



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

STEFANNE DE FREITAS SÁ

**O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CRITÉRIO DE LEGITIMIDADE DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO
CARF.**

**NATAL
2025**

STEFANNE DE FREITAS SÁ

O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CRITÉRIO DE LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF.

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André de Souza Dantas Elali.

NATAL

2025

Esta obra está licenciada com uma licença *Creative Commons* Atribuição 4.0 Internacional. Permite que outros distribuam, remixem, adaptem e desenvolvam seu trabalho, mesmo comercialmente, desde que creditem a você pela criação original. Link dessa licença: creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode

Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
Sistema de Bibliotecas - SISBI
Catalogação de Publicação na Fonte. UFRN - Biblioteca Setorial do Centro Ciências Sociais
Aplicadas - CCSA

Sá, Stefanne de Freitas.

O propósito negocial como critério de legitimidade do planejamento tributário: uma análise da jurisprudência do CARF / Stefanne de Freitas Sá. - Natal, 2025.

62 f.: il.

Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Direito, Natal, RN, 2025.

Orientação: Prof. Dr. André de Souza Dantas Elali.

1. Planejamento tributário - Monografia. 2. Propósito negocial - Monografia. 3. Elisão fiscal - Monografia. 4. Evasão fiscal - Monografia. 5. Legalidade - Monografia. I. Elali, André de Souza Dantas. II. Título.

RN/UF/Biblioteca Setorial Dr. Paulo Bezerra CDU 34:336.2

STEFANNE DE FREITAS SÁ

O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CRITÉRIO DE LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF.

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. André de Souza Dantas Elali.

Membro Interno

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE

Prof. Dr. Artur Cortez Bonifácio

Membro Interno

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE

Prof. Me. André Felipe Alves

Membro Externo

AGRADECIMENTOS

Não poderia começar meus agradecimentos se não, ao meu Pai, Jesus Cristo. Ele me concedeu a oportunidade de cursar a graduação em Direito na UFRN. Ele que me concedeu sabedoria e graça para conseguir finalizar essa etapa na minha vida. Senhor transformador da minha vida que merece todas as glórias e agradecimentos. A Jesus, muito obrigada.

Aos meus pais gostaria de dedicar esse trecho, que apesar de não ter espaço suficiente para agradecê-los pela imensa gratidão que sinto, gostaria de dedicar primeiramente, a pessoa que me concebeu a vida, apesar de sua jovialidade, dedicou mais da metade de sua vida a mim. Mãe, sua perseverança, força e determinação foram extremamente importantes para que eu pudesse finalizar o curso.

Ao meu Pai Rafael, pai sem seu exemplo na minha vida, não teria tanta vontade de crescer. Agradeço a cada dia que o senhor me ajudou, aos dias que em que me escutou reclamar, chorar e me apoiou de todas as formas

Ao meu pai Seniz que me apoiou de todas as formas possíveis e que me orientou em diversas situações, além de ter sido minha inspiração para escolha dessa graduação.

As minhas amigas, Yasmin que me ajudou nessa graduação e além de colega de turma, tornou-se minha amiga pessoal e minha família. A Flávia, que sempre esteve comigo em todas as situações, e na graduação não foi diferente, a você, apenas gratidão.

Ao professor André Elali, por sua excelência enquanto docente, além de extremamente prestativo, me oportunizou conhecer grandes autores do direito tributário. Ao professor todo meu agradecimento por aceitar me orientar prontamente.

Aos meus avós, que perdi durante a minha graduação, a minha vó Cleane Pontes, dedico a você esse trabalho, sei que estaria orgulhosa. Ao meu avô Daniel, meu maior apoiador, sua neta será advogada como queria. E por fim, a minha Vó Socorro, apesar de minha semelhança física, não tenho nenhuma semelhança em relação a sua perseverança. Espero que todos descansem em paz.

Toda a educação, no momento, não parece motivo de alegria, mas de tristeza. Depois, no entanto, produz naqueles que assim foram exercitados um fruto de paz e de justiça.

Hebreus 12:11- Bíblia Sagrada

RESUMO

O presente trabalho discute sobre o planejamento tributário como um instrumento essencial à manutenção da atividade empresarial. O objetivo principal foi analisar a aplicação da doutrina do propósito como requisito para a realização de um planejamento tributário, fazendo uma análise das decisões do Conselho Administrativo Fiscal sobre o tema. A pesquisa buscou demonstrar a importância do pagamento de impostos para a sociedade, bem como princípios fundamentais que norteiam o planejamento tributário. O estudo trouxe uma análise legal e histórica de como surgiu a doutrina do propósito negocial no contexto mundial e de como foi aplicada e está sendo aplicada no âmbito jurídico brasileiro. Para tanto, foram explorados os institutos da elisão fiscal e da evasão fiscal, bem como das suas principais diferenças. Foram analisadas as problemáticas que envolvem a aplicação da doutrina do propósito negocial no contexto brasileiro. A metodologia utilizada partiu de uma pesquisa bibliográfica de abordagem qualitativa, com exame documental de doutrinas, artigos e revistas. Além disso, o método utilizado foi a análise interpretativa dos documentos, bem como da legislação atinente. Os resultados demonstraram que grande parte das decisões sobre a doutrina e planejamento tributário estão restritas a decisões administrativas, cujo teor carecem de segurança jurídica e ofendem a legalidade. Conclui-se que a aplicação da doutrina do propósito negocial como requisito para realização de um planejamento não é coerente no contexto brasileiro e ofende princípios constitucionais.

Palavras chaves: Planejamento Tributário. Propósito Negocial. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Legalidade.

ABSTRACT

This work discusses tax planning as an essential instrument for maintaining business activity. The main objective was to analyze the application of the doctrine of purpose as a requirement for carrying out tax planning, analyzing the decisions of the Fiscal Administrative Council on the subject. The research sought to demonstrate the importance of paying taxes for society, as well as fundamental principles that guide tax planning. The study brought a legal and historical analysis of how the doctrine of business purpose emerged in the global context and how it was applied and is being applied in the Brazilian legal context. To this end, the institutes of tax avoidance and tax evasion were explored, as well as their main differences. The issues surrounding the application of the doctrine of business purpose in the Brazilian context were analyzed. The methodology used came from bibliographical research with a qualitative approach, with documentary examination of doctrines, articles and magazines. Furthermore, the method used was the interpretative analysis of the documents, as well as the relevant legislation. The results demonstrated that a large part of the decisions on tax doctrine and planning are restricted to administrative decisions, the content of which lacks legal certainty and offends legality. It is concluded that the application of the doctrine of business purpose as a requirement for carrying out planning is not coherent in the Brazilian context and offends constitutional principles.

Keywords: Tax Planning. Business Purpose. Tax avoidance. Tax evasion. Legality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2. FUNÇÃO ESTATAL E O DEVER DE PAGAR IMPOSTOS.....	11
3. PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA LEGALIDADE.....	14
3.1 Princípio da Segurança Jurídica.....	15
3.2 Princípio da Legalidade.....	16
4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	18
4.1 Liberdade de auto organização x liberdade de auto organização.....	21
5. ELISÃO FISCAL E SUA DISTINÇÃO DA EVASÃO FISCAL.....	24
5.1 Elisão fiscal.....	24
5.2 Evasão fiscal.....	25
5.3 Elisão X Evasão.....	28
6. DOCTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL, CONTEXTO HISTÓRICO E CONCEITO.....	30
6.1 CONTEXTO HISTÓRICO.....	30
6.2 Propósito negocial conceito e considerações gerais.....	33
7. NORMA ANTIELISIVA NO CONTEXTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	36
7.1 A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2.446) apontamentos sobre o exame de constitucionalidade do parágrafo único do art 116 do CTN.....	40
8. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.....	43
8.1. Teoria Do Propósito Negocial Na Jurisprudência Do Carf.....	46
8.2. Aplicação Da Teoria Do Propósito Negocial Em Decisões Judiciais.....	51
9. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

Em um cenário globalizado, imerso em uma atividade altamente competitiva, em que grande parcela do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributo, a redução dos custos e a gestão dos impostos tornou-se essencial à manutenção da atividade empresarial.

Segundo estudo do Banco Mundial¹, que comparou o ambiente de negócios de empresas nacionais a cento e noventa outras economias, concluiu que nos vinte e seis estados brasileiros e no Distrito Federal, empresas semelhantes ao estudo de caso do Doing Business pagam, em média, 65,3% de seus lucros em tributos a cada ano. Além disso, elas despendem entre 1.483 e 1.501 horas para preparar, declarar e pagar impostos. É mais do que em qualquer outro lugar do mundo.

Nessa senda, apontou ainda o estudo que cerca de 80% das empresas brasileiras veem a carga tributária como um grande obstáculo às suas atividades; 70% consideram o cumprimento com as obrigações tributárias um grande fator limitante, mais do que o dobro da média na América Latina e Caribe².

Diante dessa situação, a esfera jurídica oferece ao contribuinte a possibilidade de maximização da poupança na carga tributária através do planejamento tributário. Sobre isso, por meio de um processo de acompanhamento e análise da legislação, é possível facultar ao contribuinte a redução dos seus encargos tributários dentro do aparato legal. Na prática, para garantir competitividade, todo e qualquer benefício encontrado pela companhia para sobrepor-se aos seus concorrentes devem ser utilizados, inclusive o planejamento tributário³

Sendo assim, o planejamento tributário é um direito subjetivo e juridicamente tutelado, que permitirá ao contribuinte, realizar uma melhor gestão dos riscos

¹Doing Business. Disponível em: subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 19 de nov de 2024.

²idem.

³ GOUVEIA, Fernando Henrique Câmara; AFONSO, Luís Eduardo. **Uma análise da remuneração dos sócios por meio do planejamento tributário**. Revista de Administração Mackenzie, v. 14, n. 2, p.69-98, 2013 in OLIVEIRA, João Pedro Earl Galvêas; MARTINEZ, Antonio Lopo. Novo Carf e Planejamento Tributário Com Operações Societárias. Revista Pensamento Contemporâneo em Administração, vol. 13, núm. 2, pp. 166-181, 2019.

empresariais e ainda, escolher o negócio jurídico mais adequado ou favorável a fim de minimizar o encargo tributário, e assim, potencializar seus lucros.

O planejamento tributário deve ser analisado como uma forma de gerenciar a atividade empresarial e potencializar o próprio retorno do negócio, uma vez que pensar de forma distinta e simplesmente realizar a engenharia tributária para a redução da carga a ser paga é uma ideia incompleta da sua função⁴.

Ocorre que, apesar de lícita a redução tributária através do planejamento tributário, não há um consenso na doutrina brasileira acerca dos limites dessa economia tributária. Isso porque inexistente instrumento normativo que regulamente e disponha de critérios para orientar o contribuinte na realização de um planejamento tributário.

Parcela da doutrina entende que a economia de impostos é um direito fundamental juridicamente tutelado, cujo abarca a liberdade individual, a livre concorrência e a liberdade de iniciativa, previstos respectivamente no inciso I do artigo 1º, no artigo 5º e artigo 170º da Constituição Federal. Para essa vertente doutrinária, desde que de maneira legal, a redução da carga tributária, se realizada de maneira lícita, é válida.

Por outro lado, há quem entenda que essa redução não pode ser realizada de maneira arbitrária, mesmo que não ultrapasse os limites legais, há critérios que limitam a redução da carga tributária, principalmente em operações negociais que não contenham outro objetivo além da mera economia de impostos. Essa doutrina é denominada de *Business Purpose ou* Propósito negocial, cujo será objeto do presente estudo.

Visando demonstrar os efeitos e os limites da aplicação da doutrina no propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro e na jurisprudência administrativa, a presente pesquisa irá discutir os conceitos pertinentes e interligados a doutrina do propósito negocial por meio de uma pesquisa bibliográfica de abordagem qualitativa, com exame documental de doutrinas, artigos e revistas. Além disso, o método utilizado foi a análise interpretativa dos

⁴ SANTA, Silvio Luís Leite; REZENDE, Amaury José. **Elisão fiscal e valor da firma: evidências do Brasil**, Revista Contemporânea de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, 114 -133, set./dez. 2016 in OLIVEIRA, João Pedro Earl Galvêas; MARTINEZ, Antonio Lopo. Novo Carf e Planejamento Tributário Com Operações Societárias. Revista Pensamento Contemporâneo em Administração, vol. 13, núm. 2, pp. 166-181, 2019.

documentos, da legislação atinente e das decisões à luz do CARF e dos tribunais pátrios.

