

**INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**PATRÍCIA VARGAS FABRIS**

**DA APLICABILIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

**São Paulo**

**2013**

PATRÍCIA VARGAS FABRIS

## DA APLICABILIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Trabalho apresentado como parte da exigência para obter o título de especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Avaliado em \_\_/\_\_/\_\_.

Conceito Obtido: \_\_\_\_\_

**São Paulo**

**2013**

*“Ser-se livre não é fazermos aquilo que queremos, mas querer-se aquilo que se pode”.*

*Jean Paul Sartre*

## Resumo

O presente estudo tem o objetivo de abordar o tema do planejamento tributário com direcionamento para a prática dos contribuintes. Nesse sentido, para melhor exposição, principia-se com os princípios constitucionais que limitam e norteiam o planejamento para posteriormente trazer a noção conceitual e demonstrar o direito dos contribuintes em planejar dentro da legalidade a economia fiscal. Ao considerar a possibilidade de planejar com o intuito de tornar o ato e negócio jurídico viável, seja por economia fiscal, seja por estratégia da melhor operação diante do propósito negocial, traz-se a norma introduzida pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional que veio tentar limitar os planejamentos tributários, e partindo da interpretação da norma, conclui-se quando há a possibilidade de desconsideração do ato e negócio jurídico: desde que haja dissimulação do negócio, sem propósito negocial, com desmitificação do fato gerador. Nesse sentido, conclui-se que a norma antielisiva penaliza os contribuintes da desqualificação do negócio jurídico e consequente obrigação tributária, porém, há falta de norma regulamentadora em relação a aplicação da referida norma. A partir dessas premissas, buscou-se através de casos práticos, demonstrar que os contribuintes possuem a liberdade de planejamento tributário, desde que dentro do limite legal.

Palavras chave: Princípios constitucionais tributários. Planejamento Tributário. Elisão e Evasão fiscal. Norma antielisiva. Desconsideração de atos e negócio jurídico.

### **Abstract**

The present study aims to address the issue of tax planning with practical guidance for taxpayers. In this sense, for better exposure, begins with the constitutional principles that limit and guide the planning for later bring conceptual notion and demonstrate the right of taxpayers to plan within the law the tax saving. When considering the possibility of planning in order to make the act legal and business feasible, either by tax savings, is the best strategy for operation on the business purpose, brings up the standard introduced by the sole paragraph of article 116 of the Tax Code who came to try to limit the tax planning, and based on the interpretation of the standard, it is concluded when there is the possibility of piercing the act and legal business: since there is concealment of the business without business purpose, with demystification of the triggering event. Accordingly, we conclude that the antielisiva rule penalizes taxpayers for the disqualification of the transaction and the resulting tax liability, however, no lack of a regulatory provision regarding the application of that rule. From these assumptions, we sought through case studies, demonstrating that taxpayers have the freedom to tax planning, since the legal limit.

**Keywords:** Constitutional Tax principles. Tax Planning. Tax evasion and avoidance. Antielisiva rule. Disregard of acts and legal business.

## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>4</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>5</b>
<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO I .....</b>	<b>9</b>
<b>1. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS COMO LIMITE OBJETIVO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>9</b>
<b>1.1 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>10</b>
<b>1.2 TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>11</b>
<b>1.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>12</b>
<b>1.4 SEGURANÇA JURÍDICA.....</b>	<b>12</b>
<b>CAPÍTULO II.....</b>	<b>14</b>
<b>2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1 DO DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2 DA ELISÃO FISCAL.....</b>	<b>16</b>
<b>2.3 DA EVASÃO FISCAL.....</b>	<b>17</b>
<b>CAPÍTULO III.....</b>	<b>19</b>
<b>3. DA NORMA ANTIELISIVA BRASILEIRA: INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>19</b>
<b>3.1 A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.....</b>	<b>20</b>
<b>3.2 CONCEITO DE FATO GERADOR.....</b>	<b>21</b>
<b>3.3 ATO E NEGÓCIO JURÍDICO.....</b>	<b>23</b>
<b>3.4 SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO.....</b>	<b>23</b>
<b>CAPÍTULO IV.....</b>	<b>26</b>

<b>4.DA DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO.....</b>	<b>26</b>
<b>4.1 SANÇÕES E INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>27</b>
<b>CAPÍTULO V.....</b>	<b>29</b>
<b>5.DA VISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVOS DE RECURSO FISCAL.....</b>	<b>29</b>
<b>5.1 DO ACOLHIMENTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>29</b>
<b>5.2 A DESQUALIFICAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>29</b>
<b>6. CONCLUSÃO.....</b>	<b>33</b>
<b>7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>35</b>

## INTRODUÇÃO

Na ânsia de verem seus negócios auferirem resultados, os contribuintes buscam auxílio, com operadores do direito, para maximizar a riqueza dos sócios e acionistas das organizações. É nesse sentido que o Planejamento Tributário ganhou saliência diante do ordenamento jurídico.

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar a partir dos princípios constitucionais tributários e diante dos principais conceitos jurídicos que delimitam o Planejamento Tributário a viabilidade atual de utilizar-se legalmente desse instituto que possibilita os contribuintes buscarem “uma luz no fim do túnel” diante de tamanha tributação nacional que por vezes, arrecada e não dá o retorno necessário.

Principia-se com a descrição dos princípios da legalidade e tipicidade, os quais regulamentam e limitam tanto a atuação do contribuinte para planejar como a do Fisco para fiscalizar. Parte-se para o princípio da capacidade contributiva, o qual justifica a ânsia do contribuinte em evitar demasiada tributação e assegura-se a operação através do princípio da segurança jurídica, o qual demonstra que os princípios constitucionais, que normatizam e limitam devem essencialmente manter a segurança no ordenamento jurídico.

Diante disso, passa-se ao conceito do planejamento tributário, consignado com o direito dos contribuintes em exercê-lo. Partindo da premissa que planejar é estudar uma forma preventiva de atuação nos negócios, porta-se aos conceitos doutrinários que justificam o planejamento tributário, dividindo-o assim em duas esferas: o planejamento lícito (elisão fiscal) e o planejamento ilícito (evasão fiscal).

