim, o nascimento da obrigação tributária. Podem, outrossim, praticar fato imponible que implique o nascimento de obrigação de menor monta.²⁰

Nesse mesmo sentido, para Alexandre Ávila

Na verdade, o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma jurídica mais onerosa para conduzir seus negócios. O contribuinte pode estruturar os seus atos ou negócios jurídicos de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios. Não haverá fraude ou evasão quando o direito do Fisco ao crédito ainda não tiver sido concretizado. Enquanto não ocorrido o fato gerador, portanto, é legítima a economia do tributo, desde que os atos praticados pelo contribuinte encontrem amparo na ordem jurídica.²¹

Coincidentemente na visão de Luciano Amaro

Representando o tributo um dispêndio que reduz o patrimônio do indivíduo, é natural – e este é um fenômeno universal em relação a cobrança tributária – que o contribuinte busque mecanismos para reduzir o montante a ser entregue ao Estado para o financiamento das prestações públicas. É a chamada economia fiscal, que, no entanto, pode ser tolerada pelo sistema ou por ele rechaçada.²²

O planejamento tributário pode ser conceituado como o planejamento ou procedimento empresarial, realizado estritamente nos limites legais, cujo objeto é economia de tributos, fazendo não incidir a norma de tributação²³.

O conceito de planejamento tributário caso seja analisado sobre o foco da conduta do agente e dos seus efeitos, pode ser caracterizado como elisão, evasão ou elusão fiscal, conceitos já tratados no tópico anterior. Os atos praticados pelo contribuinte devem estar de acordo com as determinações do ordenamento jurídico. Caso a conduta que visa a economia tributária seja pautada pela ilicitude deve ser desconsiderada pelo Fisco.

²⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Direito fundamental a não pagar tributos**. 2016. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/direito-fundamental-a-nao--pagar-tributos/16513>. Acesso em: 14/10/2019.

²¹ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

²² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

²³ RODRIGUES, Heyrovsky Torres. **Planejamento tributário à luz do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional**. Brasília. 2014.

O planejamento tributário pode ser verificado sob quatro crivos sucessivos e cumulativos aos quais pode submetida cada operação para fins de oponibilidade de seus efeitos perante o Fisco: a) não haver ilegalidade ou ilicitude; b) não haver uma patologia no negócio jurídico; c) haver justificação por motivo, finalidade e congruência; d) justificação por inserção no planejamento estratégico.²⁴

James Marins²⁵ assevera que

De fato a ideia de elisão tributária relaciona-se com o conceito mais amplo de planejamento fiscal. Mas pode-se referir ao planejamento fiscal em sentido amplo, que alberga todas as técnicas de reorganização tributária do contribuinte e o planejamento fiscal em sentido estrito utilizado como sinônima de elisão fiscal. Denomina-se planejamento fiscal ou tributário lato sensu a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividade econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.

O planejamento tributário ao ser considerada como elisão fiscal é amparada pela liberdade individual, em que o contribuinte poderá arcar com seus negócios de forma menos onerosa, conforme os ditames legais. Ademais, ao possuir caráter preventivo, o planejamento tributário deve ser realizado antes da ocorrência do fato gerador, bem como deve ser precedido de um laudo constatando o propósito negocial.

Dessa forma, o planejamento tributário deve levar em conta a conduta do contribuinte, o aspecto cronológico e de eficácia, bem como as áreas de atuação e as finalidades dos recursos utilizados.

No que concerne a conduta do contribuinte ao realizar este procedimento preventivo, pode se dar de forma comissiva quanto omissiva, onde nesta última o contribuinte não realiza o fenômeno descrito na norma. E em caso de comportamentos baseados em fatos ilícitos e indesejados, não há a possibilidade de concretização do planejamento tributário.

O grau dessa ilicitude viciadora do planejamento é visto quando: o resultado a conduta tiver significativa dimensão ou impacto na aplicação ou eficácia da norma

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário: nem tanto ao Mar, nem tanto à Terra**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes questões atuais do direito tributário**. Dialética. 10º Volume, 2006.

²⁵ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo. Dialética, 2002. p. 33 e 34.

tributária (ofensa ao princípio da insignificância)²⁶; ou o resultado tributário vantajoso tenha sido obtido mediante utilização de um meio que, para existir, dependeu da prática de uma infração (ilicitude do meio); ou houve prejuízo quanto à eficácia dos meios na produção dos efeitos que lhe são próprios (ilicitude dos fins).²⁷

Quanto o aspecto cronológico, o planejamento tributário deve ser realizado antes da ocorrência do fato gerador, sendo que o contribuinte deve impedir qualquer forma de sonegação ou inadimplência fiscal, bem como o comprometimento quanto à eficácia do planejamento tributário como caso de simulação, fraude à lei, abuso de direito ou negócio jurídico indireto. Quanto ao momento de realização deste estudo preventivo deve acontecer anteriormente ao surgimento do fato gerador, o que evita o nascimento da obrigação tributária e a possibilidade de cobrança do crédito pelo Fisco.

Neste seguimento, Douglas Yamashita reitera que

Acaso o contribuinte realize os seus atos/negócios jurídicos depois da ocorrência do fato gerador, descumprindo a obrigação tributária já estabelecida, é evidenciada a figura da evasão fiscal ilícita. Pois, esta se dá após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei. Isto é a evasão sucede quando ultrapassado o limite legal, há ruptura com a ordem jurídica.²⁸

Diante das características atribuídas na definição de planejamento tributário, verificam-se alguns pontos fundamentais que constituem sua natureza jurídica: a) prevenção: o estudo da viabilidade do planejamento tributária deve ser realizada antes da ocorrência do fato gerador, uma vez que, somente nesse período de tempo é possível eleger a opção menos onerosa, dentre todas as opções existentes; b)

²⁶ No que tange a aplicação do princípio da insignificância nos crimes de descaminho e crimes tributários federais, o Superior Tribunal de Justiça ao revisar o Tema 157 (REsp n.1.112.748/TO) dos recursos repetitivos fixou em até R\$20.000,00 o valor máximo para incidência do princípio da insignificância, no teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. Outro ponto que é importante ressaltar que o Supremo Tribunal Federal já adotava esse patamar ao julgar os crimes de sonegação fiscal, anterior a Revisão do Tema 157 por parte do STJ e a partir de 04/04/2018 passaram a considerar o mesmo patamar para aplicação do princípio da insignificância. In: BRASIL, Supremo Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL REsp 1688878/SP 2017/0201621-1**. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. DJ: 04/04/2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?b=ACOR&livre=201702016211.REG.%20E%20@DTPB=20180404>. Acesso em: 18/09/2019.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

²⁸ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 27.

transparência que também é considerada como característica fundamental e é fator determinante para diferencia-lo de fraude (ilicitude).²⁹

Quanto as áreas de atuação e a finalidade do planejamento tributário, o planejamento tributário é legítimo e consistente quando respeita a ordem jurídica, atendendo-se as regras tributárias incidentes ao caso concreto. Segundo Paulo de Barros Carvalho

Importante salientar que toda consecução ou abstenção das operações tendentes à redução do tributo somente podem lograr êxito (quanto aos efeitos), sob a ótica de três perspectivas: a validade da norma (legalidade), a validade do fato (efetividade) e a validade dos valores (legitimidade). Ou seja, a busca do menor tributo tem de ser legalmente, efetivamente, e legitimamente possível para que o planejamento tributário seja consistente.³⁰

O planejamento tributário pode se dar através da adoção de variadas formas. Pode ser por meio do uso de mecanismos administrativos próprios como o redirecionamento de atividades, reorganização contábil e reestruturação societária, ou por intermédio de mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida, com a utilização de opção para regimes fiscais, benéficos e também o aproveitamento de prerrogativas e incentivos fiscais³¹ gerais ou setoriais como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos estaduais ou municípios ou até mesmo através da escolha de tratados internacionais (treaty shopping).³²

No tópico seguinte será tratado acerca dos limites ao planejamento tributário, como meios que se verificados pelo Fisco ocasionam a desconsideração do planejamento tributário.

