

UNIVERSIDADE FUMEC
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS, SOCIAIS E DA SAÚDE - FCH
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM DIREITO

RAQUEL SAMPAIO DE VASCONCELOS LINS DILLY

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEUS LIMITES SOB A
ÓTICA DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA: reflexos
na jurisprudência administrativa

Belo Horizonte

2020

RAQUEL SAMPAIO DE VASCONCELOS LINS DILLY

<http://lattes.cnpq.br/1010559282843705>

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEUS LIMITES SOB A
ÓTICA DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA: reflexos
na jurisprudência administrativa**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade FUMEC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Instituições Sociais, Direito e Democracia. Linha de pesquisa: Esfera pública, legitimidade e controle (Direito Público)

Orientador: Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho

Coorientador: Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito

Belo Horizonte

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

D579p Dilly, Raquel Sampaio de Vasconcelos Lins, 1994-
O planejamento tributário e seus limites sob a ótica do princípio da segurança jurídica: reflexos na jurisprudência administrativa / Raquel Sampaio de Vasconcelos Lins Dilly. - Belo Horizonte, 2020.

128 f.

Orientador: Carlos Victor Muzzi Filho

Coorientador: Raphael Frattari Bonito

Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, Belo Horizonte, 2020.

1. Planejamento tributário. 2. Segurança jurídica. 3. Tribunais administrativos. I. Título. II. Muzzi Filho, Carlos Victor. III. Bonito, Raphael Frattari. IV. Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde.

CDU: 336.225



FUMEC

Dissertação intitulada “O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEUS LIMITES SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA: reflexos na jurisprudência administrativa” autoria de RAQUEL SAMPAIO DE VASCONCELOS LINS DILLY, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho – Universidade FUMEC
(Orientador)

Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito – Universidade FUMEC
(Coorientador)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC
(Examinador Interno)

Prof. Dr. Valter de Souza Lobato – UFMG
(Examinador Externo)

Prof. Dr. Sérgio Henriques Zandoná Freitas
Coordenador do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito
Universidade FUMEC

Belo Horizonte, 1º de outubro de 2020

 **CAMPUS**

Rua Cobre, 200 - Cruzeiro
30310-190 - Belo Horizonte, MG
Tel. (31) 3228-3000
www.fumec.br

Belo Horizonte, 14 de setembro de 2020.

*Aos meus pais, Shirlei da Soledade Sampaio Lins e
Fernando de Vasconcelos Lins, por me passarem segurança e por
terem me ensinado que amor, dedicação
e persistência não têm limites.*

*Às minhas irmãs, Fernanda Sampaio de Vasconcelos Lins e
Sophia Sampaio de Vasconcelos Lins pelo apoio e
carinho nessa trajetória.*

*Ao meu marido, Renato Dilly Campos, por
me mostrar que amor, companheirismo e admiração
caminham juntos.*

AGRADECIMENTOS

Durante a minha caminhada como estudante de Direito, muitos foram os incentivos e exemplos que me conduziram para fazer as minhas escolhas. Ainda nos primeiros períodos da faculdade me encantei com as aulas de alguns professores e decidi que um dia eu queria ocupar aquela posição. O caminho foi desafiador e estimulante e se hoje realizo mais esse sonho devo meus sinceros agradecimentos a Deus e a algumas pessoas.

Começo pelo meu orientador, professor Carlos Victor Muzzi e coorientador, professor Raphael Frattari, que me deram valiosos conselhos para concluir esse trabalho.

Agradeço ao professor Valter Lobato, que viu o começo da minha trajetória no direito tributário, foi meu orientador na época da graduação e, recentemente, permitiu que eu participasse como ouvinte da disciplina “Planejamento Tributário” na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), em que as proveitosas discussões e análises de casos concretos muito contribuíram para o desenvolvimento desse trabalho.

Agradeço os meus pais, Shirlei e Fernando, que me acompanharam durante toda a minha trajetória no direito, me incentivaram diante de todos os desafios e vibraram com cada vitória.

Agradeço às minhas irmãs, Fernanda e Sophia, pelo carinho e incentivo durante toda a minha vida.

Agradeço ao meu marido, Renato, meu amor, meu amigo e um exemplo para mim de profissional. Ainda quando em dúvida se eu deveria fazer o Mestrado, me encorajou e acompanhou de perto todas as minhas lutas e conquistas. Os seus conselhos e incentivos foram valiosos para a conclusão desse trabalho.

Agradeço a todos que contribuíram de alguma forma para esse trabalho.