Ao considerar a possibilidade de planejar com o intuito de tornar o ato e negócio jurídico viável, seja por economia fiscal, seja por estratégia da melhor operação diante do propósito negocial, faz-se *mister* trazer a norma introduzida pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional que veio tentar limitar os planejamentos tributários.

Por fim, com o intuito de demonstrar a viabilidade do Planejamento Tributário, bem como este deve ser desempenhado por nós operadores do direito, colacionam-se casos que demonstram como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais está deliberando sobre o Planejamento Tributário.

## CAPÍTULO I

### 1. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS COMO LIMITE OBJETIVO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para introduzir o tema de planejamento tributário, é importante compreender a noção dos princípios como o norte delimitativo do ordenamento jurídico, pois além de imputar valor ao ordenamento jurídico, são normas jurídicas prescritivas de conduta, que limitam a atuação dos operadores na preparação e implementação do Planejamento Tributário.

Por outro giro, limitam de forma objetiva a atuação tanto do Fisco como do contribuinte.

Principia-se com o conceito de Reale<sup>1</sup>, que define os princípios no direito como:

“verdades os juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a uma conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes de validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários”.

Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> afirma que os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência.

Partindo então da premissa que os princípios ordenam, direcionam e limitam o ordenamento jurídico, faz-se importante denotar a classificação que Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> divide os princípios em valores e limites-objetivos:

“os princípios tomados como valor, postos em termos vagos e excessivamente genéricos, o intérprete é levado a um mundo de subjetividade, em contraposição aos

---

<sup>1</sup> REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. São Paulo. Saraiva. 2002.pg.60

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, 3 ed – São Paulo : Noeses, 2009. Pg 262.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista de Direito Tributário. 1992. v. 61, pg. 81.

princípios tomados como limites-objetivos, em que a ocorrência no mundo fenomênico está visivelmente demarcada. Os limites-objetivos não são valores se considerados em si mesmo, mas voltam-se para realizar valores de forma indireta”

Tendo em vista que os princípios jurídicos são valores, que dão a diretriz, o norte e limitam as normas legais, existem em todos os setores do Direito. Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup> ponderou que é com tal dimensão significativa que enunciamos os princípios ou leis ditas ontológicas: “tudo o que não tiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido”.

Ainda, partindo-se que os princípios estão previsto na constituição, Ataliba<sup>5</sup> comenta:

“ Ora, como deixar de reconhecer caráter jurídico a uma disposição constitucional? Na pior das hipóteses a disposição constitucional mais abstrata e vaga, possui, no mínimo, a eficácia paralisante de todas as normas inferiores, se contrastantes com seu sentido, bem como determinadora de importantíssimas consequências na compreensão do texto constitucional e de cada disposição que o integra, bem como determina relevantes consequências exegéticas, relativamente a todo o sistema normativo”.

Assim, verifica-se que os princípios constitucionais não são simples valores, recomendações e diretivas, mas revestem efeitos constitutivos de norma jurídica.

## 1.1 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade – que não é somente tributário, pois se projeta sobre todos os domínios do direito -, vem enunciado no artigo 5º, II da Constituição Federal: “ Art 5º (...): II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei.

A conformação específica no Direito Tributário culmina-se no artigo 150, I da Constituição Federal: “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”.

Conclui-se, nos termos de Paulo de Barros<sup>6</sup>, que o principio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, 3 ed – São Paulo : Noeses, 2009. Pg 254.

<sup>5</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*.6ª ed. São Paulo: Malheiros,2009. Pg57.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, 3 ed – São Paulo : Noeses, 2009. Pg.294

legislativos e para assegurar a observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes.

No Planejamento Tributário, o princípio da escrita legalidade serve para garantir ao contribuinte a busca pela situação que lhe seja mais favorável economicamente, desde que haja previsão legal que assegure seu negócio jurídico.

Além disso, o princípio da estrita legalidade serve para delimitar a atuação do Fisco em buscar arrecadação em situação em que não há previsão estrita de incidência tributária, e conforme já explanado, o que não for proibido, é permitido, em outras palavras, a exigência tributária que não esta prevista em lei, esta permitida.

## 1.2 TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA

No direito positivo brasileiro, Paulo de Barros<sup>7</sup> registra que, o tipo tributário é definido pela integração lógico – semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo.

O princípio da tipologia tributário possui como corolários, conforme afirma Xavier<sup>8</sup>: *o princípio da seleção* (a norma tributária elege o tipo de tributo, da penalidade e/ou sua graduação); *o princípio do numerus clausus* (veda o emprego de analogia); *o princípio da taxatividade* (impõe enumeração exaustiva dos elementos necessários à tributação); *o princípio do exclusivismo* ( torna a situação fática juridicizada distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja); e finalmente *o princípio da determinação* (também conhecido como tipicidade cerrada, responsável pela conceituação precisa e objetiva do fato jurídico tributário, implicando franca e absoluta proibição de normas elásticas).

Assim, a tipologia tributária impõe a descrição legislativa, uma vez que traz em seu antecedente (critérios materiais, especial e temporal) e no seu conseqüente (critérios quantitativo e pessoal), elucidando, por fim a norma tributária.

Nesse sentido, verifica-se que sem norma jurídica não há previsibilidade e obrigação de exação tributária, logo, o contribuinte utiliza-se desse princípio para planejar-se em

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 11 ed. – São Paulo: Saraiva, 1999. Pg 116.

<sup>8</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento : teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed – Rio de Janeiro: Forense, 2001. Pg 206

decorrência das situações em que não estão tipificadas em lei, e então exercer seu direito ao planejamento tributário.

### 1.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva é princípio constitucional do sistema tributário brasileiro elencado no parágrafo primeiro do artigo 145 da Carta Magna, *verbis*:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Percebe-se que tal princípio hospeda-se também no da igualdade, pois visa a tributação proporcional da riqueza. Em outras palavras, aqueles que possuem mais patrimônio contribuem mais que aqueles que possuem menos patrimônio, dependendo da sua capacidade contributiva, ou seja, capacidade patrimonial.

Carraza<sup>9</sup> elucida que o princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de s para que se alcance a tão almejada justiça fiscal.