O estudo irá sintetizar as distinções entre os institutos da elisão fiscal e evasão fiscal, pois são fenômenos comumente confundidos. Mais a mais, a pesquisa se desenvolverá abordando o contexto judicial em que surgiu a doutrina do *Business Purpose* e sua aplicação por meio da norma antielisiva no contexto brasileiro, bem como sua constitucionalidade a partir da ADI N° 2.446. Por fim, irá analisar a aplicação do propósito negocial nas decisões administrativas e judiciais brasileiras.

2. FUNÇÃO ESTATAL E O DEVER DE PAGAR IMPOSTOS

O estado federal como um membro fundamental para assegurar as garantias constitucionais é capaz de exercer soberania fiscal através de sua autonomia financeira. Nessa toada, há uma necessidade de maximização da captação de recursos financeiros pelos entes federativos para suportar as despesas estatais.

Nessa linha de ideias, o custo estatal é subsidiado em grande parte pela arrecadação de prestações pecuniárias pagas pelo contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica. O recolhimento de tributos é o meio pelo qual o estado exerce sua competência arrecadatória e tutela as garantias constitucionais e o desenvolvimento social e econômico da sociedade.

Sendo assim, o direito tributário surge nesse cenário como um instrumento imprescindível para regular a relação entre o estado fiscal e o cidadão contribuinte, bem como para legitimar a captação de recursos. O direito tributário tem natureza instrumental e seu 'objetivo próprio' (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política. Esta (a política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais.”⁵

Diante da desigualdade social e econômica que afeta a sociedade, a ciência do direito tributário vincula-se às exigências éticas da construção de uma sociedade justa do ponto de vista da tributação⁶.

Nesse sentido, no direito tributário, em face da ideia de justiça, podemos falar em duas éticas: uma ética fiscal privada e outra ética fiscal pública. A ética privada é o dever do cidadão de pagar tributos. A ética pública é o respeito, pelo Estado, dos direitos fundamentais dos contribuintes.⁷

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 632.

⁶ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Ética Tributária e Cidadania Fiscal**. In Revista de Estudos Tributários nº. 27, set-out. São Paulo, 2002. in TOMASCHITZ, Alexandre. O Conceito de Elisão Fiscal e o Propósito Negocial. EALR, V. 13, nº 2, p. 230-243, Mai-Ago, 2021.

⁷ Idem, p. 20-40

O Estado, assim como o contribuinte, também terá um dever moral: enquanto o cidadão deve pagar tributos, o Estado deve cobrá-los de modo justo⁸. Ou seja, segundo os ditames constitucionais e legais.

A tributação⁹ tanto fiscal (visando à arrecadação de receitas para a prestação de políticas públicas pelo Estado a fim de implementar direitos fundamentais), quanto extrafiscal (visando a coibir ou a incentivar condutas dos indivíduos em prol dos direitos fundamentais), tem alicerce nos direitos fundamentais, pois é a tributação que possibilita a existência do Estado e a implementação de políticas públicas, mas também tem limite nos direitos fundamentais, pois não pode obstar o exercício desses direitos pelos cidadãos.

Há contribuintes que acreditam que o Estado tem maiores encargos e atribuições e defendem uma maior carga tributária, justamente distribuída em função da capacidade econômica dos contribuintes, como forma de obter-se os recursos financeiros necessários para custear tais atividades. De outra parte, uma pessoa que desconfie da eficiência do Estado e reduza sua relevância para abrir maior espaço para a iniciativa privada, naturalmente sustenta a necessidade de uma menor carga tributária, defendendo uma maior fatia de recursos à disposição das pessoas de Direito Privado.¹⁰

Apesar dessa polarização de ideias, o dever do cidadão de pagar tributos é incontestável. Sem a contraprestação ao estado não há como subsidiar a efetivação dos seus próprios direitos fundamentais, é nesse ponto que se conecta o princípio da solidariedade e da cidadania fiscal com o dever fundamental de pagar impostos.

A solidariedade é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo

⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Sérgio Antonio Fabris. Porto Alegre, 2012 . *in* TOMASCHITZ, Alexandre . O Conceito de Elisão Fiscal e o Propósito Negocial. EALR, V. 13, nº 2, p. 230-243, Mai-Ago, 2021

⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8ed. Saraiva, São Paulo, 2018. P 38 *in* TOMASCHITZ, Alexandre . O Conceito de Elisão Fiscal e o Propósito Negocial. EALR, V. 13, nº 2, p. 230-243, Mai-Ago, 2021

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 632 *in* ARANHA, Fernando Maciel de Souza. Propósito negocial como limitador do planejamento tributário á luz da jurisprudência do CARF. São Paulo. 2022.

Estado. Também aceita como capacidade contributiva a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.¹¹

O indivíduo enquanto membro de uma comunidade política, goza de sua cidadania quando cumpre os seus deveres para manutenção da máquina estatal. Em razão disso, pode-se falar que há um vínculo entre tributação e cidadania. Isto porque somente pode ser considerado cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, deter patrimônio e realizar consumo, todas manifestações de capacidade contributiva.¹²

No mesmo sentido, Marciano Buffon¹³ argumenta que é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonegado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional.

Portanto, em razão dos princípios da solidariedade e da cidadania fiscal, não resta dúvidas do dever jurisdicional do contribuinte em pagar tributos. Ocorre que, esse dever impede o contribuinte de encontrar meios legais que reduzam a carga tributária?

A respeito desse questionamento, Alfredo Augusto Becker defende que a liberdade econômica, valor erigido a nível constitucional, propicia a estruturação dos negócios de maneira menos onerosa, proporcionando um resultado mais favorável, inclusive na seara tributária. Isso porque, em não havendo vedação, não pode o particular ser compelido a se conduzir rumo ao caminho com tributos mais elevados.¹⁴

¹¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Capacidade contributiva e mínimo existencial**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47 (38).

¹² GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social, cidadania e direito fiscal**, São Paulo, Dialética, 2005, pp. 124 e 125 in COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

¹³ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade da Pessoa Humana: Entre os Direitos e Deveres Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 100) in ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2019

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. P. 143. in ARANHA, Fernanda Maciel De Souza. **Propósito Negocial Como Limitador Do Planejamento Tributário À Luz Da Jurisprudência Do Carf**. Pontifícia Universidade Católica De São Paulo Dr. Roque Antonio Carrazza São Paulo – SP 10/2022.

3. PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA LEGALIDADE

No direito tributário, os princípios da segurança jurídica e da legalidade são corolários extremamente relevantes. No debate sobre planejamento tributário, esses princípios se tornam protagonistas. Com a necessidade de diversificadas operações tributárias, fruto de um sistema cada vez mais global, a segurança jurídica e a legalidade se tornam dispositivos norteadores para a realização de um planejamento fiscal.

Nessa toada, não é possível conceber um Estado de Direito, ou seja, um Estado de leis e não de homens, sem segurança jurídica, porque a existência fática do primeiro traz consigo a segurança sobre a calculabilidade das consequências, a previsibilidade com relação a elas, e a confiabilidade no Estado. Assegurar a esfera de liberdade a partir de normas gerais é um dos objetivos essenciais da própria noção de Estado de Direito. Por isso, o princípio da legalidade tributária, nos quadros do Estado de Direito, é essencialmente um critério de realização da justiça; mas é, ao mesmo tempo, um critério da sua realização em termos seguros e certo.¹⁵

3.1 Princípio da Segurança Jurídica

Trazendo o debate para o princípio da segurança jurídica, para Bandeira de Mello, esse princípio é, provavelmente, o maior de todos os princípios fundamentais do Direito, já que se encontra na base dele, em seu ponto de partida, sendo da própria essência do Direito, sobretudo, do Estado Democrático de Direito.¹⁶

¹⁵ LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental De Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade**. P 82. 2017. Universidade de São Paulo. São Paulo.

¹⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. “**Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima**”, Revista Trimestral de Direito Público, v. 51-52, São Paulo, Malheiros, 2009, p. 5-11 (6; 10) in LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental De Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade E Solidariedade**. P 262. 2017. Universidade de São Paulo. São Paulo.

A segurança jurídica é a própria essência do direito, é um princípio ligado a certeza, estabilidade e a igualdade. É a garantia essencial que o contribuinte tem para realização de suas operações cotidianas. Esta estabilidade, vinculada à ideia de segurança jurídica é que garante aos cidadãos o planejamento de suas decisões.¹⁷

Nessa senda, a previsibilidade, estabilidade e a certeza são primados da segurança jurídica e requisitos essenciais para a realização de um planejamento tributário. Não é possível uma atuação estratégica em uma operação, se não houver minimamente uma previsibilidade das consequências jurídicas, bem como dos possíveis ônus econômicos/tributários.

3.2 Princípio da Legalidade

Inerente ao princípio da segurança jurídica, no tocante ao seu sentido de igualdade e certeza, encontra-se o princípio da legalidade. Este por sua vez, é baseado na máxima constitucional prevista no inciso II, art. 5º da Constituição Federal:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

É possível ainda, encontrar esse princípio no Art 150º da Constituição Federal, cujo teor explica:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁷ LAPORTA, Francisco J. **El Império da la Ley – Una visión actual**. Madrid: Trotta, 2007, p. 128; HEY, Johanna. Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem. Köln: Otto Schmidt, 2002, p. 189 *in* LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental De Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade E Solidariedade. P 262. 2017. Universidade de São Paulo. São Paulo.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁸, o princípio da legalidade é o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

No Código Tributário Nacional (CTN), o princípio da legalidade está previsto no Art. 97º, quando dispõe que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. (...);
- III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3o do art. 52, e do seu sujeito passivo;
- IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65 707 ;
- V – a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

A legalidade relaciona-se com a noção de objetividade. Mas objetividade tem várias acepções, como destaca POSTEMA¹⁹: em primeiro lugar, uma acepção vinculada à independência, ou seja, a ideia de que se espera que a interpretação e a aplicação sejam livres – independentes do sujeito; em segundo lugar, uma acepção vinculada à correção – ou seja, a necessidade de um critério para definir o que é certo ou errado; e, em terceiro lugar, uma acepção vinculada à invariância – espera-se a universalização das decisões, e aqui entra a legalidade e a igualdade.

Analisadas todas estas perspectivas, alcança-se um conceito de legalidade: a legalidade é a norma instrumental que assegura aos cidadãos que a sua liberdade só poderá ser restringida através de uma forma pré-determinada em um instrumento normativo produzido através de representação política e de aplicação geral (a lei),

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p 217. 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

¹⁹ POSTEMA, Gerald J. “**Objectivity fit for Law**”, p. 105-110 in LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental De Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade E Solidariedade. P 262. 2017. Universidade de São Paulo. São Paulo.

que garantirá o tratamento igualitário de todos que se encontrarem em situação equivalente²⁰

Tem-se no princípio da legalidade, o instrumento pelo qual se garante a igualdade formal dos contribuintes perante a lei, assegurando que a todos serão aplicados os mesmos critérios. Por isso, José Souto Borges defende a existência de uma legalidade isônoma, como se isonomia e a legalidade fossem um só princípio. Para o autor, “a legalidade seria a morada da isonomia”, ou seja, “a isonomia seria o verdadeiro conteúdo da legalidade”.²¹

Nesse diapasão, sabe-se que os princípios da segurança jurídica e da legalidade são instrumentos fundamentais para o ordenamento jurídico; são corolários essenciais que garantem estabilidade e previsibilidade, importantes para manutenção da ordem social.

No direito tributário tornam ainda mais essenciais, pois garantem ao cidadão contribuinte, o planejamento de suas operações/ações com base no que é estabelecido mediante lei, nas decisões judiciais e na jurisprudência administrativa. Além disso, promove a previsibilidade das consequências de suas ações, fazendo com que não sejam punidos e obrigados a fazer algo que não esteja previsto em norma regulamentada.

Portanto, não há como realizar um planejamento tributário em um ambiente imprevisível e instável, a eficácia de um bom planejamento fiscal depende estritamente de uma segurança jurídica e da existência de normas claras. No passo em que, planejar é ter conhecimento de todos os riscos das operações e de possíveis autuações fiscais. Para tanto, é necessário entender o que seria um planejamento tributário na prática.