²⁹ HAGA, Adriano Keith. **A interpretação do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional – Planejamento tributário e finalidade da norma**. Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET. São Paulo. 2009. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Adriano-Keith-Yjichi-Haga-Interpretação-do-parágrafo-único-do-artigo-116-do-código-tributário-nacional-planejamento-tributário-é-finalidade-da-norma.pdf>. Acesso em 18/09/2019.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. Ed. São Paulo. Saraiva, 2005. p.242-244.

³¹ Importante ressaltar que o atual governo federal está reavendo os benefícios fiscais com intuito de extingui-los e passar a cobrar tributos de entidades imunes e isentas. Segundo reportagem veiculada pelo site O Globo em 17/09/2019, isenções e imunidades causam distorções na economia do país e tais mudanças são necessárias para corrigir as injustiças do sistema tributário. Ademais, um dos pontos trazidos nas propostas Reforma Tributária apresentadas à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal preveem o fim dos incentivos fiscais. VENTURA, Manoel. **Reforma Tributária: equipe de Paulo Guedes quer rever isenção fiscal de entidades filantrópicas**. O Globo, [S. l.], 17 set. 2019. ECONOMIA, p. 1-5. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/reforma-tributaria-equipe-de-paulo-guedes-quer-rever-isencao-fiscal-de-entidades-filantronicas-23953050>. Acesso em: 18/09/2019.

³² MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo. Dialética, 2002. p. 33 e 34.

2.1 LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário tem como objetivo reduzir, evitar ou postergar o pagamento de tributos. Ocorre que existem limites a este estudo preventivo e que detectado pela Administração Tributária pode ocasionar a desconsideração do planejamento tributário, como também exigir o pagamento do tributo com suas penalidades e consectários legais.

O Código Tributário Nacional³³ trata de duas possibilidades em que o Fisco pode verificar a eficácia dos negócios jurídicos e atingindo diretamente a esfera privada. A primeira hipótese diz a respeito do lançamento de ofício quando comprovar que o sujeito passivo, nesse caso o contribuinte ou responsável tributário, agiu com dolo, fraude ou simulação. A segunda hipótese é o regime do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que também será objeto do presente trabalho.

2.1.1 Abuso de direito

O abuso de direito é tratado no Código Civil³⁴ especialmente em seu artigo 187 que preconiza a ideia do cometimento do ilícito pelo titular de direito que exceder os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé e pelos bons costumes.

O cometimento de atos abusivos no planejamento tributário apresenta graves consequências. Nesse contexto, ao analisar sob a ótica da legalidade do ato praticado, o abuso de direito não impede a incidência da norma tributária, porém a ilicitude ou a ilegalidade, o que impede a produção de efeitos legais do planejamento tributário.

Consoante a essa visão, Armando Janczeski³⁵ aduz que

As normas do CC, ao serem combinadas com o parágrafo único do artigo 116 do CTN, não podem implicar na substituição de contratar pelo dirigismo estatal, a ditar caminho determinado ainda que mais oneroso sob o ponto de vista fiscal, do que outro disponível se apresente igualmente lícito. Não ocorrendo o fato gerador, não poderá o fisco desconsiderar o negócio

³³BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 17/08/2019.

³⁴BRASIL. **Código Civil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em 10/09/2019.

³⁵JANCZESKI, Célio Armando. **Planejamento tributário e o negócio jurídico indireto. Simulação, dissimulação, abuso de forma e abuso de direito.** In: Planejamento tributário. MP editora: São Paulo, 2007, p. 117.

jurídico lícito, levado a efeito para se desviar de sua ocorrência, eis que não haveria ilicitude na conduta.

Sendo assim, a interpretação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte por parte do Fisco deve ser cautelosa e detalhada. Ao serem realizados de acordo com os limites legais, os negócios jurídicos não devem ser desqualificados pelo Fisco e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais baseados em pressupostos subjetivos.

2.1.2 Simulação

A simulação quando presente nos negócios jurídicos incluem a violação à lei, o prejuízo à terceiros e o auferimento de vantagem econômica de acordo com a verdade real e a verdade declarada. A simulação, é uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Para que haja simulação é necessário a divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado e intenção de lograr o fisco.³⁶

A simulação pode ser absoluta ou relativa. Na primeira, a declaração de vontade se pauta por um negócio inexistente. Na relativa, existe a intenção de realizar um ato, no entanto, possui natureza diversa do fato que se pretende realizar.

No âmbito tributário e fiscal, a simulação pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária, envolvendo o sujeito passivo, fato gerador e a base de cálculo.

Sob esta ótica, no entendimento de Cláudia Inoe

Para que haja simulação, é necessário divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado e intenção de lograr o Fisco. Esses são pressupostos indeclináveis da desconsideração das operações jurídicas praticadas pelos contribuintes, devendo estar demonstrados por meio de provas constituídas pela Administração.³⁷

De acordo com o entendimento da Primeira Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar o Recurso nº 143.071 configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma

³⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Planejamento tributário e limites na desconsideração de negócios jurídicos**. 2008. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI55576,71043-Planejamento+tributario+e+limites+na+desconsideracao+de+negocios>. Acesso em 21/08/2019.

³⁷ INOUE, Claudia Roberta de Souza. **Lacunas Legais e voracidade arrecadatória geram insegurança jurídica**. [em] Revista. Ano II. Nº9. Disponível em: http://www.rubensnaves.com.br/uploads/edition_files/file/527d257cf8159aaaa3000032/TEXT0_INTEGRAL.pdf. Acesso em 25/08/2019.

inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.³⁸

2.1.3 Fraude a Lei

A fraude a lei depende da ocorrência do fato gerador, sendo assim, não constitui fraude, portanto, a não-realização dele mediante escolhas admitidas pela ordem jurídica e com a realização de atos ou fatos marcados pela legalidade.

2.1.4 Propósito negocial

O propósito negocial, preconiza que qualquer negócio jurídico deve perseguir uma finalidade econômica, tendo como objetivo principal otimizar os negócios da empresa. Se a única finalidade for a redução da carga tributária, o planejamento é considerado ilegal.³⁹

A ausência do propósito negocial ainda estava presente no texto da Medida Provisória 66/02, que não foi convertida em lei pelo Congresso Nacional, como um dos aspectos que poderia levar a desconsideração de ato ou negócio jurídico. No entanto, mesmo sem a aprovação da Medida Provisória, o propósito negocial continua sendo considerado um elemento de validade para o planejamento tributário.

A análise do propósito negocial é feito pelo fisco por meio de indícios de ausência de interesse econômico, o que sob a ótica do contribuinte traz insegurança jurídica. As Câmaras Ordinárias do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

³⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso nº 143.071**. Relator Valmir Sandri. Data da Sessão: 23/02/2006. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcor dao=4657670>. Acesso em 14/10/2019.