### 1.4 SEGURANÇA JURÍDICA

A essência da segurança e da certeza do direito deve partir da premissa que o contribuinte alcançado pela lei tributária, ou seja, o destinatário do ordenamento jurídico saiba qual norma é aplicável (ou se não existe norma) e ter a garantia que ela venha a ser aplicada.

Mello<sup>10</sup> deixa registrado que:

A segurança é o verdadeiro e supremo objetivo do direito. Este é o objetivo do Direito. Não é justiça. Se fosse justiça nunca teria havido Direito ao longo da história. O objetivo do Direito é a segurança. O que o Direito visa é exatamente fornecer aos indivíduos pautas que serão seguidas e respeitadas para que as pessoas saibam quando estão conforme à ordem jurídica e, portanto podem prever os eventos que daí se sucederão, e quando estão desconformes à ordem jurídica e podem,

<sup>9</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso constitucional tributário*, 24ª ed – São Paulo : Malheiros Editores Ltda, 2008, pg. 240

<sup>10</sup> MELLO. Celso Antônio Bandeira de. *Segurança Jurídica*. Revista de Direito Tributário, nº 67. Pg. 51.

igualmente, prever as eventuais consequências que as atingirão. Se o Direito não fornecer isso aos indivíduos, ele não fornece absolutamente nada.

No presente estudo, a partir dos princípios constitucionais que limitam, direcionam e são normas no ordenamento jurídico, poder-se-ia afirmar que servem para trazer efetividade e legitimação do Direito do contribuinte em planejar o cumprimento das obrigações tributárias. Porquanto, ao adentrar no mérito do estudo, parte-se da premissa geral que o planejamento tributário, feito com alicerce nos princípios constitucionais possui segurança jurídica.

## CAPÍTULO II

### 2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Digresso sobre os princípios constitucionais que delimitam a incidência tributária através, exclusiva de lei (princípio da legalidade), exatamente com a descrição da norma para configurar a incidência (tipologia tributária) e da capacidade contributiva do contribuinte.

Passa-se a frisar que diante desses princípios, que limitam a atuação fiscal do Estado, pois alicerçados estão na segurança jurídica, tem-se que o contribuinte é livre para optar pela estrutura, forma e estratégia de seus negócios, com o intuito de escolher um modelo que lhe traga economia fiscal. Estamos a falar do planejamento tributário.

Fabretti<sup>11</sup> elucida o planejamento tributário como sendo a atividade preventiva que estuda os atos e negócios jurídicos que o agente pretende realizar, com a finalidade de obter maior economia fiscal, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido em lei. Aconselha que antes de cada operação, se pesquise suas consequências econômicas e jurídicas, a fim de evitar a concretização do fato gerador e da obrigação tributária.

Nesse sentido, ao estudar as situações possíveis, deve-se verificar as alternativas da lei, ou as lacunas, para suportar as operações pretendidas pelo contribuinte.

Salienta-se ainda que o princípio da capacidade contributiva serve de alicerce para os contribuintes que buscam o planejamento tributário. Planejar-se seria colocar em prática referido princípio.

Portanto, o contribuinte busca no planejamento tributário a organização dos seus negócios e suas finanças, de modo que venha a sofrer o menor ônus possível.

#### ***2.1 Do direito ao planejamento tributário***

O direito ao planejamento, segundo Andrade Filho<sup>12</sup>, é a idéia de eficiência que confere legitimidade e fundamento ético para tal fim. Ninguém pode ser censurado por pretender buscar a eficiência e, nos marcos da ordem jurídica, reduzir o quanto for possível o montante dos encargos tributários incidentes sobre bens e serviços. Corroboro este entendimento, porém

---

<sup>11</sup> FABRETTI, Lúcio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2005. Pg, 152.

<sup>12</sup> ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. *Planejamento tributário*, 1 ed - São Paulo: Saraiva, 2009. Pg77.

com a saliência que a expressão utilizada – reduzir o quanto for possível, deve ser observada em detrimentos dos princípios da legalidade e tipicidade.

Villegas<sup>13</sup> e Rica<sup>14</sup> denominam o planejamento tributário como economia de opção, que pode ser explícita ou tácita. Aliomar Balleiro<sup>15</sup>, confirma, com todas as letras, “em princípio, se não viola instituição prevista em lei, ou não comete falsidade ideológica, o contribuinte, tem livre eleição dos atos jurídicos e instrumentos que, do ponto de vista fiscal, são mais convenientes aos seus interesses”.

A expressão planejamento tributário pode ser utilizada para fazer referência a uma atividade que pode funcionar como um método. A busca da menor carga tributária envolve uma atividade de um demiurgo; pressupões a análise e seleção de alternativas.<sup>16</sup>

Segundo Greco<sup>17</sup>, quando se menciona planejamento, o foco de preocupação é a conduta de alguém; por isso a análise dessa conduta dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ocorre, etc.

O planejamento tributário, portanto, consiste em um estudo prévio de estratégias negociais, feitas com habilidade, utilizando-se das previsões legais e da falta dessas, com o intuito de adotar a conduta que traga menor onerosidade no pagamento dos tributos.

Convém ainda constar que diante da busca lícita de economia fiscal, antes da ocorrência do fato gerador, tem –se que considerar o propósito negocial a qual atende o planejamento, seria embasar a prevenção em toda sua forma, a fim de portar maior segurança ao contribuinte.

Por vezes, o planejamento tributário é referido como “elisão fiscal” ou “ilusão fiscal”. O oposto do planejamento tributário é a “evasão fiscal”. Assim, prima-se por ilustrar as diferenças de cada conceito, como intuito de demonstrar aquele que é útil para o planejamento tributário saudável.

---

<sup>13</sup> VILLEGAS, Hector B. La evasión tributaria. Revista de Direito Público, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. Pg 31.

<sup>14</sup> RICA, Narciso Amorós. *O conceito de fraude à lei no direito espanhol. In: Direito tributário: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira.* São Paulo : Saraiva, 1984. Pg. 433.

<sup>15</sup> BALLEIRO, Aliomar. *Clinica Fiscal*, Salvador: Progresso, 1958. Pg. 62.

<sup>16</sup> ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. *Planejamento tributário*, 1 ed - São Paulo: Saraiva, 2009. Pg09.

<sup>17</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011.pg.175.