²⁰ LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental De Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade**. P 44. 2017. Universidade de São Paulo. São Paulo.

²¹ BORGES, José Souto Maior. “**A isonomia tributária na Constituição de 1988**”, **Revista de Direito Tributário**, v. 64, São Paulo, Malheiros, 1994, p. 8-19 (13-14); Idem. “O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”, **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 22, São Paulo: Dialética, 1997, p. 14-29 (26).

4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O contribuinte ao realizar um planejamento tributário, busca reduzir os encargos fiscais e os custos operacionais como forma de se sobressair no mercado empresarial, na medida que a economia dos tributos garante ao empresário uma posição mais favorável na cadeia comercial. Com a redução dos custos tributários, há uma redução nos custos totais dos produtos, logo há uma redução do valor final repassado ao consumidor, fator que garante vantagem competitiva à empresa.

Nas palavras do eminente Alfredo Augusto Becker ²²

(...) o indivíduo poderá, sem violar regra jurídica ou eficácia jurídica, atingir aquele efeito econômico, escolhendo um outro caminho (outros atos, fatos ou estado de fato) que não seja elemento integrante de hipótese de incidência de regra jurídica tributária ou, então, que seja elemento integrante de hipótese de incidência de outra regra jurídica mais favorável (menor tributo).

Para Coutinho²³, fazer planejamento tributário não é apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal determinado pelo artigo 153 da Lei no 6.404/1976:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Nessa toada, Marco Aurélio Greco em suas palavras, explica que planejamento tributário:

consiste na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto, ou a sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.²⁴

²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p.. 144.

²³ COUTINHO, Francisco Chaves. **Planejamento Tributário na Prática**. 4º ed. – São Paulo : Atlas, 2017. P 12.

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 121 *in* ARANHA, Fernando Maciel de Souza. Propósito comercial como limitador do planejamento tributário á luz da jurisprudência do CARF. São Paulo. 2022.

Para Andrade (2016) o planejamento tributário, lato sensu, diz respeito à técnica através da qual o contribuinte (pessoa física ou jurídica) reduz ou extirpa licitamente a carga tributária que suportaria em determinada situação.²⁵

Para ambos os autores mencionados, a licitude dos atos é uma característica fundamental para categorizar um planejamento tributário. Sobre isso, Marco Aurélio Greco menciona que toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito.²⁶

Entretanto, cabe a memória que o conceito de planejamento tributário como procedimento é diferente dos atos e negócios jurídicos nele praticados. Quando falamos sobre o que é planejamento tributário, não remetemos a uma análise de licitude, mas sim, a realização de operações jurídicas que possibilitem a economia de imposto e dos custos operacionais.

Quando se abre o debate sobre a eficácia de um planejamento tributário, deve-se mencionar que o objetivo de um planejamento tributário deve ir além da redução de tributos. Isso porque perdurou-se por muito tempo a ideia restritiva de que o planejamento fiscal consiste apenas em formas em que o contribuinte poderia se utilizar para evitar o pagamento de impostos ou reduzir-los drasticamente.

Um planejamento tributário deve levar em consideração todas as partes, todos os tributos e todos os custos. Ainda, de acordo com Calijuri²⁷ (2009), ter como intuito unicamente a minimização do pagamento do tributo é uma visão apequenada de como deve funcionar a gestão de uma companhia. Nota-se que o planejamento

²⁵ ANDRADE, **Leonardo Aguirra . Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 29. *in* ARANHA, Fernando Maciel de Souza. Propósito negocial como limitador do planejamento tributário à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo. 2022.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, São Paulo:Dialética, 2004,p.78 *in* GERMANO, Livia de Carli. A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos. USP. São Paulo. 2010. Professor orientador Heleno Taveira Torres. Dissertação de Mestrado.

²⁷ CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. São Paulo: USP, 2009 *in*: OLIVEIRA, João Pedro Earl Galvêas; MARTINEZ, Antonio Lopo. Novo Carf e Planejamento Tributário Com Operações Societárias. Revista Pensamento Contemporâneo em Administração, vol. 13, núm. 2, pp. 166-181, 2019

tributário, para ser considerado eficaz, de acordo com Randolph e Seida²⁸ (2007), não deve ter como foco apenas a minimização do pagamento de tributos.

Na prática, o planejamento tributário permite a empresa ou indivíduo a identificar o regime tributário que lhe seja menos oneroso, como a escolha pelo simples nacional, lucro presumido ou lucro real. Conhecer as especificidades de cada regime tributário, além de gerar economia fiscal, é uma forma expressa de liberdade do contribuinte para organizar seus negócios.

Sabe-se, portanto, que o planejamento tributário é um direito ou para alguns autores, um dever, cujo obriga o contribuinte a organizar seus negócios. Mas será que existe uma liberdade ilimitada que permite ao contribuinte dispor de operações jurídicas para reduzir o custo fiscal?

4.1 Liberdade de auto organização

Sobre isso, Greco expõe um modelo cujo entende que há uma liberdade absoluta (destaco 'absoluta') em função da qual o indivíduo pode agir como bem entender para dispor de seus negócios, salvo (e aí vem a observação feita anteriormente) se os atos forem ilícitos, realizados depois do fato gerador ou com simulação".²⁹

Nesse modelo, tem-se a aplicação de uma legalidade estrita, fruto do corolário constitucional, previsto no inciso II, do Art. 5º da Carta Magna, "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Em decorrência disso, leva-se a uma interpretação estrita da lei, com um apego aos termos literais da norma, sem espaço para interpretação.

²⁸ RANDOLPH, David W.; SEIDA, Jim A. **Balancing tax and financial reporting objectives: effective tax planning within the property and casualty insurance industry**. Issues in Accounting Education, v. 22, n. 2, p. 285-318, 2007 in: OLIVEIRA, João Pedro Earl Galvêas; MARTINEZ, Antonio Lopo. Novo Carf e Planejamento Tributário Com Operações Societárias. Revista Pensamento Contemporâneo em Administração, vol. 13, núm. 2, pp. 166-181, 2019

²⁹GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 134. in ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2019.

Nessa toada, defende-se um direito de auto-organização do contribuinte, “se o Fisco só pode cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita, então tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto de lacuna. Assim, quando o contribuinte se conduzir dentro de uma área de lacuna poderá agir tranquilo, pois o Fisco nada poderá objetar.”³⁰

Para essa parcela da doutrina que adota esse modelo, apenas a análise da forma é considerada para validar o planejamento tributário. Sobre isso, Ávila defende: “Os contribuintes jamais podem ser tributados com base em considerações gerais sobre a igualdade e a solidariedade”.³¹

A Constituição Federal no art 170, aduz que a ordem econômica, fundada na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Dispõe ainda em seu parágrafo único, o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Nessa linha de ideias, assegurou o constituinte que o contribuinte tem a liberdade para dispor livremente de seus negócios. Em uma interpretação mais ampla, pode-se a partir do texto constitucional, entender que em razão da liberdade conferida ao contribuinte, este pode realizar operações jurídicas que visem a redução da carga tributária. Desde que os meios utilizados respeitem o princípio da proporcionalidade, cumpram com o dever da cidadania fiscal, bem como que estejam de acordo com a solidariedade social.

Nessa toada, apesar do constituinte resguardar os princípios da liberdade e a livre iniciativa, há doutrinadores que entendem que essa liberdade não é irrestrita, ou seja, que os meios utilizados nas operações e nos negócios não podem ser abusivos.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 138 in Sérgio André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2019.

³¹ ÁVILA, Humberto. **Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura**. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição Mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licitude Forma e Material do Planejamento. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 205, 2012, p. 174; in SÉRGIO André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2019.

Nesse sentido, nasce o debate sobre planejamento tributário abusivo, que consiste na minoração do montante da obrigação tributário sem violar diretamente a lei.³² De maneira geral, são atos lícitos para o Direito Civil, pois estão em conformidade com o aparato legal. É por essa razão, que na análise de “abusividade” de um planejamento, utiliza-se de elementos que fogem apenas da análise estrita da legalidade da operação. São analisadas a forma, o objetivo da operação e os resultados.

Em razão dessa análise mais substantivistas, ocorre uma confusão rotineira entre planejamento tributário abusivo (elisão fiscal) e planejamento tributário ilícito (evasão fiscal). Esse primeiro é a utilização de atos e negócios jurídicos lícitos, enquanto que o segundo é a utilização de atos ilegais cujo objetivo é de ludibriar o fisco. Necessário assim, o debate acerca desses institutos.

³² ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de lei, la simulacion y el abuso de las formas em el derecho tributario**. Barcelona: Marcial Pons. 1999, p 101-103. O autor de utiliza do termo “elusion” in NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no Planejamento Tributário**. Dissertação do Mestrado. Professor Orientador Luis Eduardo Schoeuri. Universidade de São Paulo, 2011.

5. ELISÃO FISCAL E SUA DISTINÇÃO DA EVASÃO FISCAL

5.1 Elisão fiscal

No cotidiano empresarial, o planejamento tributário estratégico eleva a capacidade do lucro da empresa, sendo isso possível, através de estratégias e operações que sejam menos onerosas ao empreendimento. Essa redução lícita é conhecida na doutrina e jurisprudência brasileira, como elisão fiscal.

A expressão elisão fiscal é preferencialmente utilizada para denominar procedimentos legítimos, permitidos ao contribuinte, no intuito de fazer reduzir o ônus tributário, ou, ainda, significando a possibilidade de diferimento de obrigações fiscais. Visa, assim, à economia fiscal, mediante a utilização de alternativas lícitas, menos onerosas ao contribuinte, afinando-se à ideia de planejamento tributário.³³

Normalmente se verifica, como regra, antes da ocorrência do fato gerador³⁴. Pode-se dizer que a elisão fiscal ocorreria quando o agente, visando certo resultado econômico, buscasse por instrumentos sempre lícitos, fórmula negocial alternativa e menos onerosa do ponto de vista fiscal, aproveitando-se de legislação não proibitiva ou não equiparador de formas ou fórmulas de Direito Privado.³⁵

Na elisão fiscal não se tem alteração formal da realidade, busca-se brechas e lacunas legais para reduzir a carga tributária. Na elisão não há infringência explícita à lei. Tratam-se de formas lícitas de se reduzir o encargo fiscal, que na prática podem ocorrer por meio da utilização de benefícios fiscais, pela escolha do regime jurídico (lucro real, lucro presumido ou simples nacional) e aproveitamento de créditos tributários.

São diversas as formas em que o contribuinte pode reduzir por meio do planejamento tributário, o custo fiscal. Apesar de realizar essa economia de impostos, o contribuinte deverá analisar possível abusividade da sua operação, isso porque para alguns autores existe a elisão ilícita e a abusiva.

³³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

³⁴ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** . p 521.– 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. *E-book*.

³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. p.253. 17º ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

Ricardo Lobo ³⁶ categoriza a elisão em lícita e ilícita, a primeira é a economia de imposto alcançada por uma interpretação razoável da lei tributária. A segunda, por sua vez, é a economia do imposto obtida pela prática de ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito.

Esse mesmo autor³⁷ aponta que a elisão abusiva passa a significar o conjunto de instrumentos que contrastam com a boa-fé e levam ao abuso da forma jurídica mediante figuras que apenas no seu aspecto externo ou aparente podem promover a aproximação entre o espírito e a letra da lei. A elisão abusiva vale-se do abuso do direito em toda a sua extensão e dá lugar ao conjunto dos ilícitos atípicos (fraude à lei, prevalência da forma sobre a substância, falta de propósito mercantil, etc.).

5.2 Evasão fiscal

Há uma recorrente confusão entre elisão fiscal e evasão fiscal, enquanto essa primeira são práticas lícitas por parte do contribuinte, que busca minimizar ou até mesmo afastar a incidência tributária através de um planejamento tributário. A evasão fiscal são³⁸ atos ilícitos como o dolo, fraude ou simulação, previstas no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, além dos crimes contra a ordem tributária – sonegação, fraude e conluio – previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Para Cláudio Carneiro³⁹ a evasão fiscal é uma prática ilícita praticada pelo contribuinte buscando omitir ou evitar que o fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador, se verificando depois do fato gerador. Acrescenta Coêlho (2020)⁴⁰ que na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**. Elisão abusiva e Evasão Fiscal. 2ed. Rio de Janeiro, 2013

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. Revista Eletrônica de Direito Tributário: Rio de Janeiro, 2011. Ed 6º p.1.