³⁹ ROQUE, Jorge. Consultor Jurídico. **Planejamento Tributário deve ser feito com Propósito Negocial**. Disponível: <https://www.conjur.com.br/2014-jan-27/jorge-roque-planejamento-tributario-feito-proposito-negocial>. 2014. Acesso em 15/10/2019.

não são uníssonas a acerca da necessidade do propósito negocial para alcançar a validade do planejamento tributário. Dessa forma, sob a ótica do Tribunal Administrativo

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2007, 2008
DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR PATRIMONIAL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995. Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995, a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor patrimonial, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal.⁴⁰

Assunto: INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora.⁴¹

No primeiro julgado mencionado a ideia preconizada é que o planejamento tributário pode ser utilizado sem propósito negocial. Já no segundo julgado que foi favorável ao contribuinte, a única finalidade da economia de tributos é mediante a presença do propósito negocial.

Na visão de Denise Evangelista e Cláudio Aredes consoante a interpretação do planejamento tributário

A ausência de critérios objetivos para se auferir a legalidade da reorganização empresarial dentro do planejamento tributário, em virtude da aplicação equivocada da teoria do propósito negocial segundo sua concepção original, impõe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a tarefa de combater fraudes fiscais, sem prejudicar aqueles que buscam o equilíbrio fiscal de forma lícita.⁴²

⁴⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1402-001.252**. Relator Leonardo de Andrade Couto. Data da Sessão 07/11/2012. Publicado em 16/05/2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 14/10/2019.

⁴¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 103-23.290**. Relator Aloysio José Percínio da Silva. Data da Sessão 05/12/2007. Publicado em 05/07/2008. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 14/10/2019.

⁴² EVANGELISTA, Denise. CUNHA, Cláudio Aredes. **Aplicação da teoria do propósito negocial no planejamento tributário: entendimento do CARF e necessidade de mudanças no paradigma**

No capítulo seguinte será analisado o parágrafo único do artigo 116 do CTN e a arbitrariedade do Fisco em interpretar de forma ilegítima atos praticados pelos contribuintes de forma lícita e legítima, amparados pela liberdade de organizar seus negócios, o princípio da livre iniciativa, da liberdade privada, da livre concorrência e consequentemente em um direito de pagar menos tributos.

3 ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

De acordo com o Código Tributário Nacional o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, enquanto o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.⁴³

Anterior a ocorrência do fato gerador, deve estar presente a hipótese de incidência. O fato gerador é a concretização do fenômeno abstrato descrito na norma, ou seja, a hipótese de incidência. Após a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária que gerará a obrigação de pagar tributos. A realização do planejamento tributário deve ser realizado antes da concretização da hipótese abstrata descrita na norma.

Importante ressaltar que o pagamento de tributos por parte do contribuinte deve ser pautada pela ocorrência do fato gerador, logo, ante a ausência do fato gerador inexistente a obrigação do contribuinte em arcar com o pagamento de tributos.

O Código Tributário Nacional preconiza em seu artigo 116 as possibilidades em que é verificado a ocorrência do fato gerador e a existência dos seus efeitos. Além disso, a Lei Complementar 104/2001 incluiu o parágrafo único deste artigo que dispõe sobre as hipóteses em que deverão ser desconsiderados os atos e negócios jurídicos que dissimulam ou fraudam o fato gerador. A legislação tributária⁴⁴ dispõe que

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

atual. 2017. Disponível: <https://www.migalhas.com.br/ObservatorioCARF/111,MI256177,41046-Aplicacao+da+teoria+do+proposito+negocial+no+planejamento+tributario>. Acesso em 14/10/2019.

⁴³BRASIL. Código tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 18/09/2019.

⁴⁴BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20/09/2019.

(...)

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 ordinária⁴⁵. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

O Brasil, por meio do parágrafo único, do artigo 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, adotou o modelo francês, ao eleger uma fórmula ampla de combate ao abuso de direito.⁴⁶

No teor deste texto há a ideia da desconsideração de negócios jurídicos mediante a verificação por parte do Fisco da dissimulação praticada pelo Contribuinte. A dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.⁴⁷

A 1ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar Acórdão nº 101-94.771, acolheu o conceito de dissimulação como falseamento da realidade, contém no seu bojo um disfarce, no qual encontra-se escondida uma operação por meio de manipulação, artifício ou subterfúgio, em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou seja, a verdadeira intenção.

Nesse mesmo sentido a 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar a matéria atinente ao planejamento tributário praticado com intuito de reduzir a carga tributária da não cumulatividade do PIS/Cofins considerou que a dissimulação não confunde com a ideia de simulação, firma-se na ideia de disfarce ou de ocultamento, do encobrimento astucioso.⁴⁸

⁴⁵ Importante ressaltar que embora o artigo 116 parágrafo único do Código Tributário Nacional dependa de lei ordinária para desconsideração de negócios jurídicos que visam dissimular o fato gerador, a regulamentação legal não ocorreu até o momento. No entanto, o CARF tem visões diferentes acerca da desconsideração de negócios pelo Fisco. Quanto a interpretação Marco Aurélio Greco afirma que se não ocorreu o fato gerador (legalmente previsto e faticamente verificável) não se materializou a hipótese de incidência do parágrafo único do artigo 116 e os atos ou negócios praticados pelo contribuinte não poderão ser desconsiderados pela autoridade administrativa. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo. Dialética: 2011.

⁴⁶ RIBEIRO, Ricardo Lôdi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 190-192.

⁴⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-94.771 do Processo 10935.001212/2003-78**. Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária. 2004. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:primeiro.conselho.contribuintes;camara.1;turma.ordinaria:acordao:2004-11-11;101-94.771,4618546>. Acesso em 23/09/2019.

⁴⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3301-005.617**. Relator: Marcelo Costa Marques. Data da Sessão: 29/01/19. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 30/10/2019.

Segundo Adonilson Franco ao analisar a norma trazida no parágrafo único do artigo 116 do CTN afirma que

O dispositivo legal passou a conferir à autoridade administrativa competência para investigar a ocorrência do fato gerador dissimulado, isto é, fato gerador nascido de previsão legal, porém desprovido de motivação, de modo que, nesses casos, inexistente motivação, passível de desconsideração pela autoridade administrativa. É dizer, fato gerador imotivado é igual a fato gerador dissimulado, portanto, desconsiderado.⁴⁹

Ainda é tratado por parte da doutrina acerca da impropriedade técnica da cláusula do CTN para servir como regra geral antielisão, corrobora-se indiscutivelmente pelo artigo 167 do Código Civil, e sobre a verdadeira extensão da cláusula haverá de se pronunciar o Poder Judiciário.⁵⁰

Outra questão discute a respeito do referido artigo é sobre sua natureza jurídica. Para alguns autores a norma é considerada antielisiva e para outros não⁵¹, o que a torna impeditiva para as operações que tem como resultado a redução ou deferimento de pagamento de tributos. Na visão de Misabel Abreu Machado Derzi⁵²

A norma analisada tem aplicação restrita aos casos em que a forma jurídica desvia da realidade, porquanto interpretação em outro sentido estaria maculada de inconstitucionalidade em face dos princípios constitucionais que regem o ordenamento jurídico.