## 2.2 DA ELISÃO FISCAL

A elisão fiscal, na concepção do Direito Italiano, por Pasquale<sup>18</sup>, se entende aquela atividade do contribuinte pela qual os atos e operações lícitas têm como objetivo principal exclusivo o de manusear normas positivadas afim de planejar uma economia nos tributos através de adoção de instrumentos legais incomuns.

Para Torres<sup>19</sup>, a elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita.

A elisão pode ser lícita (planejamento fiscal consistente) ou ilícita (planejamento fiscal abusivo). Torres<sup>20</sup>, explica que para o primeiro caso, é a economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária; no segundo, é a economia do imposto obtida pela prática de ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei no seu espírito. Para o Heleno Torres<sup>21</sup> é a conduta de má-fé do contribuinte, por ação ou omissão, de descumprimento direto, total ou parcial, das obrigações ou deveres tributários.

A elisão representa meio lícito e válido para a “economia” dos tributos. Normalmente, configura um planejamento ou organização das atividades do contribuinte que, portanto, utiliza meios legais para diminuir as consequências tributárias do o seus atos e atividades<sup>22</sup>. Assim, o sujeito passivo, faz escolhas prévias (antes do fato gerador) que permitem minorar o impacto tributário.

Falcão<sup>23</sup> traz a tese da ilicitude da elisão fiscal, que se constituiria abuso da forma jurídica, qualquer desconsciência entre a roupagem exterior do negócio e o conteúdo econômico que lhe corresponde.

---

<sup>18</sup> RUSSO, Pasquale. *Manuale di diritto tributario*, 3ª ed. Milão: Giuffrè, 2007., p. 94. Segundo o autor: “allo scopo principale o addirittura esclusivo di conseguire un vantaggio fiscale, si risolvono a porre in essere un atto che altrimenti non avrebbero compiuto, oppure, sempre allo stesso fine, raggiungono un determinato assetto dei loro rapporti economici adoperando strumenti giuridici inconsueti, ossia diversi da quelli all’uopo normalmente e generalmente utilizzati”.

<sup>19</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Pg.15.

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Pg.8.

<sup>21</sup> TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. Pg.179.

<sup>22</sup> BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013. Pg.211.

<sup>23</sup> FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Pg. 79.

Convém ressaltar que ao mesmo tempo em que o contribuinte busca a economia fiscal, por outro lado, esta o Estado, com busca interminável de mecanismos para cessar o raio de ação do planejamento tributário.

Neste passo, tem pertinência o tema abuso do direito, categoria construída para inibir práticas que, embora possam se encontrar no campo da licitude, implicam na distorção do resultado. De qualquer modo, seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito a consequência perante o fisco será sempre sua oponibilidade e de seus efeitos.<sup>24</sup>

Nesse sentido, surgem as normas antielisivas. Conforme Andrade<sup>25</sup>, essas normas podem dispor, e geralmente o fazem, sobre presunções, desconsideração da personalidade jurídica ou estabelecer critérios para balizar as condições de realização de negócios entre certo grupo de pessoas ou entre pessoa e entidades vinculadas. Gomes<sup>26</sup> define que pela interpretação das normas se obtém bloqueio de práticas elisivas; é o conhecido fenômeno da “interpretação semântica”.

No Brasil, o exemplo mais recente de tentativa de reduzir as alternativas de planejamento tributário é o enunciado do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, o qual será disposto no próximo capítulo, dada a importância de sua interpretação.

### **2.3 DA EVASÃO FISCAL**

Antes de adentrar no conceito doutrinário da evasão fiscal, cumpre trazer a reflexão de Gilberto de Ulhoa Canto<sup>27</sup> o qual afirma que o único critério para se diferenciar a elisão e a evasão fiscal é o temporal. Se a conduta se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre tendo como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que não se corporificou o fato gerador.

---

<sup>24</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011.pg.203.

<sup>25</sup> ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. *Planejamento tributário*, 1 ed - São Paulo: Saraiva, 2009. Pg12.

<sup>26</sup> GOMES, Nunes Sá. *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Lisboa: CEF, 1997. Pg 49.

<sup>27</sup> ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Evasão e elisão fiscais, um tema atual*. In RDT, nº 63. São Paulo: Malheiros, 1994. Pg 188.

A evasão por Torres<sup>28</sup> é a economia do imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficiente à ocorrência do fato gerador tributário.

A evasão equipara-se a sonegação fiscal segundo Andrade<sup>29</sup>, é o resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e de multa pecuniária. A expressão sonegação fiscal surgiu com a Lei nº 4.502/64 e foi posteriormente utilizada pela já revogada Lei n. 4.729/65m substituída pela Lei n. 8.137/91. De acordo com o preceito normativo, a sonegação fiscal é o resultado de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total, ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (a) da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias matérias e (b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Em outras palavras, a evasão fiscal é o uso de meios ilícitos e antijurídicos para evitar o pagamento de tributos. Constituem medidas ilegais por parte dos contribuintes e são exemplos disso a omissão das informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas.<sup>30</sup>

Pode-se concluir que a evasão, nada mais é que a conduta do contribuinte que enseja o não pagamento dos tributos mediante a prática de atos que vão contra as normas do ordenamento jurídico.

---

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Pg.8.

<sup>29</sup> ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. *Planejamento tributário*, 1 ed - São Paulo: Saraiva, 2009. Pg109

<sup>30</sup> BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013. Pg.211.

### CAPÍTULO III

#### **3. DA NORMA ANTIELISIVA BRASILEIRA: INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Considerando que a opção metodológica de trabalho e estudo do planejamento tributário dar-se-á sob o ponto de vista pragmático, a partir do entendimento dos principais princípios que limitam a atuação fiscal e trazem a segurança jurídica para o contribuinte, e da diferenciação entre a elisão e evasão fiscal que conceituam o planejamento fiscal, conforme os dois primeiros capítulos, passa-se a expor a norma que pretende de alguma forma coibir o planejamento tributário. Antecipa-se que posteriormente, verificar-se-á como esta norma antielisiva atua no sistema jurídico atual, no que tange a realidade fática dos negócios jurídicos, bem como a visão em âmbito prático, a fim de verificar quais são os elementos que legitimam um planejamento tributário eficaz e alinhado com os limites objetivos estabelecidos pelos princípios tributários.