³⁸ ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. **Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra**: Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 501-526. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

³⁹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. *E-book*.

⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. p.756. 17º ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

fato, documento ou ato jurídico). Há a distorção da realidade no momento em que ocorre o fato jurídico-tributário (fato gerador) ou após a sua ocorrência.

Nesse sentido, a evasão fiscal encontra-se tipificada na Lei 8137/90, cujo define crimes contra a ordem tributária, econômica e das relações de consumo, *in litteris*:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

Nessa linha de ideias, a evasão fiscal são práticas ilícitas, já tipificadas pelo legislador, podendo ser a prática de sonegação fiscal, a fraude e a simulação. Esta primeira trata da ocultação de rendimentos, que resulta em um pagamento a menor de tributo. A segunda, são atos de má-fé, em que se utiliza de falsos documentos para se livrar do pagamento do imposto devido.

Esse último, a simulação, merece maior atenção, pois é uma prática costumeiramente confundida com elisão abusiva. A simulação pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado, oculto, que corresponde à real vontade das partes). Calmon⁴¹ explica que a dissimulação, diferentemente da absoluta, diz respeito à adoção abusiva das formas negociais de Direito Privado, utilizadas, muitas vezes, para ocultar um negócio real tributado ou menos tributado que o negócio aparente.

⁴¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. p.260.17º ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

Pode-se induzir então, que a simulação ocorre quando o indivíduo tem intuito de praticar ou celebrar um negócio, mas não quer arcar com os ônus jurídicos decorrente desse negócio. Diante disso, declara ao fisco que está praticando negócio diverso ao que de fato está praticando.

Exemplificando⁴², é o caso de um devedor que transfere formalmente a titularidade de seus bens para um terceiro, interposta pessoa, mas continua, de fato, sendo seu possuidor, e exercendo todas as faculdades de um proprietário, e o faz apenas para escapar dos efeitos de um processo de execução. Portanto, “na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece.”⁴³

Sendo assim, na simulação, pratica-se ato diverso daquele que declara, com intuito de ludibriar as autoridades fiscais e se desonerar-se do pagamento de tributo ou do pagamento correspondente ao negócio jurídico efetivamente praticado. Enquanto que na elisão fiscal, o negócio jurídico praticado é o que de fato foi declarado às autoridades, e que foi preliminarmente escolhido por ser menos oneroso do ponto de vista fiscal.

De maneira mais geral, na simulação a economia de imposto vem de negócios simulados, ou seja, fraudulentos. Na elisão, a economia provém de escolhas negociais realizadas em um planejamento tributário que resultem em menor onerosidade ao contribuinte. Não há, nessa situação, semelhança entre os institutos que justifique a confusão entre eles.

No tocante à simulação, há uma falsa aparência do ato jurídico praticado com o objetivo de obter uma vantagem indevida. São atos revestidos de ilegalidades, característicos da evasão fiscal. Portanto, a simulação e elisão, possuem naturezas e objetivos diferentes, não justificando sua confusão.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11° ed.– São Paulo: Atlas, 2019. p 87

⁴³ MIRANDA, Pontes . **Tratado de Direito Privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, v. I, § 17, n. 8, p. 53 in Machado, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11° ed.– São Paulo: Atlas, 2019.

5.3 Elisão X Evasão

A elisão fiscal e evasão são recorrentemente confundidos na prática, não é raro encontrar atos elisivos classificados como atos fraudulentos, característicos de uma evasão fiscal. Visando isso, a doutrina traz alguns critérios que permitem a diferenciação entre os institutos.

O primeiro critério que se pode trazer ao debate, é o cronológico, conforme é explicado na obra de Coêlho:⁴⁴

“O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.”

Entretanto, há hipóteses nas quais a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária. Um exemplo corriqueiro dessa situação, ocorre quando um empresário apenas emite notas fiscais alteradas após promover a saída da mercadoria do seu comércio. Nesse cenário, o critério temporal não será suficiente para a distinção entre a elisão e a evasão.

Em razão disso, Sacha Coelho Calmon aponta para além do critério cronológico, a análise da natureza dos meios utilizados, como vê-se:

Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios..⁴⁵

Em sede de julgamento de ADI N° 2446, o Superior Tribunal Federal (STF) entendeu que a elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos, pois o contribuinte evita a relação jurídica que faria nascer obrigação tributária. Na segunda, o contribuinte atua de

⁴⁴COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

⁴⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**.. 17° ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*. P. 254.

forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

Sendo assim, os institutos da elisão e da evasão são distintos desde sua natureza, legalidade e os métodos envolvidos. Em razão disso, o avaliador poderá ter como critérios para distinção dos institutos, o critério temporal, da legalidade e propósito.

6. DOCTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL, CONTEXTO HISTÓRICO E CONCEITO.

6.1 CONTEXTO HISTÓRICO

Em países com estrutura fiscal mais desenvolvida, a elisão é considerada prática abusiva, vez que a lei tributária estrangeira considera que há uma inconformidade dos atos ou negócios jurídicos com seu propósito comercial. A doutrina⁴⁶ do *business purpose* não envolve a análise dos motivos dos contribuintes, mas sim a análise dos próprios atos/ negócios praticados, submetidos a um exame quanto à sua efetiva finalidade prática.

O *Business Purpose*, expressão utilizada pela jurisprudência brasileira como “Propósito Comercial”, teve como gênese o caso *Gregory vs Helvering*, da Suprema Corte norte-americana. No caso *Gregory vs Helvering*, a Sra Evelyn Gregory possuía a integralidade do capital social da United Mortgage Corporation (UMC), a qual detinha 1000 ações da Monitor Securities Corporation (MSC).

A sr Gregory pretendia transferir para sua pessoa física determinadas ações da empresa *Monitor Securities Corporation* que possuía por meio da sociedade *United Mortgage Corporation*. Essa transferência de ações da sociedade para sua pessoa física, demandava que fosse realizada por meio de uma distribuição de lucros, cuja operação ensejaria elevada carga tributária.

Para atingir esse objetivo, a Sra. Gregory⁴⁷ constituiu, em 18 de setembro de 1928, a Averill Corporation (AC), organizada sob as leis de Delaware. Em seguida, a UMC transferiu as 1000 ações que detinha na MSC para essa nova sociedade recém constituída (AC), que, em contrapartida às ações recebidas em aumento de capital, emitiu novas ações subscritadas pela Sra. Gregory. Em 24 de setembro de

⁴⁶ GODOI, Marciano Seabra de. **Planejamento tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 498. *in* HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Propósito Comercial no Direito Tributário Business Purpose in Tax Law**. Revista Direito Tributário Atual nº 53. ano 41. p. 141-164

⁴⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. o **Desvirtuamento da Teoria do Propósito Comercial**: da Origem no Caso C5 Gregory vs. Helvering até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. p 126.

1928, a AC foi dissolvida e liquidada, com a consequente entrega de todo o seu patrimônio, que era composto pelas ações da MSC, para a Sra. Gregory.

No panorama geral, explicando de maneira mais fática, visando a redução do custo tributário da operação, a Sra. *Gregory*, utilizando-se do art. 122 da *Revenue Act* de 1928, o qual permitia, no âmbito de reorganizações societárias, a transferência de ações entre sociedades sem qualquer tributação — coincidiu essas ações para uma sociedade recém constituída. Sem pagamento de qualquer tributo e por ato contínuo, a *Sr. Gregory* extinguiu essa sociedade recém criada, e recebeu essas ações em sua pessoa física como devolução de capital. Operação que ensejou menor carga tributária do que ocorreria na hipótese de distribuição de lucros

A Receita Federal norte-americana, por meio do Comissário, o Sr. *Helvering*, tributou a operação como se as ações tivessem sido objeto de uma distribuição de lucros da *United Mortgage Corporation* para a *Sra. Gregory*, desconsiderando a cisão das ações para a outra sociedade e a posterior liquidação dessa sociedade com a consequente devolução do capital para a *Sra. Gregory*.

A Suprema Corte norte-americana, ao analisar o caso entendeu que nessa operação de cisão das ações da *United Mortgage Corporation* para outra sociedade criada unicamente para esse fim, em um contexto de plano de reorganização, carecia de “propósito negocial”:

When subdivision (B) speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made ‘in pursuance of a plan of reorganization’ [§ 112(g)] of corporate business, and not a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here. Putting aside, then, the question of motive in respect of taxation altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose – a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner.⁴⁸

⁴⁸ Tradução: “Quando a subdivisão (B) fala de uma transferência de ativos por uma corporação para outra, significa uma transferência feita ‘no contexto de um plano de reorganização’ [§ 112(g)] de negócios corporativos, e não uma transferência de ativos por uma corporação para outra no contexto

(tradução inserida)

Inaugurando a doutrina do propósito negocial, a Suprema Corte norte-americana, entendeu no caso *Gregory vs Helvering*, que a presença de um propósito negocial, é um dos elementos para constituição do “pursuance of a plan of reorganization⁴⁹”. Entendendo assim, que essa transação se tratava de um artifício para ocultar a real natureza da cisão, não merecendo o tratamento favorável que lhe era oferecido.

A suprema Corte manteve o entendimento presente no voto proferido pelo Magistrado *Learned Hand* sobre o caso da *Sr Gregory*:

Embora o contribuinte tenha o direito de reduzir ou evitar a incidência tributária por meios lícitos, no caso concreto não havia um autêntico propósito negocial que fundamentasse o plano de reorganização empresarial, o que tornaria aplicável a regra geral de transferência de ações, com a consequente cobrança do imposto de renda sobre o resultado positivo auferido pelo acionista.⁵⁰ Assim como uma melodia é mais profunda que as notas musicais isoladas que a compõe, o verdadeiro sentido das regras jurídicas não se resume ao significado de palavras isoladas, sem uma análise ampla de sua finalidade.⁵¹

Portanto, o que a Suprema Corte constatou foi que nessa transferência ocorreu uma simulação, vez que a operação carecia de elementos formais de uma reorganização societária. Dando início assim, a doutrina do propósito negocial.

de um plano que não tenha relação com os negócios de nenhuma das duas, como claramente é o caso aqui. Deixando de lado, então, a questão do motivo em relação à tributação, e procedendo com o intuito de identificar o que realmente ocorreu, o que encontramos? Simplesmente uma operação sem propósito comercial ou negocial – um mero dispositivo que coloca a forma de uma reorganização corporativa como um disfarce para ocultar sua real natureza, e cujo único objetivo e conquista era a realização de um plano pré-concebido, não para reorganizar um negócio ou qualquer parte de um negócio, mas para transferir uma parcela de ações corporativas para o petionário.”

⁴⁹ Tradução “cumprimento de um plano de reorganização”

⁵⁰ MALLMANN, Nelson. **“Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão”**. Planejamento Fiscal. Volume III!. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 728.

⁵¹ Na dicção de Learned Hand: “(...) the **meaning of a sentence may be more than that of the separate words, as a melody is more than the notes** (...).” (*Gregory vs. Helvering*, 69 F.2d 809,810 (2d Cir. 1934) apud Santos, Ramon Tomazela. o **Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial**: da Origem no Caso *C5 Gregory vs. Helvering* até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. p 126.

6.2 Propósito negocial conceito e considerações gerais

A teoria do propósito negocial⁵² diz respeito aos motivos que levaram o contribuinte a celebrar um negócio jurídico. De acordo com essa teoria, seria necessário a existência de razões negociais para que um planejamento tributário seja válido, como a conquista de novos mercados e a divulgação de marcas comerciais.

Parte da doutrina entende o propósito negocial, como causa do negócio jurídico, em que se busca investigar qual negócio jurídico foi realizado, sem adentrar na análise de sua validade. José Carlos Moreira Alves⁵³ explica que a causa do negócio jurídico, portanto, é completamente diferente dos motivos que levaram as partes a realizá-lo – enquanto aquela é determinada objetivamente, estes são determinados subjetivamente.

Por outro lado, há o entendimento do propósito negocial como causa formal do negócio jurídico, cuja função é qualificar fatos com base na presença de determinados elementos formais. Esses elementos formais são aqueles considerados como necessários e suficientes pela legislação para que se reputa ocorrido dado negócio jurídico⁵⁴.