Consoante ao sentido da norma ser considerada como anti-elisão, a ideia é de que não estaria diante de instituição da figura da fraude à lei, como repúdio a todo e qualquer planejamento tributário, mas sim do instituto do abuso de direito.⁵³

De acordo com Tiago Conde Teixeira e Yann Santos Teixeira

Em relação à norma disposta no parágrafo único do artigo 116 do CTN, conclui-se que possui natureza interpretativa, sendo plenamente eficaz, e sua aplicação restringe às situações em que as operações do contribuinte, não tem efetividade, de forma a mascarar a realidade. Ou seja, seu real significado configura em prever à administração fazendária a possibilidade de afastar negócios jurídicos em que a forma se dissocia da realidade, rejeitando, por conseguinte, interpretações que visam informar toda e

⁴⁹FRANCO, Adonilson. **O controle do Fisco sobre o planejamento tributário no Brasil, mesmo sem fundamentação legal - CTN, Art. 116, parágrafo único nunca foi regulamentado - Como essa matéria será julgada pelo STJ e STF?** 2014. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=301704&printpage=_. Acesso em 23/09/2019.

⁵⁰MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo. Dialética, 2002. p. 96.

⁵¹Em sentido contrário, o autor entende o dispositivo como uma norma antievasão: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder da Administração**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p.102.

⁵²DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense. 2013. p.1097 – 1103.

⁵³REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartir Latin, 2008. p.196.

qualquer atividade do contribuinte que tem o condão de reduzir sua carga fiscal.⁵⁴

A norma antielisão reforça os poderes da Administração Tributária e na visão de Breno de Paula⁵⁵ pode ter sua constitucionalidade contestada. A própria noção de Estado Democrático de Direito não admite uma norma antielisão se esta é vista como atribuição de competência à autoridade da administração tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos a pretexto de alcançar a capacidade contributiva de quem os pratica.

Em contraponto a esse entendimento referente à discrepância entre a referida norma e a constitucionalidade, Ricardo Lôdi⁵⁶ afirma que a cláusula geral antielisiva brasileira é compatível com a Constituição Federal, uma vez que não fere o princípio da legalidade e não autoriza a utilização da integração analógica ainda que tal cláusula consista em uma exceção legítima ao artigo 108 §1º do CTN.

Ainda há entendimento de que a norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN é considerada uma norma anti-simulação e não uma norma geral antielisiva, dessa forma, o termo dissimulação é interpretado como sinônimo de simulação e reforçaria a fiscalização da Administração Tributária nos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com intuito de simulação.

Outro requisito trazido no texto da norma é que deve ser regulamentada mediante lei ordinária, mediante a observância de critérios materiais como o ônus da prova pertencente ao Fisco; ainda só poderá ocorrer a desconsideração na hipótese de existir prova do intuito de dissimular, além da prova da simulação; e só haverá tributação caso o ato dissimulado constitua um fato gerador.⁵⁷

⁵⁴ TEIXEIRA, Conde Tiago; TEIXEIRA, Yann Santos. **O Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional e Sua Natureza Jurídica**. In: MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Contemporâneo. 50 Anos do Código Tributário Nacional**. Revista dos Tribunais. 1ª Edição. 2016.

⁵⁵ PAULA, Breno de. **Planejamento tributário é atividade privativa da advocacia**. 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/planejamento-tributario-e-atividade-privativa-da-advocacia/>. Acesso em 20/09/2019.

⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lôdi. **O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva**. IN: CARVALHO, Fábio Junqueira de (coord.). **Mini Reforma tributária. Reflexões sobre a Lei 10.637/2002 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/2003**. Belo Horizonte: Mandamento, 2003, p.357-358.

⁵⁷ HAGA, Adriano Keitch Yjich. **Interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – Planejamento Tributário e finalidade da norma**. 2009. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=220085&key=4. Acesso em 24/09/2019.

A aplicabilidade do dispositivo ainda é questionada por diversos tributaristas, Ives Gandra⁵⁸ afirma que a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim.

A economia tributária é considerada uma hipótese de viabilização dos negócios, haja vista a carga tributária elevada que incide os atos jurídicos praticados pelo contribuinte. Sendo assim, ao praticar atos de forma ilegal pautadas pela dissimulação, fraude ou dolo haverá a desconsideração pelo Fisco, no entanto, o contribuinte ao realizar atos jurídicos pautados pelos requisitos exigidos pela legislação tributária e princípios constitucionais com intuito de reduzir o pagamento dos tributos, devem ser considerados válidos.

Quanto a interpretação⁵⁹ dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte por parte do Fisco concernente a economia tributária, esta é dotada de subjetividade. Desconsiderar os negócios jurídicos pelo excessivo grau de subjetividade permitido pela norma seria violar a garantia do contribuinte, declarando a existência de fato gerador que não existe e obrigando o contribuinte a pagar tributo indevido.⁶⁰

O planejamento tributário legítimo busca alcançar valores jurídicos que envolvem a liberdade, capacidade contributiva e igualdade tributária. Dessa forma, as atitudes dos contribuintes que objetivam a reestruturação dos negócios não podem ser desconsiderados pelo Fisco mediante interpretações que não trazem segurança jurídica ao cidadão, bem como ferem as garantias da legalidade tributária.

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 119, ago/2005. p. 120-134. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00589>. Acesso em 24/09/2019.

⁵⁹ Diante da alta carga tributária incidente sobre as atividades em geral no nosso país, é claro que o direito de escolher o caminho que lhe acarretará menor encargo tributário assiste ao contribuinte, sob a condição de ele não incorrer em violação de norma legal ou de direito do Fisco, posto que, criar mecanismos antes da ocorrência do fato gerador, através de um planejamento tributário, considera-se uma atividade lícita, ao contrário dos mecanismos efetuados após a ocorrência do fato gerador, dando azo a penalidades (...). O Fisco possui em suas mãos um cheque em branco, já que a linha que separa a elisão efetuada pelo contribuinte (lícita) e a visão estouvada do Mesmo Instituto, pelo ente tributante, é extremamente tênue. ZYLBET, Fábio. **O parágrafo único do art. 116 do CTN à luz dos conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal**. Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 43/2002 | p. 34 - 39 . Mar - Abr / 2002 Doutrinas Essenciais de Direito Tributário | vol. 6 | p. 291 - 298 | Fev / 2011.

⁶⁰ RODRIGUES, Heyrovsky Torres. **O planejamento tributário a luz do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional**. Brasília.2014.

Concernente a liberdade econômica dos contribuintes em face da desconsideração de negócios praticados lícitamente a Lei 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica) antiga MP 881/2019, trata de medidas de desburocratização e simplificação de processos para as empresas e empreendedores em face da atuação estatal.

No que tange a aplicação desta norma no planejamento tributário, a MP 881/2019 acaba por reforçar o dever (ou ônus da prova) da autoridade fiscal de comprovar a existência de defeito no negócio jurídico realizado pelo particular, como ainda deixa claro que a presunção de validade e eficácia desses negócios correrá sempre em favor do contribuinte. Isso tudo visando a um objetivo maior: promover a liberdade econômica, a segurança jurídica e o ambiente de negócios no Brasil.⁶¹

No tópico seguinte será realizado um aprofundamento acerca de alguns julgamentos e dos parâmetros adotados para desconsideração de atos e negócios lícitos, além de que que não observam o real pretexto e objetivo do planejamento tributário e sim parte de interpretações dotadas de aspectos subjetivos.