A Lei Complementar 104, de 10.01.2001, também conhecida como “norma geral antielisiva”, introduziu um parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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

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

Para Caliendo<sup>31</sup>, trata o artigo do momento de ocorrência do fato gerador. Tal dispositivo deve ter leitura realizada em combinação com ao artigo 105 (“a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116”) e 144 do CTN (“o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”).

---

<sup>31</sup> CALIENDO, Paulo in *Comentários ao Código Tributário Nacional* – São Paulo: MP Editora, 2005. Pg.941.

Cumpra trazer em comento a “Exposição de motivos”<sup>32</sup> do Projeto de Lei Complementar n. 77, que visava modificar o Código Tributário Nacional, subscrito pelo Ministro da Fazenda:

“A inclusão do parágrafo único do art. 116, faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita a autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se dessa forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.”

O texto aprovado, todavia, não traz uma definição do que seja abusivo e portanto não diz em que “abuso do direito” consiste, mas prevê que a autoridade tributária 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.<sup>33</sup>

Percebe-se que a pretensão com a inclusão do referido parágrafo é não negar os direitos dos contribuintes em inibir a ocorrência de situações sujeitas a obrigações tributárias, desde que seja feito dentro dos recursos legais.

Na opinião de Carraza<sup>34</sup>, é exatamente isso que a cultura fiscalista imperante em nosso país resiste em aceitar. Se é certo que o contribuinte deve satisfazer suas obrigações tributárias, é igualmente certo que tem o direito de organizar seus negócios de modo a pagar o menos possível ou, até, a nada a pagar, desde que – o faça sem atropelar a ordem jurídica.

Dessa forma, com a inclusão do referido parágrafo único tem-se de fato uma norma que traz a possibilidade das autoridades fiscalizarem os negócios jurídicos, porém, não é só o fato de economia fiscal que importa na desconfiguração do negócio jurídico. Por isso passa-se a esmiuçar a norma antielisiva, para que se analisem todos os seus elementos e se verifique o alcance do seu comando.

### **3.1 A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA**

O dispositivo legal prevê que a autoridade administrativa pode desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados.

---

<sup>32</sup> Remetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, por intermédio da Mensagem n.1.459, de 7 de outubro de 1999.

<sup>33</sup> ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. *Planejamento tributário*, 1 ed - São Paulo: Saraiva, 2009. Pg106

<sup>34</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso constitucional tributário*, 24ª ed – São Paulo : Malheiros Editores Ltda, 2008, pg. 240

Para Torres<sup>35</sup> a autoridade administrativa aí, é a autoridade da Administração fazendária incubida do lançamento.

A elisão fiscal abusiva só pode ser combatida pela legislação, através do fechamento dos conceitos jurídicos, ou pela Administração, mediante a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.<sup>36</sup>

Nesse sentido, Greco<sup>37</sup> afirma que o ônus da prova recai sobre a autoridade administrativa.

Martins<sup>38</sup> menciona que quanto à segurança jurídica, haverá o duplo ônus da prova ao Fisco. Explica: o Fisco deverá primeiro demonstrar que o ato ou negócio jurídico foi praticado com a finalidade de dissimular, de ocultar um negócio mais oneroso; depois o Fisco ainda deverá provar a ocorrência do fato gerador correspondente ao negócio real ou efetivamente ocultado.

Portando, a autoridade administrativa possui duplo ônus da prova, o que afasta a insegurança jurídica e o livre arbítrio do Fisco em buscar desconsiderar qualquer planejamento tributário.

Assim, verifica-se que a autoridade administrativa que tem competência para desconsiderar os atos ou fatos jurídicos é a aquela que esta incubida do lançamento, e a mesma deve requalificar os fatos e atos jurídicos, através da prova que colheu, pois o ônus da prova recai a esta para comprovar se houve motivo suficiente para tal fim.

### 3.2 CONCEITO DE FATO GERADOR

Antes de ser tributário, o chamado “fato gerador” é um fato jurídico.<sup>39</sup> Marcos Bernardes de Mello<sup>40</sup>, ao expor o que entende por “fato jurídico *stricto sensu*”, localiza-o entre aqueles em cuja composição do seu suporte fático ingressam apenas fatos da natureza, independentes de ato humano como dado essencial.

---

<sup>35</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Pg.8.

<sup>36</sup> CF. TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., Pg. 1332: “ O combate à elisão fiscal é uma tarefa constitucional da legislação e da administração” (“Die Bekämpfung der Steuerumgehung ist daher eine verfassungsmässige Aufgabe von Gesetzgebung und Verwaltung”)

<sup>37</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN*. In: Rocha, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. Pg. 189

<sup>38</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Pg.1155

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Pg 173.

<sup>40</sup> BERNARDES DE MELLO, Marcos. *Teoria do fato jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1993. Pg, 131.

Paulo de Barros<sup>41</sup>, afirma que para o nosso sistema de referências, contudo, o fato jurídico tributário será tomado como um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito.

O fato gerador também denominado de incidência tributária, por Ataliba<sup>42</sup> é o fenômeno especialmente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas nas normas.

Porém, Paulo de Barros, distingue a hipótese tributária como a construção de linguagem prescritiva geral e abstrata e sua projeção que seria o fato jurídico tributário.

Insta trazer a descrição normativa do fato gerador, configurada nos artigos 114 a 118 do CTN, principalmente do artigo 114, *verbis*:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

A norma em questão define exatamente que o fato gerador é a situação definida em lei. Ou seja, para que o fato gerador seja configurado, é imprescindível norma concreta que defina os “verbos” de ocorrência da situação. Além disso, é necessário que a situação aconteça por completo, daí justifica-se a imputação da subsunção de um fato a uma hipótese legal tributária.

A norma antielisiva do artigo 116, parágrafo único do CTN, visa a desconsideração ou à requalificação do fato gerador concreto. Torres<sup>43</sup> designa que na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção da norma tributária ao fato. Seria um fingimento com referência ao fato gerador definido em lei, que é distorcido na subsunção.

Conclui-se que para se materializar a hipótese de ocorrência do parágrafo único do artigo 116, deve ocorrer o fato gerador (previsto e comprovado faticamente), para então a Autoridade Administrativa, através de provas desconsiderar o negócio jurídico.