Não obstante, o propósito negocial é empregado como critério da causa substancial do negócio jurídico. Nessa visão, analisa-se as consequências financeiras decorridas da operação para validar o negócio jurídico.

O conselho Administrativo de Recurso Fiscal, já utilizou-se do propósito negocial como critério para avaliar a causa substancial do negócio jurídico:

“O que determina a incidência ou não de tributo para caracterização de planejamento tributário legítimo é a **função a que se destina a operação dentro do empreendimento econômico** (causa objetiva –

⁵² SANTOS, Ramon Tomazela. **O desvirtuamento da teoria do propósito negocial**: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

⁵³ ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 159-160 in Halperin, Eduardo Kowarick. Propósito Negocial no Direito Tributário Business Purpose in Tax Law

⁵⁴ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Propósito Negocial no Direito Tributário Business Purpose in Tax Law**. Revista Direito Tributário Atual n° 53. ano 41. p. 141-164

propósito negocial), não bastando a existência do conteúdo formal do negócio jurídico, consubstanciado na declaração de vontade. [...] Demonstradas que as operações estruturadas na sequência exposta tiveram como objetivo obter a mais valia das ações da Visanet sem a devida tributação, divergindo a causa objetiva (propósito negocial) e o conteúdo do negócio jurídico (formas jurídicas utilizadas), há que se desconsiderar as operações societárias realizadas, qualificando-as juridicamente **como um único negócio de permuta**, por parte da Neon e da Nova Paiol, de ações da Selenium por ações da Elba.”⁵⁵
(Grifo nosso)

A decisão buscou analisar o resultado financeiro da operação como um critério determinante para qualificar o negócio jurídico da permuta. Nesse sentido, apesar de ter ocorrido diversos negócios jurídicos nesse reorganização societária, o resultado econômico foi o elemento essencial para classificar todas as operações em uma única operação, a permuta.

Por fim, o propósito negocial é ainda utilizado como motivo extrafiscal, nesse sentido atribuído à doutrina, tem-se que a operação deve ter finalidade diversa a redução da carga tributária. Nesse diapasão, não será válido o negócio jurídico cujo único motivo da sua realização seja a redução ou escape de tributo, deverá ter um motivo extrafiscal.

Marco Aurélio Greco.⁵⁶ sustenta que haveria uma diferença entre a expressão “propósito negocial” e a expressão “motivo extrafiscal”, pois aquela diria respeito apenas ao propósito ligado à atividade econômica, ao passo que esta diria respeito a qualquer outra razão que não fosse fiscal, tais como as razões familiares ou políticas, dentre outras.

O professor Schoueri⁵⁷ traz um breve resumo sobre a doutrina alemã, a do propósito negocial, cujo relata que na aplicação do requisito do propósito negocial, leva-se em consideração, o aspecto econômico e o abuso das formas jurídicas, em suas palavras:

⁵⁵ Carf, Acórdão n. 1202-001.076, 1ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Geraldo Valentim Neto, j. 04.12.2013 in HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Propósito Negocial no Direito Tributário Business Purpose in Tax Law**. Revista Direito Tributário Atual nº 53. ano 41. p. 141-164.

⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 243 in HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Propósito Negocial no Direito Tributário Business Purpose in Tax Law**. Revista Direito Tributário Atual nº 53. ano 41. p. 141-164

⁵⁷SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**.9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. P. 733.

i) a consideração econômica levaria o intérprete/aplicador a questionar se a hipótese tributária contemplava um negócio jurídico ou uma situação fática; no último caso, seria irrelevante a forma jurídica adotada;

ii) afastada a consideração econômica, i.e., concluindo-se que a hipótese tributária contemplaria um negócio jurídico, cuja ausência implicaria negar a tributação, sempre haveria o recurso ao instituto da simulação, a fim de se constatar se houve, ou não, o referido negócio;

iii) não sendo caso de simulação, mas confirmada a vinculação da hipótese tributária a determinado negócio jurídico, surgiria a possibilidade do exame do abuso de formas jurídicas.

Trazendo para o contexto brasileiro, o propósito negocial decorrente do modelo americano, com a análise substancial do negócio jurídico como critério de validade dos planejamentos tributários, inspirou o legislador brasileiro a criar uma norma antielisiva, para regular esse critério de análise dos negócios jurídicos no Brasil.

7. NORMA ANTIELISIVA NO CONTEXTO JURÍDICO BRASILEIRO

No Brasil, foi introduzida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104/2001, a norma antielisiva ou cláusula geral antielisiva, que inclui no Art. 116 do CTN, parágrafo único, a seguinte redação:

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. ((Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

A inclusão desse parágrafo único no Art 116 do CTN gerou diversas discussões no ordenamento jurídico brasileiro, enquanto alguns doutrinadores apontam ser uma norma geral antielisiva concreta, outros questionaram sua constitucionalidade.

Para Ives Gandra Da Silva Martins⁵⁸, a norma antielisiva equipara a elisão fiscal (conduta legítima do contribuinte) à evasão (conduta ilegítima), acabando por afastar a necessidade de reserva legal para a exigência de tributo.

Por outro lado, o posicionamento de Marciano Seabra de Godoi sobre o parágrafo único do Art 116 do CTN é:

Em artigos que vimos publicando desde 2001, batemo-nos pela validade e pela aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN. Continuamos acreditando que esse dispositivo traz em si uma norma geral antielusão, dê-se-lhe o nome que se queira dar (simulação em sentido amplo com abuso de formas jurídicas, fraude à lei, abuso do direito), e principalmente continuamos acreditando que o Brasil deve se alinhar à tendência mundial de combater com vigor não só a sonegação, mas também os esquemas negociais artificiosos que engendram abuso das possibilidades de configuração do Direito Privado e que tornam ainda mais perverso o já injusto sistema tributário brasileiro. Qualquer corrente teórica que levante obstáculos ao combate dessas manobras parece-nos equivocada”⁵⁹

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Norma antielusão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 119. São Paulo: Dialética, 2005. p. 125 *in* GERMANO, Livia de Carli. A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos. USP. São Paulo. 2010. Professor orientador Heleno Taveira Torres. Dissertação de Mestrado.

⁵⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007. p. 296-297 *in* ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2019

Outro fator bastante criticado no parágrafo único, é a sua redação, por se referir à dissimulação, parece limitar-se a autorizar que sejam afastados negócios simulados, para que a lei atinja os negócios dissimulados, aqueles subjacentes (efetivos). No lugar de cogitarem de casos de simulação, o referido parágrafo representaria a chamada “cláusula geral antiabuso⁶⁰”. Nesse caso, a expressão “dissimular⁶¹” não teria o sentido próprio do Direito Privado, mas antes um sentido diverso : o contribuinte praticaria atos (válidos) que acabariam por conferir natureza jurídica diversa a outros atos, afastando, daí, a tributação.

Nesse sentido, a norma permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios jurídicos, bem como atingir a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a *intentio facti e intentio juris*.⁶² As cláusulas anti abusivas no contexto brasileiro, possuem o intuito de reagir às práticas dos contribuintes que envolvam esquemas negociais, que apesar de lícitos, são manifestamente artificiosos, cujo fito é o escape ao pagamento do tributo que seria devido nas técnicas negociais comuns.

Com intuito de regulamentar os procedimentos previstos no final do parágrafo único da LC, foi criada a Medida provisória n° de 29 de agosto de 2002, (MP N° 66/2002), cuja possuía a seguinte a redação:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

⁶⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro”, in: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 125 in SCHOUERI, Luís Eduardo. “O REFIS e a Desjudicialização do Planejamento Tributário”, Revista Dialética de Direito Tributário, v. 232, jan. 2015, São Paulo

⁶¹GRECO, Marco Aurélio “Constitucionalidade do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN”, in: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 194 in SCHOUERI, Luís Eduardo. “O REFIS e a Desjudicialização do Planejamento Tributário”, Revista Dialética de Direito Tributário, v. 232, jan. 2015, São Paulo

⁶² LOTT, Maíra Carvalhaes. O alcance as Limitações do Planejamento Tributário no Brasil- Uma Abordagem Conceitual e Crítica. Revista Dialética de Direito Tributário n° 210.p. 60-72. p 66.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma.

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

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

O projeto identificava, outrossim, as presunções de atos ou negócios jurídicos que seriam passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscavam tratamento tributário favorecido e configurariam abuso de forma ou falta de propósito negocial. Igualmente, previam-se os procedimentos a serem adotados pela Administração no tocante à matéria, suprimindo a exigência contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN⁶³.

Entretanto, a MP N° 66/2002, no tocante a regulação dos procedimentos requeridos no parágrafo único do Art. 116, deixou de produzir efeitos quando decaído seu prazo de vigência, vez que não foi convertida em lei. Deixando a norma antielisiva sem regulamentação no contexto jurídico brasileiro

Paulo Ayres Barreto explicou detalhadamente as tentativas infrutíferas do Congresso Nacional em regulamentar a ampliação dos poderes da Administração Tributária:

Nesse contexto, por diversas vezes o Congresso Nacional brasileiro refutou pretensões de ampliação dos poderes da Administração Tributária para a desqualificação dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Em pelo menos quatro oportunidades, propostas de legislação aumentando as competências administrativas nessa seara foram rejeitadas. Foram elas: (i) a discussão e aprovação do Código Tributário Nacional; (ii) a minuta do projeto que daria origem à LC 104/2001, originalmente elaborada pela Receita Federal do Brasil; (iii) a rejeição do Capítulo da MP 66/2002 referente aos 'procedimentos relativos à norma geral antielisão'; (iv) a rejeição dos artigos da MP 685/2015 referentes ao dever de declaração de planejamentos tributários à Receita Federal do Brasil.⁶⁴

⁶³ LOTT, Maíra Carvalhaes. **O alcance as Limitações do Planejamento Tributário no Brasil**- Uma Abordagem Conceitual e Crítica. Revista Dialética de Direito Tributário. p. 65, n° 210.p. 60-72

⁶⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 164. Ver, também: SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: Da Origem no Caso Gregory vs. Helvering até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico

Apesar da falta de procedimentalização, o instituto antielisivo, começou a ser utilizado pela jurisprudência administrativa, que denotou uma série de enquadramentos ilícitos, pela Administração Fiscal, de operações então praticadas pelo sujeito passivo, que antes tidas como legítimas, passaram a ser desconsideradas⁶⁵

Sobre isso, Paulo de Barros Carvalho⁶⁶, entende que o art. 149, VII do CTN incluiu a possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, uma vez que o conceito de simulação é interpretado extensivamente. Nesse caso, a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN seria desnecessária.

Sacha Calmon⁶⁷, nessa mesma linha de ideias defende que no Direito brasileiro não há lugar para normas gerais antielisivas ante o rigor da Constituição. Há cabimento para normas anti-simulatórias como presunções juris tantum, específicas, legisladas.

Essa posição do autor não é majoritária, o professor Schoeuri⁶⁸ entende pela aplicação da norma anti abuso para desconsiderar negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Para isso, o aplicador deverá comprovar a dissimulação ou o abuso, de modo a se coadunar com o princípio da igualdade. Nesses casos, quando o efeito do planejamento tributário resultasse em tratamento anti-isonômico, o que é refutado por qualquer valor constitucional, a norma geral seria válida e aceitável.

Ainda na perspectiva de Calmon, somente o Legislador poderia qualificar ou requalificar atos, ou seja, não caberia a autoridades administrativas essa decisão, em suas palavras:

Brasileiro. in ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2019

⁶⁵ LOTT, Máira Carvalhaes. **O alcance as Limitações do Planejamento Tributário no Brasil**- Uma Abordagem Conceitual e Crítica. Revista Dialética de Direito Tributário. p. 68, nº 210.p. 60-72

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados**. Revista de Direito Tributário, v. 114. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 21 in ABREU, Paula de Santos. A abusividade dos Planejamentos Fiscais: uma análise da Jurisprudência do CARF. Planejamento Tributário sob a ótica do CARF. Análise de casos concretos. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2019

⁶⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 61-3. in MOREIRA, André Mendes. Elisão E Evasão Fiscal – Limites Ao Planejamento Tributário.P1-18.