4 A POSIÇÃO DO CARF AO TRATAR DA DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é uma conduta necessária para o desenvolvimento das atividades regulares das Empresas. A desconsideração ou a invalidade do planejamento tributário deve ser realizada mediante a ponderação entre a liberdade do contribuinte em planejar livremente as atividades econômicas, a capacidade contributiva, a situação tributária atual, a regularidade da empresa e a intenção do contribuinte em reduzir tributos.

Nesse mesmo sentido, segundo Ricardo Lôdi:

Vários quesitos devem ser verificados em conjunto como a inadequação da prática do ato e a finalidade da norma, a intenção única de eliminar o pagamento de tributos devidos, identidade ou semelhança de efeitos econômicos, proteção ainda que sob o aspecto formal do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo.⁶²

⁶¹ HONÓRIO, Paulo Junior., RIBAS, Pedro Henrique Garzon. **Implicações da "MP da liberdade econômica" no planejamento tributário**. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-25/opinio-implicacoes-mp-881-planejamento-tributario#author>. Acesso em 24/09/2019.

⁶² RIBEIRO, Ricardo Lôdi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 145-146.

As decisões acerca dos planejamentos tributários têm sido antagônicas por parte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, adotando critérios diversificados de desconsideração de atos e negócios jurídicos ao longo do tempo e de acordo com a composição da Câmara Julgadora.

A seguir será tratado acerca das posições desfavoráveis e favoráveis ao contribuinte adotadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no que tange a economia tributária realizada pelo planejamento tributário. Ainda merece destaque dizer que as análises seguintes farão parte de decisões proferidas pelas Câmaras Ordinárias e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como será realizado um paralelo da visão judicial sobre os casos.

4.1 POSIÇÕES DESFAVORÁVEIS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Um dos tipos de planejamento tributário são operações realizadas amortização de ágio interno.

Com relação à isso, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em operações de amortização de ágio interno no período de setembro de 2005 a junho de 2010 após a realização da reorganização societária, no Acórdão 9101-002.391⁶³ de Relatoria de Adriana Rêgo, afirmou que

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
 Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010
 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.
 Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.
 Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Diante desse contexto, o grupo Gerdau Aços Longos recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em desfavor do acórdão nº 1301-01.434 que negou provimento do recurso voluntário que trata de ágio gerado em operações societárias. O Recorrente aduziu a divergência do Tribunal Administrativo em caracterizar operações ágio interno, bem como a inovação do acórdão em tratar da falta de propósito negocial e fundamental econômica à reestruturação de empresas

⁶³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.391**. Relator: Adriana Gomes Rego. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso: 31/10/2019.

do mesmo grupo econômico, o que demonstra a insegurança jurídica atinente à matéria e prejudica diretamente os contribuintes.

Insta ressaltar o direito à livre organização e a irrelevância da estrutura societária para efetiva geração de ágio, sendo, portanto, lícito e apresentando justificativas e vantagens operacionais que demonstrariam propósitos negociais distintos ao mero aproveitamento fiscal do ágio.⁶⁴

Para Relatora do aludido caso, o ágio deve ter como origem o propósito negocial, bem como substrato econômico de forma que apenas registros escriturais não são suficientes para caracterização do planejamento tributário por meio do ágio. Além disso, a operação deve ser realizada por partes interdependentes entre si e a aquisição de quotas devem importar em dispêndio para o adquirente e ganhos para o alienante, caso não realizado desse modo é um ato simulado com objetivo de um ágio dedutível para fins fiscais. Diante disso, negou o Recurso Especial interposto pelo Recorrente Gerdeu Aços Longos S.A.

Judicialmente, o cenário é mais favorável aos contribuintes, a acolhida é melhor porque não existe o viés fiscal da Câmara Superior⁶⁵. Importante ressaltar que diferente do Tribunal Administrativo, o Tribunal Regional da 2ª Região em sede de embargos à execução opostos por Gerdeu Aços Longos S.A, entendeu ser legítima a operação de amortização fiscal do ágio, bem como não se vislumbrou qualquer incompatibilidade com a constituição. Sendo assim, no processo nº 0143649-58.2017.4.02.5101/RJ, o Judiciário do Rio de Janeiro entendeu que

É forçoso reconhecer a inexistência de óbice para que o contribuinte se valha de práticas e estratégias, dentro dos marcos legais, vocacionadas a reduzir a carga tributária futura que sobre seus bens e operações possa a vir a incidir, ou seja, planejamento tributário. A circunstância de o planejamento tributário redundar em expressiva redução de créditos que poderiam ser arrecadados pelo Fisco, como ocorre no caso vertente, por si só, não torna ilícita a conduta do contribuinte.⁶⁶

⁶⁴ PINTO, Fernando Brasil. **CARF define critérios para amortização de ágio decorrente da rentabilidade futura**. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-17/direto-carf-carf-define-criterios-amortizacao-agio-rentabilidade-futura>. Acesso em: 31/10/2019.

⁶⁵ BRASIL. Valor Econômico. **Empresas vencem na Justiça disputa bilionária sobre ágio. Contribuintes conseguem reverter derrotas sofridas na esfera administrativa**. São Paulo. 22/10/19. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/10/22/empresas-vencem-na-justica-disputa-bilionaria-sobre-agio.ghtml>. Acesso em 31/10/2019.

⁶⁶ BRASIL. Tribunal Regional da 2ª Região. Embargos à Execução nº 0143649-58.2017.4.02.5101/RJ. Juiz Federal Silvio Wanderley do Nascimento Lima. 2019.

Em decisão semelhante alega a Juíza Federal, no processo nº 5011781-15.2018.4.03.6100⁶⁷, da 4ª Vara Cível Federal de São Paulo, ao analisar ação anulatória impetrada pela empresa Jhonson & Jhonson, reconheceu que o Fisco não pode desconsiderar os negócios jurídicos da forma em que realizados, pela simples suposta falta de propósito negocial. Se não houver fraude ou simulação nas operações realizadas, estas serão válidas, ainda que tenham o propósito único de economizar tributos.

Ao retornar para a jurisprudência administrativa, a Primeira Câmara Ordinária do CARF ao analisar o acórdão nº 101-94.986⁶⁸, não considerou a forma menos onerosa pelo contribuinte para realizar seus negócios referente à emissão de debêntures pelo fato de implicar novação creditícia, de forma que não pode se limitar apenas a um dos seus efeitos mas a todos os pagamentos feitos pelos acionistas a título de IRPF.

Ademais, de acordo com o conselheiro Mário Junqueira, nesse caso, a Constituição Federal de 1988 não há um direito absoluto do contribuinte para o uso de quaisquer mecanismos indiretos na busca da redução da carga tributária

Concernente a aplicação do artigo 116 parágrafo único do CTN, o Tribunal Administrativo tratou da análise da legalidade do planejamento tributário, com fulcro a ocorrência ou não do abuso de direito e da existência ou não do propósito negocial nas operações de alienação das cotas das empresas. A análise perpassa ao entendimento do artigo 116 do CTN como do artigo 167 do Código Civil

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 2012
IRPF. GANHO DE CAPITAL. DISSIMULAÇÃO. EMPRESA-VEÍCULO.
AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.
DESCONSIDERAÇÃO.