---

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Pg 174.

<sup>42</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. Pg. 45.

<sup>43</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Pg.8.

### 3.3 ATO E NEGÓCIO JURÍDICO

A análise de um negócio jurídico concretamente considerado e a subsunção deste ao conceito utilizado pela norma correspondente à sua qualificação. “Qualificar é classificar um ato ou fato numa determinada categoria, a fim de que se possa reconhecer o regime jurídico correspondente”<sup>44</sup>.

O negócio jurídico merece ser considerado a partir da autonomia das partes com guardada na legislação. Percebe-se que o ordenamento jurídico impõe limites aos negócios, limita a liberdade de iniciativa e autonomia privada.

Ao dispormos sobre o negócio jurídico praticado no âmbito de um planejamento fiscal, Heleno Torres<sup>45</sup> diz que a causa do negócio jurídico existe, tal como tipificado em lei, e com isso existe o negócio jurídico e cabe a subsunção a norma tributária, garantindo-lhe a vantagem fiscal escolhida, ou ela não existe, quando se tem típica conduta elusiva, descabendo falar na existência de negócio jurídico oponível ao fisco.

Ainda para corroborar a ênfase pragmática desse estudo, insta consignar que os negócios jurídicos devem trazer propósito de negócio – para que o planejamento seja salutar.

Pois, se o negócio jurídico for coeso com os postulados no sistema, de forma a representar um exercício legítimo de autonomia de vontade, livre concorrência, livre iniciativa com propósito negocial, não poderá autoridade administrativa buscar a desconsideração do negócio para atingir a capacidade contributiva do contribuinte.

### 3.4 SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO

O conceito de simulação no direito tributário, deve ser buscado no direito privado, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido o Código Civil dispõe sobre a simulação:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

<sup>44</sup> MALERBI. Diva Prestes Marcondes. Elisão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1984,pg.58

<sup>45</sup> TORRES, Heleno Taveira. Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação. São Paulo: Revista dos tribunais: 2003. Pg. 167

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

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Dessa forma, verifica-se que a simulação possui dois elementos: i) um pacto simulatório; ii) uma falsa causa declarada. Na simulação as partes ajustam dois pactos: a) um visível e b) outro escondido.<sup>46</sup>

Para Clóvis Beviláqua<sup>47</sup>, a simulação ocorre se e quando houver “declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”. No negócio simulado, o defeito pode recair sobre a existência do negócio, sobre a sua natureza, ou sobre as partes, as pessoas contratantes.<sup>48</sup>

Cumprido salientar que a simulação pode ser relativa ou absoluta. Trata-se de simulação absoluta quando não há fato ou ato que deu origem ao negócio, em outras palavras, tudo foi engrenado de maneira ardilosa e falsa. Já na simulação relativa, o ato/ negócio jurídico existe, porém é falso e mentiroso em seu conteúdo.

A dissimulação vem a ser uma simulação relativa, uma vez que conforme Nunes<sup>49</sup>, dissimular significa: disfarçar, alguém, artificialmente, a vontade real. Procurar encobrir ou ocultar com astúcia a verdade o ato, ou fato, dando-lhe feição ou aparência diferente.

Segundo Baleeiro<sup>50</sup> o artigo 116 refere-se à dissimulação fraudulenta, aquela ilícita, que oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação. Portanto, visa a coibir a simulação que viola disposição de lei tributária e que, portanto, não pode ter validade jurídica.

Diante da explanação sobre os elementos da norma antielisiva, cumpre esclarecer que é relevante examinar as decorrências dessa norma, em especial ao sentido e o alcance, principalmente nos casos práticos. Por isso, no próximo capítulo, tecer-se-á as considerações acerca da consequência do planejamento tributário feito às avessas, o que pode causar a desconsideração do negócio jurídico, assim como as penalidades e sanções tributárias. E por último, analisar-se-á a visão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a fim de trazer

<sup>46</sup> CALIENDO, Paulo. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005. Pg.965.

<sup>47</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. 3 ed. Rio de Janeiro: MJNI, 1966. Pg. 239

<sup>48</sup> FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939. Pg 57.

<sup>49</sup> NUNES, Pedro. *Dicionário de tecnologia jurídica*. 11 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982. Pg381.

<sup>50</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. Pg.1101.

o panorama nacional e direcionar os contribuintes na prevenção de quaisquer atos que prejudiquem seus negócios jurídicos.

## CAPÍTULO IV

### 4. DA DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO

Para que ocorra a desconsideração do negócio jurídico, consoante a previsão legal do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, faz-se necessário configurar o negócio jurídico dissimulado.

A primeira questão que deve ser considerada consiste na relação da competência de quem pode desconsiderar o negócio jurídico. Conforme disposto no capítulo anterior, que trata da interpretação do parágrafo único em questão, a autoridade administrativa poderia sim, desconsiderar o ato ou negócio jurídico.

Porém, Greco<sup>51</sup> afirma que parece claro que a avaliação quanto a desconsideração do negócio jurídico não pode caber nem ao contribuinte, nem ao Fisco (enquanto aparto de fiscalização, cobrança e arrecadação).

De um lado, tem-se o contribuinte que realizou o negócio jurídico, de outro o Fisco – como autoridade administrativa, que busca a aplicação da legislação de forma a fiscalizar os atos dos contribuintes e buscar maior arrecadação.

Portanto, é possível excluir a possibilidade que o ato de desconsideração seja emitido por qualquer dos agentes que integram o aparato do fisco (fiscalização, cobrança e arrecadação).

Assim, a alternativa que resta para manter a interpretação da norma que traz a autoridade administrativa é falar-se em Poder Executivo – daí o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais existir, e conforme traz em sua institucionalidade possui a “missão de assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários, a visão de ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários e os Valores de Ética, transparência, prudência, impessoalidade e cortesia”.

Presume-se então, que referido conselho atue cumprindo com suas diretrizes institucionais, e assim, uma vez chamado para atuar no julgamento da desconsideração ou não do negócio jurídico, utilize das premissas constitucionais e de todos os princípios que portam a segurança jurídica.

---

<sup>51</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. Pg580.

Ressalta-se que em função do contribuinte ser submetido em procedimento fiscalizatório, é necessário, sempre, observar a plenitude do contraditório.