⁶⁸ SCHOEURI, Luis Eduardo., p. 370. in ABREU, Paula de Santos. **A abusividade dos Planejamentos Fiscais: uma análise da Jurisprudência do CARF**. Planejamento Tributário sob a ótica do CARF Análise de casos concretos. Editora Lumen. Juris. Rio de Janeiro. 2019.

Entre nós, portanto, só o legislador pode qualificar e requalificar os atos e negócios jurídicos para os tributar, jamais o agente do Estado-Administração. Este só pode, ao abrigo de norma legislada, aplicar a lei mediante ato administrativo fundamentado em provas (motivação). *Ipsa facto*, não poderá, como sugerem alguns, utilizar a analogia imprópria para, com base nos resultados econômicos obtidos (idênticos), mas com inferior custo fiscal, desqualificar o negócio alternativo e a ele aplicar (negócio extra-típico) a tributação prevista para o negócio típico (ou seja, tipificado na lei). Seria a mais descarada utilização do arbítrio, contra a segurança jurídica e o princípio da legalidade, inclusive dos atos administrativos.⁶⁹

Nessa toada de ideias, em razão da falta de regulamentação dos procedimentos e de pressupostos balizadores, a norma antielisiva no contexto brasileiro, da forma em que foi inserida, fomentou uma grande insegurança jurídica, vez que tornou mais abstrata a concepção de planejamento tributário e reservou uma excessiva discricionariedade ao fisco.

Para tanto, a fim de dissolver a incerteza e a insegurança causada pela redação do art 116, parágrafo único, foi ajuizada uma Ação Direta de Inconstitucionalidade para examinar sua constitucionalidade, cujo teor será analisado a seguir.

7.1 A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2.446) apontamentos sobre o exame de constitucionalidade do parágrafo único do art 116 do CTN.

Ajuizada em 2001 pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), a ADI Nº 2.446 foi julgada pelo STF em 09 de abril de 2022 pela Ministra Relatora Cármen Lúcia, acompanhada pelos Ministros Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski que entenderam pela declaração de constitucionalidade do parágrafo único do Art. 116 do CTN.

Em sua inicial, a CNC aduziu a inconstitucionalidade do parágrafo único do Art. 116 do CTN, fundamentando que haveria uma violação ao princípio da legalidade tributária, vez que o normativo permite a tributação independentemente

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 61-3. apud MOREIRA, André Mendes. Elisão E Evasão Fiscal – Limites Ao Planejamento Tributário.P1-1.

da ocorrência de fato gerador previsto em lei, e afrontaria a separação de poderes. A Ministra Relatora Cármen Lúcia, apesar de votar pela Constitucionalidade do parágrafo, indagou a respeito da necessidade de prévia regulamentação, por lei ordinária, para que a norma em avaliação tenha plena eficácia.

Ministra Relatora delineou em seu voto que:

“A plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos. (...)Assim, o parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional pende, ainda hoje, de regulamentação”. (BRASIL, ADI Nº 2.448, 2022)

Apesar de aguardar o julgamento da referida ADI, para fins de dissolução de controvérsias e fixação dos limites da atuação da autoridade fiscal. A decisão não conferiu o direcionamento esperado, devido a parte final do voto que conduziu o julgado:

De se anotar que a elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida. Apesar dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao Art. 116 do CTN, a denominação ‘norma antielisão’ é tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

Nesse sentido, apesar de favorável às pretensões do Fisco, embora tenha sido declarada a constitucionalidade do dispositivo impugnado, afirmou-se categoricamente – embora em obiter dictum – que o seu conteúdo representaria uma “norma de combate à evasão fiscal”⁷⁰. Logo, nada se fixou aos limites da norma antielisiva, tendo em vista que o dispositivo se refere a normas de combate à evasão fiscal, cujas condutas já se encontram tipificadas.

O resultado do julgamento tem gerado divergência quanto aos seus possíveis reflexos e consequências no que tange aos parâmetros em que se permite a

⁷⁰ FORMOLO, Gustavo Henrique. **Afinal, o que foi decidido na ADI nº 2446.** Revista Tributária E De Finanças Públicas. p. 1-24 202 RT RIB 156. p.15.

atuação da autoridade fiscal para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte no intuito de reduzir a carga tributária⁷¹.

Portanto, tinha-se a ideia de que o resultado do julgamento da ADI nº 2.446, traria minimamente estabilidade jurídica no que tange implementação de parâmetros para a atuação fiscal e do limites para uma redução da carga tributária que não seja considerada abusiva. Ocorre que, apesar de entender pela constitucionalidade do dispositivo, definiu-se que a norma prevista no parágrafo único do Art. 116 do CTN, é uma norma de combate à evasão fiscal. Assim, o julgamento da ADI não trouxe a dissolução da controvérsia acerca dos limites da desconsideração de negócios jurídicos pelas autoridades fiscais.

⁷¹ BRANCO, Mariana. BONFANTI, Cristiane. **Decisão do STF sobre norma contra planejamento abusivo ainda gera dúvidas**. JOTA, 2022 *in* FORMOLO, Gustavo Henrique. **Afinal, o que foi decidido na ADI nº 2446**. Revista Tributária E De Finanças Públicas. p. 1-24 202 RT RIB 156. p.15

8. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

O planejamento tributário era analisado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), antigo Conselho de Conselhos, de maneira estritamente formal. As operações e os negócios jurídicos eram submetidos apenas ao exame da legalidade formal.

Sobre isso, Schoueri⁷² explica que os negócios cujo aspecto formal estivessem de acordo com as leis aplicáveis eram considerados inquestionáveis, inexistindo quaisquer indagações acerca de sua causa ou de seu suporte fático”. Nessa toada, a análise do planejamento tributário era realizada por meio do exame de todos os requisitos formais, não havia uma análise substantivista. O exame era relacionado à legalidade da operação, sem análise de seu fim econômico ou do propósito negocial.

Na conjuntura atual, o CARF é o órgão onde ocorre, majoritariamente, a discussão sobre a legitimidade de um planejamento tributário. A jurisprudência do conselho tornou-se então, espécie de guia prático para as operações e análise do fisco.

Nessa toada, os órgãos administrativos tributários são protagonistas na análise de negócios jurídicos cuja finalidade/ resultado seja a redução da carga tributária. Isso ocorre sem fundamento legal que baseie os conselheiros na qualificação dos negócios jurídicos. O julgador do CARF não é um terceiro com desinteresse na relação jurídica, seu objetivo de recuperação de créditos tributários é um fator contributivo para desqualificar operações e requalificar para operações mais onerosas do ponto de vista fiscal.

Assim sendo, na esfera do poder judiciário, é limitado o número de decisões que envolvam a temática do planejamento tributário. Para o contribuinte, o socorro ao poder judiciário é demasiadamente arriscado em razão do alto valor da causa que envolve os processos de planejamento tributário.

Isso porque, caso opte por ajuizar Embargos à Execução, terá que garantir integralmente o débito de acordo com a Lei de Execução Fiscal LEI 6830/80. Essa

⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. “O REFIS e a **Desjudicialização do Planejamento Tributário**”, Revista Dialética de Direito Tributário, v. 232, jan. 2015, São Paulo.

garantia se estende ainda, aos casos de tutela antecipada ou pedidos liminares. Além disso, será responsável, o contribuinte, pelo pagamento de honorários sucumbenciais quantificados sobre o valor da causa, que frisa-se, são valores altamente significativos.

Atrelado a esse fator, o grande lapso temporal que ocorre entre o protocolo do processo administrativo até sua decisão final, é mais um motivo que desestimula o contribuinte a buscar a tutela judiciária. Nesse sentido, a necessidade de se buscar primeiramente as instâncias administrativas, inevitavelmente aumenta o tempo necessário para que o contribuinte obtenha justiça.

O contribuinte, em razão dessa situação mencionada, busca a solução que lhe parece mais adequada e segura, qual seja a adesão a programas de parcelamento perante o fisco. Esse programa de parcelamento é fruto da lei N° 9.964/ 2000, que instituiu o programa de Recuperação Fiscal (REFIS), cujo instituto inicial era a recuperação de créditos tributários e a redução das execuções no âmbito judicial.

Para adesão ao REFIS, o contribuinte necessita desistir de todos os recursos judiciais. Muitas vezes, o empresário se vê obrigado a aderir ao programa de parcelamento não porque não creia em seu direito, mas porque sabe que se vir frustrada sua expectativa, terá diante de si exigência que não poderá pagar, levando-o à insolvência, que muitas vezes atingirá mesmo seu patrimônio pessoal. Daí que, por uma questão de sobrevivência, melhor pagar parcelas que, posto julgue ele indevidas, permitem a continuação de seu negócio⁷³.

Nesse contexto, o contribuinte se vê premido por uma situação de roleta russa: processado por valores astronômicos envolvendo multas qualificadas e com a obrigação de apresentar garantias sobre estes valores para permitir a decisão judicial, sem qualquer segurança acerca do posicionamento do Poder Judiciário sobre estes temas, que afinal, não são discutidos.⁷⁴

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O REFIS e a Desjudicialização do Planejamento Tributário”, Revista Dialética de Direito Tributário, v. 232, jan. 2015, São Paulo.

⁷⁴ LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental De Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade E Solidariedade**. P 262. 2017. Universidade de São Paulo. São Paulo.

Instaura-se um cenário, em que diante da escassez de precedentes judiciais, e aos programas de parcelamentos incentivados, a discussão sobre planejamento tributário fica restrita ao controle de legalidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Cabe a discussão, se o fisco tem legitimidade para desconsiderar e requalificar as operações nos casos em que envolvam planejamento tributário. Em uma conjuntura que inexistente norma legal que oriente o fiscal, a arbitrariedade e o próprio senso de justiça podem orientar o intérprete a requalificar os fatos.

O meio como é analisadas as operações e o negócios jurídicos provém de uma permissão genérica (norma geral antielisiva ou general rules), que confere aos fiscais o poder, independentemente de ser lícita a forma determinativa adotada, de desqualificar e requalificar o negócio extra típico e de lhe aplicar a tributação do negócio típico que, subjetivamente, entendem ser devido.⁷⁵

Desemboca aqui em uma situação de extrema insegurança jurídica, o contribuinte poderá ter sua operação desqualificada mediante julgamento. Quanto mais insegurança, mais barato será o preço pelo qual o contribuinte venderá o seu direito ao devido processo legal.⁷⁶

Outrossim, a conjuntura afronta o princípio da separação de poderes, o exame jurisdicional é essencial sobre a atividade administrativa. O controle judicial da aplicação das leis pela autoridade fiscal é essencial para criar uma solução balanceada, na medida em que a transferência de poder que ocorre do Poder Legislativo para o Poder Executivo é compensada pelo controle judicial sobre a interpretação correta.⁷⁷

Nessa toada, nesse cenário em que grande parte da discussão sobre legitimidade do planejamento tributário encontra-se restrita ao CARF, tem-se um

⁷⁵ LOTT, Maíra Carvalhaes. **O alcance as Limitações do Planejamento Tributário no Brasil**- Uma Abordagem Conceitual e Crítica. Revista Dialética de Direito Tributário n° 210.p. 60-72.

⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **“O REFIS e a Desjudicialização do Planejamento Tributário”**, Revista Dialética de Direito Tributário, v. 232, jan. 2015, São Paulo: Dialética, p. 103-115 (112) in LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental De Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade E Solidariedade. P 262. 2017. Universidade de São Paulo. São Paulo.

⁷⁷ DOURADO, Ana Paula. **“General Report – In search of validity in Tax Law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state”**. In: Idem. (Ed). Separation of Powers in Tax Law. EATLP International Tax Series, v. 7. Santiago de Compostela: EATLP, 2010, p. 27-55 (52).

ambiente de desconformidade das decisões, ausência de imparcialidade e ainda, um desequilíbrio da relação estado e contribuinte.

8.1. Teoria Do Propósito Negocial Na Jurisprudência Do Carf

No Brasil, a doutrina do propósito negocial começou a ser utilizada em 1996 pelo então Conselho de Contribuinte, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que discutiu a presença de possível simulação no caso Rexnord, uma vez que nessa operação, ocorreu uma série de cisões que culminaram em uma incorporação de empresas ricas pelas empresas deficitárias. A análise feita pelo Relator Verinaldo Henrique Silva, utilizou os princípios da doutrina do “*business purpose*” para analisar os efeitos efetivamente almejados com as cisões. Entendendo que não havia “razão lógica ou negocial para as operações realizadas” e de fato, não havia continuidade dos negócios jurídicos por parte da empresa incorporadora, mas sim pela incorporada. Não havia, pois, substrato econômico capaz de respaldar a operação.