⁶⁷ Em ação anulatória de lançamento fiscal ajuizada por Johnson & Johnson Brasil Industria e Comércio de Produtos Para Saúde LTDA perante o TRF 3, que discute acerca a legitimidade da reorganização societária. A Requerente afirma que como esse ágio (sobrepço) estava fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do negócio desenvolvido no Brasil pelas subsidiárias do grupo Johnson & Johnson e decorria de um legítimo custo de aquisição, efetivamente incorrido e desembolsado em caixa, uma das consequências previstas na legislação fiscal então em vigor era a possibilidade de deduzir as contrapartidas de sua amortização das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, atendidos determinados requisitos. BRASIL. Tribunal Regional da 3ª Região. Processo nº 5011781-15.2018.4.03.6100. Juíza Federal Substituta Tatiano Pataro Pereira. Data de Publicação: 18/06/18. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/06/ea7e677a6a5d52c6a317d48c121dcbfb.pdf>. Acesso em 31/10/19.

⁶⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 101-94.986**. Relatora: Sandra Maria Faroni. Data da Sessão: 19/05/05. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 31/10/2019.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital em operação de alienação de ações, mediante dissimulação com utilização de empresa-veículo e ausente propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, forte no art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).⁶⁹

Ainda no que diz a respeito a desconsideração de negócios com a finalidade de dissimular o fato gerador, a 2ª Turma da Câmara Ordinária conheceu Recurso Voluntário nº 2202-004.663⁷⁰ e considerou que decorre da combinação do artigo 116, parágrafo único, com os artigos 142 e 149, inciso VII do CTN, sendo assim constatou a responsabilização tributária pelo crédito tributário lançado, além de que imputou o pagamento da multa qualificada ao contribuinte.

Nesse mesmo contexto quanto a aplicação do artigo 116 do CTN em casos que não tratam da dissimulação em si, Tiago Conde e Yann Santos defendem que

Assim entendesse que o parágrafo único do art. 116 do CTN teve como objeto transportar o instituto da dissimulação ao direito tributário, explicitando o parâmetro disponível à fiscalização tributária. Registre-se que, de fato, o CTN já previa o lançamento de ofício quando comprovada a simulação do contribuinte, bem como diversos teóricos já manifestaram que o citado parágrafo único não inovou no ordenamento; contudo, acreditasse que anteriormente o CTN não deixava expressa a possibilidade de a administração infirmar operações sem examinar a sua validade jurídica. Ou seja, sustenta-se que o referido dispositivo explicitou que o Fisco deve se ater à análise da realidade em face da forma, deixando de lado a verificação da nulidade do negócio jurídico.⁷¹

Dessa forma, a partir da análise dos julgados, o Tribunal Administrativo realiza a desconsideração dos negócios e dos planejamentos tributários, não leva em conta aspectos necessários a viabilização dos negócios, além da preponderância entre o cumprimento dos requisitos presentes na legislação tributária, a real intenção da conduta do contribuinte e os princípios constitucionais que envolvem a liberdade negocial.

⁶⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2402-006.696. Relator: Luis Henrique Dias Lima. Data da Sessão: 04/10/18. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcor dao=7498105>. Acesso em 22/10/2019.

⁷⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2202-004.663. Relatora: Rosy Adriane da Silva Dias. Data da Sessão 07/08/18. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 30/10/2019.

⁷¹ TEIXEIRA, Tiago Conde; TEIXEIRA, Yann Santos. **O Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional e Sua Natureza Jurídica**. In: MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Contemporâneo. 50 Anos do Código Tributário Nacional**. Revista dos Tribunais. 1ª Edição. 2016.

A Autoridade Administrativa ao desconsiderar atos praticados pelo contribuinte com fito de reduzir a carga tributária a partir de conceitos de simulação ou a ausência de propósito negocial, age de forma arbitrária e profere decisões dotadas de insegurança jurídica, princípio que deve nortear as relações jurídico tributárias.

Neste diapasão, o Fisco visa à desqualificação das operações ditas elusivas que envolvem ilícitos como abuso de direito, fraude e simulação, entretanto, é preciso registrar que o direito de auto-organização e livre iniciativa deve ser garantido pelo Estado quando utilizados meios lícitos em consonância com a lei.⁷²

Ademais, a norma simplificadora não poderá no caso concreto ter como resultado uma tributação que afaste a capacidade contributiva. Por outro lado, em nenhum caso individual o contribuinte poderá ser obrigado a contribuir em valor que absurdamente afaste a capacidade contributiva efetiva.⁷³

Quanto as decisões dos tribunais atualmente, segundo Renan Melo

A desconsideração dos negócios estão sendo com fins exclusivamente elisivos, por considerar as mesmas como simulação e até fraude, aplicando, desta forma, o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional. O ponto de vista que temos é o de que não se pode aplicar esta norma sem um cuidadoso juízo de valor, pois estamos diante de um delicado confronto entre direitos fundamentais do contribuinte.⁷⁴

Além disso, o despacho que desconsidera o negócio jurídico ainda que tenha natureza constitutiva, por si só, não tem o condão de fazer com que a obrigação tributária nasça e induza o contribuinte ao pagamento do tributo. Dessa forma, se o ato ou negócio jurídico com consequência elisiva foi eficaz, o contribuinte jamais terá praticado o fato impositivo da obrigação fiscal.

4.2 POSIÇÕES FAVORÁVEIS ACERCA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nos casos acima mencionados, não houveram decisões favoráveis aos contribuintes na realização do planejamento tributário por parte das Câmaras Superiores. A seguir, serão demonstrados dois acórdãos em que foram

⁷² MARCIO, Vendramim. **A teoria do planejamento tributário e a mudança da jurisprudência na Receita Federal**. 2018. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/67741/a-teoria-do-planejamento-tributario-e-a-mudanca-da-jurisprudencia-na-receita-federal/3>. Acesso em 15/10/2019.

⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lôdi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.189.

⁷⁴ MELO, Renan Wanderley Santos. **A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. RDIET, Brasília, V.10, nº 1, p. 267-281, jan-jun,2015.

considerados válidos os negócios jurídicos praticados por parte das Câmaras Ordinárias.

Posição contrária a desconsideração de negócios jurídicos praticados pelo contribuinte confirmado pelas as decisões, tratadas pelo item anterior, no Acórdão nº 3401-005.228⁷⁵ de relatoria de Leonardo de Araújo, foi considerado que ante a ausência de lei ordinária não pode haver a desconsideração de atos e negócios jurídicos

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
 Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011
 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO. O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de 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 que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.

A 1ª Turma da Câmara Ordinária referente a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, verificou sob o escopo da licitude ou da ilicitude e desde que o contribuinte não praticasse o ato jurídico com intuito simulatório ou de ocultar e excluir o fato gerador, é considerado válido. Dessa forma, verificou que

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
 Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013
 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. Cabe a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, nos termos do art. 124, I, do CTN.
 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da

⁷⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3401-005.228**. Relator: Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Data da Sessão: 27/08/18. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 30/10/2019.

Lei nº 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluírem o fato jurídico tributário.⁷⁶

O processo administrativo tributário tem como objetivo a possibilidade de garantia dos interesses da Fazenda Pública e do Contribuinte, sendo assim merece destaque é que o CARF ao julgar recursos administrativos e proferir decisões antagônicas com relação à economia de tributos de forma lícita, gera insegurança jurídica, o que prejudica diretamente o contribuinte.

Merece destaque ainda a liberdade organizacional do contribuinte em gerir seus negócios, dessa forma, ao realizar o planejamento tributário de forma que a empresa tenha como arranjo orquestrado pautados por formas lícitas e legítimas, a desconsideração do negócio não é medida que se impõe ao CARF, pois segundo reportagem veiculada pelo Valor Econômico⁷⁷ até o fim de 2017, os contribuintes perderam em quase a totalidade dos casos julgados pela Câmara Superior.