Por fim, acaso, desconsiderado o negócio jurídico por verificar que houve de fato dissimulação do negócio, sem propósito comercial, com desmitificação do fato gerador a fim de deixar de pagar tributo, o contribuinte, será penalizado, e sobre este ponto, passa-se a digressão.

#### **4.1 SANÇÕES E INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Tema altamente sensível, no campo do debate sobre a desconsideração dos atos ou negócios, diz respeito ao seu efeito em relação às penalidades cabíveis. Greco<sup>52</sup> identifica em dois grupos de situações:

“ a) operações em que o contribuinte, com lisura, entendeu que seus atos estavam submetidos a determinada qualificação jurídica, em função da interpretação e análise franca que efetuou. Em outras palavras, operações que o contribuinte realizou, deixou claras e explicitamente disponíveis ao conhecimento do Fisco, na convicção de sua conduta estar protegida pelo ordenamento; e

b) operações em que o contribuinte agiu no sentido de encobrir os fatos, dificultar o conhecimento ou acesso pelo Fisco.”

Nesse sentido, verifica-se que no primeiro caso, a operação estava explícita para o Fisco, o qual por entender outra qualificação acaba por desconsiderar o negócio jurídico. Nesse caso, concordo com Greco<sup>53</sup>, que a boa-fé do contribuinte e a confiança que deposita no ordenamento jurídico devem ser protegidas. E assim, que se seja feita somente a exigência tributária, sem auferir qualquer penalidade ao contribuinte, uma vez que não houve conduta ilícita. Terá havido a prática de uma operação ineficaz perante o Fisco, mas não de um ato ilícito (salvo o caso de abuso de direito que hoje configura ato ilícito pelo artigo 187 do Código Civil).

Ou seja, se o contribuinte demonstrar a boa-fé na operação de planejamento tributário, bem como comprovar que se utilizou de outra interpretação da incidência tributária – e caso venha ser desconsiderado pelo Fisco, não haverá a incidência de qualquer penalidade.

---

<sup>52</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. Pg588.

<sup>53</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. Pg588.

Porém, a segunda hipótese não é tão simples, pois pode ocorrer inúmeras situações em que o contribuinte age para esconder do fisco sua operação, e diante dessa hipótese, caberia a regulamentação.

Greco<sup>54</sup> entende que caberá ao legislador ordinário delinear este campo com a indicação dos elementos objetivos e subjetivos que devem estar reunidos para o enquadramento numa ou noutra hipótese, e exatamente, por entender que falta lei ordinária que regule o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, conclui que referida norma tem eficácia limitada.

Cumpra ainda esclarecer os comentários de Torres<sup>55</sup> em relação às penalidades:

No direito tributário, subsiste dúvida sobre a necessidade de aplicação de sanções pecuniárias, além da requalificação. No Brasil, a MP nº 66/2002 estabelecia que a notificação resultante do despacho da autoridade administrativa notificaria o contribuinte para o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora, no prazo de 30 (trinta) dias, isto é, sem multa penal; mas a falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, naquele prazo, ensejaria o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante a lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício. Seria razoável a regulamentação se significasse o alívio da penalidade na fase de requalificação e a sua exigência no caso do contribuinte não aceitar o lançamento; de qualquer forma, referida MP nº 66/2002 não se converteu em lei e o Governo parece ter desistido de regular a matéria, permanecendo a incógnita no direito brasileiro.

Portanto, conclui-se que não há previsão expressa no que tange as penalidades e sanções quando houver a desqualificação/desconsideração de um negócio jurídico, e assim, estaríamos diante de uma lacuna na lei.

---

<sup>54</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. Pg.589.

<sup>55</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Pg.26.

## CAPÍTULO V

### 5. DA VISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Conforme delimitado no escopo desse estudo, que seria como o planejamento tributário é na prática jurídica, cumpre trazer julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, os quais retratam e elucidam o planejamento tributário, seja ele lícito ou ilícito. O objetivo consiste em demonstrar quais são os aspectos relevantes para que a operação de planejamento tributária seja feita de maneira salutar, a fim de evitar qualquer desconsideração ou requalificação.

#### 5.1 A DESQUALIFICAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Sob o enfoque do propósito negocial o CARF desqualificou a operação de determinado contribuinte e desconsiderou os negócios jurídicos sob o argumento que a finalidade da constituição das empresas não foi norteada por aspectos de natureza empresarial/econômica, uma vez que as empresas não possuíam independência gerencial e econômica. Deduzindo-se que as estruturas foram criadas com o intuito exclusivo de obter economia fiscal. Ainda, utilizou-se do argumento de abuso do direito e desconsiderou o negócio com enfoque no parágrafo único do artigo 116 do CTN, *verbis*:

Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009  
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP. ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS. Realidade em que empresa do ramo de calçados contratou três empresas para a prestação de serviços de industrialização por encomenda, cujas despesas foram utilizadas para fins de creditamento do PIS/PASEP segundo o regime da não-cumulatividade. Contudo, foi comprovado nos autos que: a) a contratante transferiu significativos montantes financeiros para o pagamento de despesas operacionais das contratadas; b) uma das contratadas mantinha identidade de endereço com a tomadora dos serviços (recorrente); c) os serviços prestados pelas empresas contratadas eram quase que exclusivamente destinados à reclamante; d) houve transferência de empregados da interessada para as empresas contratadas quando da constituição destas; e) contratante e contratadas operavam no mesmo ramo de negócio; f) sócios das empresas envolvidas apresentavam ligação familiar. **Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da**

**constituição das empresas contratadas, posto que não norteadas por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as evidências que demonstram a inexistência de sua independência gerencial e financeira. Daí se deduz o viés subjetivo de que a estrutura foi criada com o intuito exclusivo de se obter vantagem tributária indevida. Abuso do direito caracterizado, o que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.** Recurso a que se nega provimento. Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, preliminarmente, para indeferir o pedido de perícia bem como para não acolher as razões de nulidade formalizados pela recorrente, e, no mérito, para negar provimento ao recurso voluntário interposto pela mesma. (assinado digitalmente) Regis Xavier Holanda - Presidente. (assinado digitalmente) Francisco José Barroso Rios - Relator. Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os conselheiros Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, José Fernandes do Nascimento e Solon Sehn. Ausente momentaneamente o conselheiro Bruno Maurício Macedo Curi. Número do Processo : 11065.100020/2010-21 Contribuinte ROJANA CALCADOS LTDA Tipo do Recurso VOLUNTARIO Nº Acórdão 3802-001.554