No tocante à análise das decisões atuais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a doutrina do propósito negocial, é amplamente utilizada como requisito para classificar a licitude do planejamento tributário. Nesse sentido, é considerado planejamento ilícito a operação que visa a redução das contribuições tributárias. Conforme exemplificado:

EMENTA: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 COFINS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO Comprovado nos autos, por meio do conjunto probatório trazido pela fiscalização, que a realidade fática observada é diferente da jurídica, deve-se concluir que as operações realizadas entre as empresas interdependentes não tiveram propósito negocial e visaram unicamente uma redução substancial no pagamento das contribuições sociais incidentes na sistemática monofásica, caracterizando-se como um planejamento tributário ilícito. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 PIS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO Comprovado nos autos, por meio do conjunto probatório trazido pela fiscalização, que a realidade fática observada é diferente da jurídica, **deve-se concluir que as operações realizadas entre as empresas interdependentes não tiveram propósito negocial e visaram unicamente uma redução substancial no pagamento das contribuições sociais incidentes na sistemática monofásica, caracterizando-se como**

um planejamento tributário ilícito. Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido.

Numero do processo: 16095.720151/2015-09 **Turma:** Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção **Câmara:** Quarta Câmara **Seção:** Terceira Seção De Julgamento **Data da sessão:** Wed Aug 30 00:00:00 UTC 2017 **Data da publicação:** Mon Sep 25 00:00:00 UTC 2017
(Grifos acrescentados)

O Acórdão N° 2301-005.934 do CARF, trouxe à baila um caso em que o fisco lavrou auto de infração de pessoa física para exigir IRRF mais multa em razão de suposta omissão de rendimentos recebidos a título de ganho de capital na alienação de ações não negociadas em Bolsa de Valores. Nesse caso, a autuada e os contribuintes compunham uma holding familiar que foi extinta após transferência de suas participações para outras sociedades para fins de integralização de cotas, afastando a incidência de IR sobre o ganho de capital. O CARF entendeu que se tratava de um planejamento tributário ilegítimo, tendo em vista a carência de um propósito comercial. Dessa forma, a operação deveria estar de acordo com o objetivo do negócio jurídico econômico, não sendo suficiente ter sido realizada por meios lícitos.

Para a Relatora Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato:

Assim, não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja único ou predominantemente economizar tributos. Ao se confrontar a legislação tributária, que adota os princípios da tipicidade e da estrita legalidade, com as atividades desenvolvidas pelas empresas, objeto de planejamento tributário, deve-se também valorizar o propósito das atividades empresariais praticadas e a existência de substância econômica.

No acórdão n° 15889.000623/2007-96, em decisão de n° 1402-002.963, julgado pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, publicado no dia 27 de setembro de 2018, entendeu que emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, não há portanto, fundamento jurídico que demonstre a razão da

desqualificação da operação (emissão de debêntures), o argumento utilizado pelo julgador refere-se apenas a falta de propósito a não ser a redução da carga tributária, como é possível ver:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 2002 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. Julgados dois autos de infração de exercícios diferentes em mesma sessão e reproduzidos quando da formalização o mesmo acórdão configurado está o erro material passível de integração em sede de embargos declaratórios. NULIDADE. AUSÊNCIA Insubsistentes os argumentos veiculados pela contribuinte pela alteração de critério jurídico (146, CTN) a prejudicar o exercício da ampla defesa e contraditório. Ademais, a presença ou não de fundamento econômico e a legitimidade ou não da amortização do ágio na emissão de debêntures trata-se de questão de mérito **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao fisco. Abuso do direito. Propósito Negocial. Inedutibilidade A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.**

De maneira semelhante, o processo de nº 16561.720071/2016-82, que teve como Relator o conselheiro Luis Henrique Dias Lima, julgado na Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção e publicado em 5 de novembro de 2018, entendeu pela abusividade do planejamento tributário por entender que houve uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital na operação de alienação de ações. Nesse acórdão, o relator fundamentou sua decisão por entender que a operação foi realizada mediante dissimulação (evasão fiscal) e pela falta de propósito negocial (elisão). Percebe-se nessa situação, que não há uma distinção entre os institutos, enquanto uma se trata de uma maneira ilícita, o segundo são meios lícitos de redução da carga tributária. Carece de um domínio maior do julgador acerca dos institutos, como é possível observar:

Ementa: 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. 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). MULTA QUALIFICADA. A qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, requer a identificação, na conduta praticada pelo sujeito passivo, de sonegação, fraude ou conluio, previstas, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A dissimulação, consubstanciada em abuso de formas jurídicas de direito privado, mesmo com utilização de empresa-veículo e ausente propósito negocial, sem que reste comprovada fraude documental, não enseja a aplicação da multa de 150%, vez que há evidente distinção entre o planejamento tributário sem propósito negocial e a sonegação dolosa e fraudulenta de tributos, não se caracterizando, destarte, o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

Com efeito, apreende-se que os julgadores possuem uma análise voltada à doutrina substantivista, de maneira que julgam a partir de um exame de finalidade que ocasionou o negócio jurídico. Assim sendo, a ausência de propósito é o requisito para definição de ilicitude no planejamento tributário na jurisprudência administrativa. Outro fator percebido na jurisprudência administrativa é que não há uma conformidade nas decisões ou entendimento consolidado acerca dos limites da licitude do planejamento tributário. Consoante os casos descritos abaixo, o relator entendeu que os negócios motivados apenas pela economia fiscal não podiam ser desconsiderados pela fiscalização:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2010 PRELIMINARES. SUPERAÇÃO EM RAZÃO DE APRECIÇÃO DE MÉRITO. Nos termos do que dispõe o §3o. do art. 12 do RPAF, sendo possível o provimento no mérito, devem ser superadas preliminares de nulidade. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. **Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.** SUBSIDIARIAMENTE. EXISTÊNCIA DE EFETIVA RAZÃO EXTRA TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO. No caso concreto as Recorrentes comprovaram existir razões de ordem negocial e restrições impostas pela Resolução CMN 2.325/1996 que justificam as operações realizadas.

Número do processo: 16327.721148/2015-23 **Turma:** Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção **Câmara:** Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento **Data da sessão:** Wed Aug 15 00:00:00 UTC 2018 **Data da publicação:** Mon Sep 10 00:00:00 UTC 2018. **Nome do relator:** Daniel Ribeiro Silva.

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2016 NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA. Eventuais erros ou inconsistências na apuração do crédito tributário não ensejam a nulidade do auto de infração quando não há prejuízo ao direito de defesa do contribuinte. Tais irregularidades devem ser analisadas e, se for o caso, sanadas na apreciação do mérito. VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SÓCIOS APÓS PESSOAS FÍSICAS. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO LEGÍTIMO. Restando comprovado que a negociação da participação societária foi de fato e de direito realizada pelas pessoas físicas (ausência de simulação), bem como que a redução de capital com entrega de participação aos sócios produziu as consequências jurídicas normalmente esperadas para este tipo de operação (negócio dotado de causa), não há base para que o fisco desconsidere os efeitos tributários a pretexto de tributar os atos segundo o que, no seu entender, seria o seu desfecho previsível. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CISÃO PARCIAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PROPÓSITO NEGOCIAL. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. **É lícita a operação de cisão parcial seguida de alienação de participação societária quando realizada com propósito comercial legítimo e substância econômica, ainda que resulte em redução da carga tributária. A mera economia fiscal não configura, por si só, planejamento tributário abusivo. Cabe ao Fisco demonstrar a artificialidade da operação e a intenção de fraudar o erário para desconsiderar a estrutura societária escolhida pelo contribuinte.** GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE. Não cabe a tributação de ganho de capital diretamente na pessoa jurídica quando a operação societária implementada, embora resulte em redução da carga tributária, foi realizada com base em propósitos legítimos e reflete a realidade econômica do negócio. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ERRO DE ESCRITURAÇÃO. AUSÊNCIA DE IMPACTO TRIBUTÁRIO. O erro na escrituração contábil decorrente da não adição/exclusão dos resultados de equivalência patrimonial, quando não resulta em redução do tributo a pagar em razão de situação de prejuízo fiscal, não justifica a exigência de valor tributável.

Numero da decisão: 1101-001.389 **Número do processo:** 17095.720106/2020-76 **Turma:** Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção **Câmara:** Primeira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento **Data da sessão:** Wed Sep 11 00:00:00 UTC 2024 **Data da publicação:** Tue Oct 15 00:00:00 UTC 2024

Portanto, não há um limite acerca da aplicação da doutrina do propósito negocial capaz de consolidar o entendimento sobre o tema. Atrelado a isso, a falta de regulamentação do instituto no âmbito jurídico brasileiro, fomenta um cenário de insegurança jurídica. Diagnosticar um comportamento uniforme da Corte Administrativa Fiscal é tarefa quase impossível⁷⁸.

8.2. Aplicação Da Teoria Do Propósito Negocial Em Decisões Judiciais

De maneira breve, faz-se necessário ilustrar como a aplicação da teoria do propósito negocial ocorre nas decisões judiciais, para tanta traz-se à baila algumas interpretações de julgados dos Tribunais Regionais Federais, que tratam do assunto.

O processo nº: 0811422-14.2017.4.05.810, julgado na 3ª Turma do TRF5 pelo Relator Desembargador(a) Federal Rogério de Meneses Fialho Moreira, trata-se de apelações interpostas pela FAZENDA NACIONAL e por GISA IMOBILIÁRIA LTDA contra sentença que, em ação ordinária, julgou procedente o pedido para declarar a nulidade dos créditos tributários de IRPJ e de CSLL.

O cerne da discussão envolvia a criação de pessoa jurídica meramente formal desprovida de propósito negocial, a fim de reduzir artificialmente e ilicitamente a carga tributária quanto aos tributos, diante de uma reorganização societária.

Nesse sentido, assim entendeu a 3ª Turma:

“A reorganização societária pela cisão parcial se apresenta como forma lícita de planejamento tributário, constituindo um direito do contribuinte previsto na Constituição Federal, a partir da liberdade e da livre iniciativa, de modo que a eficiência do caminho adotado pelo contribuinte para reduzir custos de uma empresa e desta forma, aumentar o retorno para os sócios, não pode ser arbitrariamente restringido, salvo por meio de Lei (à luz dos critérios estabelecidos pelo CTN).

Ainda que se queira atribuir uma interpretação econômica do direito tributário, atendo-se à *intentio facti* (relação econômica ocorrente entre as partes), **em detrimento da intentio juris (forma negocial adotada para alcance dos fins propostos), em nítida aplicação do business purpose**

⁷⁸ ZILVETI, Fernando. ELALI, André. **Planejamento Tributário**- Resistência do Poder de Tributar. P. 53-64.

test (segundo a qual, se uma transação não tiver outro objetivo comercial substancial que não seja a evasão ou redução do imposto federal, a lei fiscal não terá em conta a transação), tal tentativa esbarra na incompatibilidade com o Direito Tributário Brasileiro, o qual impõe o respeito aos Princípios da Legalidade e Segurança Jurídica.”