5 CONCLUSÃO

O Brasil é composto por dezenas de impostos, o que atinge diretamente as atividades empresarias. O planejamento tributário tem como objetivo principal a reorganização e a reestruturação das atividades empresariais, mediante a redução da carga tributária incidente.

Dessa forma, o ato preventivo é amparado pela liberdade constitucional da livre iniciativa, privacidade e liberdade negocial, bem como do dever de não pagar tributos com o maior ônus. O planejamento tributário ainda é dotado de licitude e legitimidade, considerado um ato de elisão fiscal, antecedente ao fato gerador e tendente a impedir o surgimento da obrigação tributária.

A norma geral antielisão é aquela que permite à Administração Tributária fazer uma interpretação da intenção do contribuinte em praticar os negócios jurídicos. No entanto, a norma não deve ter o condão de afastar toda operação no

⁷⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3301-004.593**. Relator: Semiramis de Oliveira Duro. Data da Sessão 18/04/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcor dao=7316403>. Acesso em 22/10/2019.

⁷⁷ BRASIL. Valor Econômico. **Empresas vencem na Justiça disputa bilionária sobre ágio. Contribuintes conseguem reverter derrotas sofridas na esfera administrativa**. São Paulo. 22/10/19. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/10/22/empresas-vencem-na-justica-disputa-bilionaria-sobre-agio.ghtml>. Acesso em 31/10/2019.

qual o contribuinte vise a redução da carga tributária e sim aquelas que dissociem da realidade, com objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador.

É de suma importância a análise da aplicação dos termos contidos no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional para desconconsideração do planejamento tributário realizado pelo contribuinte com o objetivo de reduzir sua carga tributária, tendo em vista que a sua redação dá margem para interpretações subjetivas e arbitrárias pelas Câmaras Ordinárias e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

Note-se, portanto, que a Administração Tributária não pode desconconsiderar pura e simplesmente atos praticados pelo contribuinte com o intuito de economia tributária, taxando como o único objetivo do contribuinte o não pagamento de tributos, de forma a proferir na maioria das vezes decisões desfavoráveis ao cidadão. O contribuinte ao optar por arcar com um ônus tributário menor de forma lícita, não está praticando qualquer infração de natureza cível, penal ou tributária.

A norma preconizada no artigo 116 parágrafo único, dá margem à Autoridade Tributária para interpretar a real intenção do contribuinte ao praticar negócios e atos jurídicos. Sendo assim, o empresário ao realizar o planejamento tributário dotado de eficácia e com fito de redução dos tributos não deve ter o negócio jurídico desconconsiderado apenas baseado em critérios rasos e subjetivos, e que não levam em conta a capacidade contributiva, livre iniciativa e a privacidade em organizar seus negócios.

A norma ainda é pendente de regulamentação pela via de lei ordinária e de critérios materiais, além disso, é clara a falta de detalhamento do legislador a respeito do alcance da norma geral antielisiva, o que provoca insegurança jurídica perante os atos praticados com efeitos tributários pelo contribuinte e consequentemente desconconsiderados pela Autoridade Tributária.

A interpretação dos atos jurídicos praticados pelos contribuintes à luz do artigo 116 parágrafo único, deve ser realizada de forma a verificar real intenção do contribuinte, haja vista que muitas vezes estes atos são realizados com o objetivo de reduzir o pagamento de tributos pautados pela legalidade e não devem ser lidos como maneira extensiva, bem como seja considerado atos de evasão fiscal e ainda provoque a aplicação de multas sancionatórias por parte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 17/08/2019.

BRASIL. **Código Civil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em 10/09/2019.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 02/09/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1402-001.252**. Relator Leonardo de Andrade Couto. Data da Sessão 07/11/2012. Publicado em 16/05/2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 14/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 103-23.290**. Relator Aloysio José Percínio da Silva. Data da Sessão 05/12/2007. Publicado em 05/07/2008. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 14/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 101-94.771 do Processo 10935.001212/2003-78**. Primeiro Conselho de Contribuintes. 1^a Câmara. Turma Ordinária. 2004. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:primeiro.conselho.contribuintes;camara.1;turma.ordinaria:acordao:2004-11-11;101-94.771,4618546>. Acesso em 23/09/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2402-006.696**. Relator: Luis Henrique Dias Lima. Data da Sessão: 04/10/18. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7498105>. Acesso em 22/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso nº 143.071**. Relator Valmir Sandri. Data da Sessão: 23/02/2006. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4657670>. Acesso em 14/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3301-004.593**. Relator: Semiramis de Oliveira Duro. Data da Sessão 18/04/2018. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7316403>. Acesso em 22/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 101-94.986**. Relator: Sandra Maria Faroni. Data da Sessão 19/05/2005. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 22/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2202-004.663**. Relatora: Rosy Adriane da Silva Dias. Data da Sessão 07/08/18. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 30/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3301-005.617**. Relator: Marcelo Costa Marques. Data da Sessão: 29/01/19. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 30/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1302-003.276**. Relator: Flávio Machado Vilhena Dias. Data da Sessão 11/12/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>. Acesso em 30/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3401-005.228**. Relator: Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Data da Sessão: 27/08/18. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 30/10/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.391**. Relator: Adriana Gomes Rego. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso: 31/10/2019.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Planejamento e tributação. **Estudo sobre carga tributário/PIB X IDH – Cálculo do IRBES – Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade**. Edição Junho de 2019. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1Wd_BUjYlsUbk5jWZNA-t1_GMzA4c7epd/view. Acesso em 14/10/2019.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Tributação no Brasil: Estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos**. Organizador Adolfo Sachsida. Brasília, 2017.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas. Rio de Janeiro. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. **HC: 135426 SP 2009/0084541-1**. Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Julgamento: 26/02/2013, Data de Publicação: DJe 18/04/2013. Disponível em:

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23533901/habeas-corpus-hc-135426-sp-2009-0084541-1-stj>. Acesso em 18/09/2019.

BRASIL, Supremo Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL REsp 1688878/SP 2017/0201621-1**. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. DJ: 04/04/2018. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?b=ACOR&livre=201702016211.R EG.%20E%20@DTPB=20180404>. Acesso em: 18/09/2019.

BRASIL. Tribunal Regional da 3ª Região. **Processo nº 5011781-15.2018.4.03.6100**. Juíza Federal Substituta Tatiano Pataro Pereira. Data de Publicação: 18/06/18. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/06/ea7e677a6a5d52c6a317d48c121dcbfb.pdf>. Acesso em 31/10/19.

BRASIL. Valor Econômico. **Empresas vencem na Justiça disputa bilionária sobre ágio. Contribuintes conseguem reverter derrotas sofridas na esfera administrativa**. São Paulo. 22/10/19. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/10/22/empresas-vencem-na-justica-disputa-bilionaria-sobre-agio.ghtml>. Acesso em 31/10/2019.

CAMPOS, Carlos Alexandre. **O dever fundamental de pagar "tributos" na Constituição de 1988**. Disponível em: https://www.academia.edu/34820873/O_dever_fundamental_de_pagar_tributos_na_Constitui%C3%A7%C3%A3o_de_1988. Acesso em: 18/06/2019

CARDOSO, Letycia; VALLE, Patrícia. **Imposto: o que faz tudo ser mais caro no Brasil**. 2019. Disponível em: <https://extra.globo.com/noticias/economia/imposto-que-faz-tudo-ser-mais-carro-no-brasil-23510360.html>. Acesso em 19/09/2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. Ed. São Paulo. Saraiva, 2005. p.242-244.