Salienta-se o lado avesso da situação, ou seja, a hipótese em que houve a desconsideração do negócio jurídico sob a alegação de abuso de direito, falta de propósito negocial e evidências que demonstram a ilicitude. Porta-se esse julgado na intenção de traçar a prevenção dos contribuintes em agir na mesma linha e ainda, reiteradamente, com o único e exclusivo objetivo de demonstrar que na prática, o planejamento tributário revestido de legitimidade (motivo, finalidade, licitude, propósito negocial, boa-fé) pode sim ser utilizado para buscar a melhor estratégia negocial, desde que amparado nos princípios constitucionais tributários trazidos no primeiro capítulo, os quais limitam a atuação do Fisco em buscar de alguma forma desconsiderar os negócios jurídicos em ânsia de arrecadação.

## **5.2 DO ACOLHIMENTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Principia-se com o julgamento da 1ª Câmara do CARF, que em 2012, reconheceu o direito do contribuinte em agir para reduzir a carga tributária desde que utilizando de meios lícitos para a economia fiscal, *verbis*:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 ÁGIO. [...] DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO. Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de

direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação). ELISÃO. Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse accidental. SEGURANÇA JURÍDICA.** A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencida a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa e designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS CARF - Primeira Seção MATÉRIA: ACÓRDÃO: 1101-000.710

Ainda, importante constar que é legítimo o planejamento tributário, desde que seja feito com propósito negocial e na forma de elisão fiscal, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR PATRIMONIAL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995. **Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador**, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. [...] Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS CARF - Primeira Seção MATÉRIA: AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ / CSLL ACÓRDÃO: 1402-001.341

Ante o exposto, verifica-se que o planejamento tributário para ser seguro no ordenamento jurídico e evitar qualquer risco e prejuízo ao contribuinte deve atentar-se ao motivo, à finalidade e à congruência do negócio jurídico. Ou seja, o motivo não pode ser

estritamente a economia fiscal, mas é necessário demonstrar que houve propósito comercial do planejamento e pressuposto econômico, ressaltando-se a utilização de meios lícitos e anteriores a ocorrência do fato gerador. Com efeito, o planejamento tributário realizado sob esses aspectos é salutar e completamente viável no ordenamento jurídico pátrio atual.

## CONCLUSÃO

O Planejamento Tributário tem como objeto a opção da melhor estratégia jurídica para pagamento dos tributos. Nessa seara, após estudo, conclui-se que o Planejamento visa evitar a hipótese do fato gerador, reduzir o valor do tributo a pagar sempre com a finalidade de obtenção de economia fiscal, aliada com o propósito negocial.

Nessa seara, por mais que a norma antielisiva tenha integrado o ordenamento jurídico, o direito dos contribuintes de planejar-se de forma preventiva para estruturar seus negócios de maneira em que haja tributação menos onerosa permanece. Ou seja, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional possui aplicabilidade limitada, a uma porque possui texto genérico, no qual não há aplicabilidade imediata, trazendo lacuna que oportuniza a interpretação sob diversos aspectos. A duas porque não traz lei ordinária que regulamente, conforme previsão expressa.

Entretanto, pois mais que a norma não cumpra todos os requisitos para integrar o mundo fenomênico, quais sejam: i) hipótese, ii) mandamento e iii) sanção, ela tem sido utilizada na prática, inclusive aos olhos do CARF.

Portanto, coube esmiuçar os conceitos trazidos pela norma, para construir o entendimento de quem é competente (autoridade administrativa) para a desconsideração do ato e negócio jurídico, e quando se concretiza a hipótese da desconsideração: na ocorrência de dissimulação fraudulenta, aquela ilícita, que oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação.

Neste âmbito, com base na premissa dessa presente pesquisa – o planejamento sob o aspecto pragmático demonstrou-se através de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que o Planejamento Tributário é lícito desde que o contribuinte atue conforme a lei, mesmo que sua conduta seja intencional e artificial, aliada ao propósito negocial legítimo que constitui operações que visam a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerados.

Ante o exposto, verifica-se que o Planejamento Tributário é direito dos contribuintes, que a busca pela economia tributária é lícita, desde que observados os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, bem como para ser seguro no ordenamento jurídico e evitar qualquer risco e prejuízo ao contribuinte deve atentar-se ao motivo, à finalidade e à congruência do negócio jurídico.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. *Planejamento tributário*, 1 ed - São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Clinica Fiscal*, Salvador: Progresso, 1958.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BERNARDES DE MELLO, Marcos. *Teoria do fato jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1993.
- BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. 3 ed. Rio de Janeiro: MJNI, 1966.
- CALIENDO, Paulo in *Comentários ao Código Tributário Nacional* – São Paulo: MP Editora, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 11 ed. – São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, 3 ed – São Paulo : Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista de Direito Tributário. 1992. v. 61
- CF. TIPKE, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, cit,
- FABRETTI, Lúdio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- FALCÃO, Amilcar de Araujo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de janeiro: Forense, 1999
- FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939.
- GOMES, Nunes Sá. *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Lisboa: CEF, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN*. In: Rocha, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

NUNES, Pedro. *Dicionário de tecnologia jurídica*. 11 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. São Paulo. Saraiva.

RICA, Narciso Amorós. *O conceito de fraude à lei no direito espanhol*. In: *Direito tributário: estudos em homenagem ao professor Ruy Barborá Nogueira*. São Paulo : Saraiva, 1984.

RUSSO, Pasquale. *Manuale di diritto tributario*, 3ª ed. Milão: Giuffrè, 2007.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

BELTRÃO, Irapuã. *Curso de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação*. São Paulo: Revista dos tribunais: 2003.

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

ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Evasão e elisão fiscais, um tema atual*. In RDT, nº 63. São Paulo: Malheiros, 1994.

VILLEGAS, hector B. *La evasión tributaria*. Revista de Derecho Público, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento : teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed – Rio de Janeiro: Forense, 2001.