(grifos acrescentados)

Em análise a decisão do STF, A ARE 1127560, proferida pelo Ministro Relator Celso de Mello, em 2019, utilizou o requisito do propósito negocial para validar a operação:

“Conceder a imunidade do ITBI (art. 156, inciso II, § 2º, inciso I, da CF) foi estimular as atividades empresariais e, assim, proporcionar o crescimento econômico-financeiro das pessoas jurídicas que não tem como atividade-fim a realização de negócios imobiliários. IV) Daí porque, no caso, não havendo atividade em exercício, demonstrada pela ausência de receita operacional, não seria razoável conceder imunidade à pessoa jurídica constituída sob formato de ‘holding’ patrimonial, cujo intuito é apenas facilitar a administração dos bens tributados que compõem o patrimônio familiar, sem **propósito negocial**. APELO PROVIDO. REEXAME NECESSÁRIO JULGADO PREJUDICADO. UNÂNIME.” A parte ora agravante, ao deduzir o apelo extremo em questão, sustentou que o Tribunal “a quo” teria transgredido o preceito inscrito no art. 156, § 2º, I, da Constituição da República. Sendo esse o contexto, passo a examinar a postulação recursal em causa. E, ao fazê-lo, observo que a suposta ofensa ao texto constitucional, caso existente, apresentar-se-ia por via reflexa, eis que a sua constatação reclamaria – para que se configurasse – a formulação de juízo prévio de legalidade, fundado na vulneração”

Portanto, percebe-se o propósito negocial como elemento para aferição de planejamento tributário lícito, não possui entendimento majoritário e consolidado nas cortes judiciais. Apesar de que, diferentemente das decisões do CARF, as decisões judiciais analisam, além do propósito negocial, outros fatores para verificar a existência de abusividade ou ilicitude dos planejamentos tributários.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para cumprimento e a efetivação dos Direitos Fundamentais, a contraprestação do indivíduo ao Estado é essencial. Não há discussão sobre o dever que o contribuinte tem em pagar seus impostos, tendo em vista que é a garantia de efetivação próprio direito fundamental e a manutenção da ordem social.

No cenário globalizado, o planejamento tributário é uma ferramenta capaz de manter a competitividade de uma empresa na cadeia comercial. A sobrevivência de uma empresa interfere diretamente na economia brasileira, no sentido que, ao se manter no mercado de maneira competitiva, a pessoa jurídica consegue cumprir com a contraprestação devida ao estado.

Nessa toada, a redução da carga tributária por meio de um planejamento tributário é uma questão de sobrevivência. Além disso, representa a materialização do princípio da livre iniciativa e da liberdade econômica. Nesse sentido, não há norma ou princípio que obrigue ao contribuinte a escolher o negócio jurídico mais oneroso.

Sendo assim, a aplicação do propósito comercial como requisito para validação de um planejamento tributário ofende ao princípio da legalidade e da segurança jurídica. A doutrina nascida do modelo alemão, é aplicada em países com sistemas fiscais totalmente diversos ao brasileiro.

Nos Estados Unidos, o sistema utilizado é common law, em que se baseia em precedentes judiciais. A análise casuística realizada nos precedentes em que qualifica ou desqualifica negócios jurídicos é totalmente coerente a esse sistema americano de precedentes.

Distinto disso, no cenário brasileiro, tem-se uma norma maior (Constituição Federal) com direitos fundamentais e cláusulas pétreas positivistas, em que cabe apenas ao legislador definir procedimentos e ações capazes de orientar as decisões. Nessa toada, a aplicação do critério da necessidade de um propósito comercial para validação de uma planejamento tributário é totalmente incoerente com

o sistema brasileiro. Inclusive, o Congresso Nacional ao não regulamentar a norma antielisiva, estabeleceu que esta doutrina não deve servir de baliza a nenhuma decisão.

Grande parte das decisões que desqualificam os negócios jurídicos estão no CARF. Tem-se por um lado uma pressão de arrecadar pela autoridade administrativa, e por outro, o contribuinte tentando reduzir os custos fiscais com operações que apesar de lícitas, podem ser desqualificadas se consideradas abusivas.

Não há certeza e previsibilidade que assegurem ao contribuinte a reorganizar seus negócios, ferramentas extremamente importantes para a realização de um planejamento tributário. É necessário que o administrador possa prever quais as consequências jurídicas e os ônus tributários de cada operação. Baseado no primado da legalidade, o contribuinte não deveria ter sua liberdade restringida se não por dispositivo regulamentado em forma de lei.

O que não ocorre no cenário jurídico brasileiro. A jurisprudência administrativa não tem conformidade em suas decisões, não há previsibilidade que possibilite ao contribuinte obter uma certeza. Enquanto alguns conselheiros entendem pela necessidade de uma finalidade extrafiscal, há outros que realizam uma análise mais formalista.

Quando se observa os julgamentos do realizados CARF, percebe-se a utilização de termos vagos e não positivados, além de decisões imparciais que ofendem a isonomia. Reversa-se um poder ilimitado e discricionário ao conselheiro fiscal para definir parâmetros e regras acerca da legitimidade de um planejamento.

Papel este que deveria ser tutelado pelo poder judiciário, cuja as decisões provém de um julgador imparcial e são juridicamente fundamentadas. Distinto da imparcialidade encontrado no âmbito das decisões do CARF, onde o conselheiro faz parte da relação fisco-contribuinte, e, portanto, tem seus próprios interesses.

Quando se observa os entendimentos judiciais, percebe-se que não há uma conformidade sobre a utilização do propósito negocial como elemento

fundamental para legitimidade de um planejamento tributário. Isso porque grande parte das discussões ficam restritas a seara administrativa.

Assim, nesse cenário, não há norma legal que indique procedimentos e critérios claros que definam os limites de um planejamento tributário. Nem mesmo existe na doutrina uma ideia pacífica sobre o que seria um planejamento tributário abusivo. As posições divergem, quando o contribuinte busca amparo na jurisprudência judicial, percebe que o poder judiciário não detém. De maneira semelhante ocorre na jurisprudência administrativa.

Portanto, a utilização da doutrina do propósito comercial enquanto não regulamentada, apenas fomenta uma insegurança jurídica e viola diretamente a legalidade. Além disso, limita e se apresenta como empecilho para o contribuinte a organizar seus negócios de maneira concreta.

REFERÊNCIAS

ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ANDRADE, Leonardo Aguirra. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ARANHA, Fernanda Maciel de Souza. **Propósito Negocial como Limitador do planejamento tributário à luz da jurisprudência do CARF**. Orientador: Carrazza, Roque Antonio. Universidade de São Paulo. 2022. Acesso em: 13 de março de 2024. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/handle/handle/32724>.

ÁVILA, Humberto. **Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura**. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição Mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licitude Forma e Material do Planejamento. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 205, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **“Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima”**, *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 51-52, São Paulo, Malheiros, 2009, p. 5-11.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 632

BORGES, José Souto Maior. **“A isonomia tributária na Constituição de 1988”**, *Revista de Direito Tributário*, v. 64, São Paulo, Malheiros, 1994, p. 8-19

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 2 de dez. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo De Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão Nº 2301-005.934. 14/03/2019**. Relatora Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7708453>.

BRASIL. Conselho Administrativo De Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão Nº15889.000623/2007-96. 27/09/2024**. Relator Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard5_replica_n24/browse?q=15889.000623%2F2007-96. Acesso em 26 dez 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo De Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão 16561.720071/2016-82**. Relator conselheiro Luis Henrique Dias Lima. 05/11/2018. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard5_replica_n24/browse?q=16561.720071%2F2016-82. Acesso em 26 de dez 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo De Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão 16327.721148/2015-23**. Relator conselheiro Daniel Ribeiro Silva. 10/09/2018. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard5_replica_n24/browse?q=16327.721148%2F2015-23. Acesso em 28 de dez 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo De Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão 7095.720106/2020-76**. Relator Conselheiro Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga. 15/10/2024. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard5_replica_n24/browse?q=17095.720106%2F2020-76. Acesso em 28 de dez 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1998**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 dez 2024.

BRASIL. LEI nº 9964/ 2000. **Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9964.htm. Acesso em 8 de dez de 2024.

BRASIL. Lei nº 10.406/2002. **Código Civil**. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172/1996. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 21 dez. 2024.

BRASIL. Lei nº 6.404/1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm Acesso em 20 dez. 2024.

BRASIL. LEI Nº 8.137. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 15 de dez. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário Com Agravo**. Brasília, DF. 12 de Março de 2019 Relator: Ministro CELSO DE MELLO.. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho956471/false>.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Ação Indireta de Inconstitucionalidade Nº 2.446**. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 11 de maio de 2022. Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA. Acesso em 25 de março de 2024. Disponível em https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%202446%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true

BRASIL. Tribunal Regional da 5ª Região. **Apelação cível nº: 0811422-14.2017.4.05.81**. Brasília, DF. 22 de junho de 2023. RELATOR(A): Desembargador(a) Federal Rogério de Meneses Fialho Moreira - 3ª Turma., Disponível em <https://juliapesquisa.trf5.jus.br/julia-pesquisa/pesquisa#re>.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade da Pessoa Humana: Entre os Direitos e Deveres Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 100.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. *E-book*.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17° ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006,

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

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8 ed. Saraiva, São Paulo, 2018. *E-book*.

COUTINHO, Francisco Chaves. **Planejamento Tributário na Prática**. 4° ed. – São Paulo : Atlas, 2017. P 12. *E-book*.

DOURADO, Ana Paula. “General Report – In search of validity in Tax Law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state.

FORMOLO, Gustavo Henrique. **Afinal, o que foi decidido na ADI nº 2446**. Revista Tributária E De Finanças Públicas. p. 1-24 202 RT RIB 156. Acesso em 14 de nov de 2024.: Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/631/317>.

GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos**. USP. São Paulo. 2010. Professor orientador Heleno Taveira Torres. Dissertação de Mestrado. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.php>. Acesso em 23 de dez 2024.

GODOI, Marciano Seabra de. **Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 11° Volume. São Paulo: Dialética, 2007.

GODOI, Marciano Seabra de. **Planejamento tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, 2016.

GOUVEIA, Fernando Henrique Câmara; AFONSO, Luís Eduardo. **Uma análise da remuneração dos sócios por meio do planejamento tributário**. Revista de Administração Mackenzie, v. 14, n. 2, p.69-98, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

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

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GREGORY V. HELVERING, Supreme Court of United States, 1935 293 U.S. 46.

HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Propósito Negocial no Direito Tributário Business Purpose in Tax Law**. Revista Direito Tributário Atual nº 53. ano 41. p. 141-164. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023. Acesso em 28 de março de 2024. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/175590/7.proposito_negocial_direito_halperin.pdf.

LAPORTA, Francisco J. El Império da la Ley – Una visión actual. Madrid: Trotta, 2007, p. 128; HEY, Johanna. Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem. Köln: Otto Schmidt, 2002, p. 189

LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental De Economizar Tributos: Entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade**. P 44. 2017. Universidade de São Paulo. São Paulo.

LOTT, Maíra Carvalhaes. **O alcance as Limitações do Planejamento Tributário no Brasil- Uma Abordagem Conceitual e Crítica**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 210.p. 60-72.

MACHADO, Guilherme Costa Val Machado. Planejamento Tributário: **Papel do “business Purpose Test” e da “step transaction doctrine” na verificação de simulação**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 211. P. 70-78.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11º ed.– São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*.

MALLMANN, Nelson. **"Planejamento tributário nacional e internacional e a norma antielisão"**. Planejamento Fiscal. Volume III. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 728.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 119. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 119. São Paulo: Dialética, 2005. p. 125.

MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970,

MOREIRA, André Mendes. **Elisão E Evasão Fiscal – Limites Ao Planejamento Tributário**. P1-18.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Ética Tributária e Cidadania Fiscal**. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 5, n. 27, p. 20-129, set./out. 2002.

POSTEMA, Gerald J. **“Objectivity fit for Law”**, p. 105-110

Primeiro conselho de contribuintes, Câmara Superior de Recursos Fiscais, **Acórdão n.01-02.107**, Relator Verinaldo Henrique da Silva, 2 de dezembro de 1996.

RANDOLPH, David W.; SEIDA, Jim A. **Balancing tax and financial reporting objectives: effective tax planning within the property and casualty insurance industry. Issues in Accounting Education**, v. 22, n. 2, p. 285-318, 2007

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2019

ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de lei, la simulacion y el abuso de las formas em el derecho tributario**. Barcelona: Marcial Pons. 1999, p 101-103. O autor de utiliza do termo "elusion".

ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. **Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra**: Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 501-526. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019

SANTOS, Ramon Tomazela. o **Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso C5 Gregory vs. Helvering** até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. p 126.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**.9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.*E-book*.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "O **REFIS e a Desjudicialização do Planejamento Tributário**", Revista Dialética de Direito Tributário, v. 232, jan. 2015, São Paulo.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Sérgio Antonio Fabris. Porto Alegre, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. Revista Eletrônica de Direito Tributário: Rio de Janeiro, 2011. Ed 6º p.1.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. *E-book*.

ZILVETI, Fernando. Elali, André. **Planejamento Tributário- Resistência do Poder de Tributar**. P. 53-64.