CEZAROTI, Guilherme. **Análise crítica da jurisprudência do conselho dos contribuintes a respeito do planejamento tributário**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães., ANDRADE, José Maria Arruda. **Planejamento tributário**. São Paulo. MP Editora. 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense. 2013 (p.1097 – 1103).

EVANGELISTA, Denise. CUNHA, Cláudio Aredes. **Aplicação da teoria do propósito negocial no planejamento tributário: entendimento do CARF e necessidade de mudanças no paradigma atual**. 2017. Disponível: <https://www.migalhas.com.br/ObservatorioCARF/111,MI256177,41046-Aplicacao+da+teoria+do+proposito+negocial+no+planejamento+tributario>. Acesso em 14/10/2019.

FRANCO, Adonilson. **O controle do Fisco sobre o planejamento tributário no Brasil, mesmo sem fundamentação legal - CTN, Art. 116, parágrafo único nunca foi regulamentado - Como essa matéria será julgada pelo STJ e STF?** 2014. Disponível em:

http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=301704&printpage=_. Acesso em 23/09/2019.

FERREIRA, Luís Felipe Wallauer. **Caracterização do dolo e a aplicação das multas isolada, qualificada e agravado no âmbito do planejamento tributário.** Lajeado. 2015. Disponível em:

<https://www.univates.br/bdu/bitstream/10737/892/1/2015LuisFelipeWallauerFerreira.pdf>. Acesso em: 15/10/2019.

FREITAS, Rodrigo. **Metodologia para a Análise das decisões – “Normative Systems”**. In: Shoueri, Luís Eduardo (Coord.). Planejamento tributário e o “propósito negocial”: mapeamento de decisões do conselho de contribuinte de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário: nem tanto ao Mar, nem tanto à Terra.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes questões atuais do direito tributário.** Dialética. 10º Volume, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

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

HAGA, Adriano Keith. **A interpretação do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional – Planejamento tributário e finalidade da norma.** Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET. São Paulo. 2009. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Adriano-Keith-Yjichi-Haga-Interpretação-do-parágrafo-único-do-artigo-116-do-código-tributário-nacional-planejamento-tributário-é-finalidade-da-norma..pdf>. Acesso em 18/09/2019.

HONÓRIO, Paulo Júnior., RIBAS, Pedro Henrique Garzon. **Implicações da “MP da liberdade econômica” no planejamento tributário.** 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-25/opinio-implicacoes-mp-881-planejamento-tributario#author>. Acesso em 24/09/2019.

INOUE, Claudia Roberta de Souza. **Lacunas Legais e voracidade arrecadatória geram insegurança jurídica.** [em] Revista. Ano II. Nº9. Disponível em: http://www.rubensnaves.com.br/uploads/edition_files/file/527d257cf8159aaaa3000032/TEXTO_INTEGRAL.pdf. Acesso em 25/08/2019.

JANCZESKI, Célio Armando. **Planejamento tributário e o negócio jurídico indireto. Simulação, dissimulação, abuso de forma e abuso de direito.** In: Planejamento tributário. MP editora: São Paulo, 2007, p. 117

LIMA, Emanuel Marcos. REZENDE, Amaury José. **Um estudo sobre evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer**. Interações, Campo Grande, MS, v. 20, n.1, p-239-255, jan./mar. 2019.

LOPES, Diego Cavalcante. **A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal**. Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 131/2016 | p. 199 - 220 | Nov - Dez /2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARCIO, Vendramim. **A teoria do planejamento tributário e a mudança da jurisprudência na Receita Federal**. 2018. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/67741/a-teoria-do-planejamento-tributario-e-a-mudanca-da-jurisprudencia-na-receita-federal/3>. Acesso em 15/10/2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 119, ago/2005. p. 120-134. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00589>. Acesso em 24/09/2019.

MELO, Renan Wanderley Santos. **A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. RDIET, Brasília, V.10, nº 1, p. 267-281, jan-jun,2015.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo. Dialética, 2002. p. 33 e 34.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo. Dialética, 2002. p. 96.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo. Dialética, 2002. p. 99.

MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O Parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão?** Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT; ABDT, v. 19, n. 99, jul./ago. 2011. p. 14.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

PAULA, Breno de. **Planejamento tributário é atividade privativa da advocacia**. 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/planejamento-tributario-e-atividade-privativa-da-advocacia/>. Acesso em 20/09/2019.

PINTO, Fernando Brasil. **CARF define critérios para amortização de ágio decorrente da rentabilidade futura**. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-17/direto-carf-carf-define-criterios-amortizacao-agio-rentabilidade-futura>. Acesso em: 31/10/2019.

QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. Planejamento Tributário e a Jurisprudência Administrativa. Coord: Hugo de Brito Machado. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET. 2016.p. 529).

REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartir Latin, 2008. p.196.

RIBEIRO, Ricardo Lôdi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 145-146.

RIBEIRO, Ricardo Lôdi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.189.

RIBEIRO, Ricardo Lôdi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 190-192.

RIBEIRO, Ricardo Lôdi. **O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva**. IN: CARVALHO, Fábio Junqueira de (coord.). Mini Reforma tributária. Reflexões sobre a Lei 10.637/2002 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/2003. Belo Horizonte: Mandamento, 2003, p.357-358.

RODRIGUES, Heyrovsky Torres. **Planejamento tributário à luz do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional**. Brasília. 2014.

ROQUE, Jorge. Consultor Jurídico. **Planejamento Tributário deve ser feito com Propósito Negocial**. Disponível: <https://www.conjur.com.br/2014-jan-27/jorge-roque-planejamento-tributario-feito-proposito-negocial>. 2014. Acesso em 15/10/2019.

TEIXEIRA, Tiago Conde; TEIXEIRA, Yann Santos. **O Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional e Sua Natureza Jurídica**. In: MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Contemporâneo. 50 Anos do Código Tributário Nacional**. Revista dos Tribunais. 1ª Edição. 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Planejamento tributário e limites na desconconsideração de negócios jurídicos. 2008.** Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI55576,71043-Planejamento+tributario+e+limites+na+desconsideracao+de+negocios>. Acesso em 21/08/2019.

TOVAR, Leonardo Zehuri. **Levando o planejamento tributário a sério – não existe planejamento de prateleira. A impensável equiparação entre texto e norma**. Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 119/2014 | p. 259 - 285 | Nov - Dez / 2014.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder da Administração**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p.102.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Direito fundamental a não pagar tributos**. 2016. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/direito-fundamental-a-nao-pagar-tributos/16513>. Acesso em: 14/10/2019.

VENTURA, Manoel. **Reforma Tributária: equipe de Paulo Guedes quer rever isenção fiscal de entidades filantrópicas**. *O Globo*, [S. l.], 17 set. 2019. ECONOMIA, p. 1-5. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/reforma-tributaria-equipe-de-paulo-guedes-quer-rever-isencao-fiscal-de-entidades-filantropicas-23953050>. Acesso em: 18 set. 2019.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 27.

ZYLBET, Fábio. **O parágrafo único do art. 116 do CTN à luz dos conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* | vol. 43/2002 | p. 34 - 39 . Mar - Abr / 2002 *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* | vol. 6 | p. 291 - 298 | Fev / 2011.