*Sem limites o meu amor:
Por meus pais, Shirlei e Fernando;
Pelas minhas irmãs, Fernanda e Sophia;
Pelo meu marido, Renato.*

RESUMO

O presente estudo tem como foco a análise dos limites do planejamento tributário sob a ótica do princípio da segurança jurídica e os seus reflexos nas decisões dos tribunais administrativos. Primeiramente, serão analisados os princípios constitucionais que fazem parte da discussão sobre o planejamento tributário. Após, será dedicado um capítulo para a análise do princípio da segurança jurídica, tendo em vista que esse é o protagonista do presente trabalho. Será estudada também a relação entre o direito tributário e o direito privado, principalmente alguns conceitos do direito privado que são relevantes para entender a temática. Fixadas essas premissas, será estudado o conceito de planejamento tributário para diferentes autores e será analisada a teoria das fases do debate sobre o planejamento tributário no Brasil, elaborada por Marco Aurélio Greco, tendo em vista a sua relevância para entender boa parte das divergências travadas nessa seara. Por fim, passado por todos esses conceitos e princípios que são relevantes para entender o planejamento tributário, a fim de conferir pragmatismo para o presente estudo, serão analisados alguns casos de planejamento tributário presentes na jurisprudência administrativa brasileira, principalmente, no que diz respeito aos critérios utilizados nas decisões para validar ou invalidar as operações realizadas pelos contribuintes. A técnica metodológica adotada foi a de pesquisa teórica, utilizando-se, para tanto, de livros, teses, dissertações e artigos. O método utilizado foi o hipotético-dedutivo.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Segurança jurídica. Julgamentos administrativos.

ABSTRACT

The present study focuses on the analysis of the limits of tax planning from the perspective of the principle of legal certainty and its consequences in the decisions of administrative courts. First, will be analyzed the constitutional principles that are part of the discussion on tax planning. Afterwards, a chapter will be dedicated to analysis the principle of the legal certainty, considering that this is the protagonist of the present work. The relationship between tax law and private law will also be studied, mainly some concepts of private law that are relevant to understand the topic. Once these premises are established, will be studied the concept of tax planning for different authors and the theory of the phases of the debate of tax planning in Brazil, prepared by Marco Aurélio Greco, in view of its relevance to understand a good part of the divergences in this field. Finally, going through all these concepts and principles that are relevant to understand tax planning, in order to provide pragmatism for the present study, some cases of tax planning present in the Brazilian administrative jurisprudence will be analyzed, mainly with regard to the criteria used in decisions to validate or invalidate transactions carried out by taxpayers. The methodological technique adopted was that of theoretical research, using books, theses, dissertations and articles. The hypothetical-deductive method was used.

Keywords: Tax planning. Legal certainty. Administrative judgments.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CCT	Convenção Coletiva de Trabalho
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CR	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DRJ	Delegacia de Julgamento
EC	Emenda Constitucional
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto sobre Serviços
LC	Lei Complementar
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	19
2.1	PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	22
2.2	PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA.....	27
2.3	PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL, DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	29
2.4	PREMISSAS CONSTRUÍDAS: CORRELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS ACIMA EXPOSTOS.....	35
3	O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	37
3.1	DEFINIÇÃO DE SEGURANÇA JURÍDICA	40
3.2	SEGURANÇA JURÍDICA E AS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS	43
3.3	OS TRÊS ESTADOS QUE COMPÕEM O ASPECTO MATERIAL DA SEGURANÇA JURÍDICA	46
4	CONCEITOS ESSENCIAIS PARA ENTENDER O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	48
4.1	ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO	48
4.2	CRITÉRIOS PARA CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	53
4.3	RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO.....	55
4.3.1	Simulação	57
4.3.2	Outros defeitos do negócio jurídico	62
4.3.2.1	<i>Negócio jurídico indireto</i>	<i>62</i>

4.3.2.2	<i>Fraude à lei</i>	64
4.3.2.2	<i>Abuso de Direito</i>	65
5	O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	68
5.1	PANORAMA GERAL SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	68
5.2	O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROJETO BEPS DA OCDE.....	72
5.3	AS FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO PENSAMENTO DE MARCO AURÉLIO GRECO	73
6	O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A (IN) SEGURANÇA JURÍDICA	79
6.1	NATUREZA JURÍDICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA ANTIELISÃO OU ANTIELUSÃO?	81
6.2	A LEI ORDINÁRIA MENCIONADA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	84
6.3	A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2446 E SEUS REFLEXOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	87
6.4	O TESTE DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO REFLEXO DA INSEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE.....	88
7	ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	93
7.1	OPERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADE.....	94
7.1.1	Caso Unilever	95
7.1.2	Caso Kitchens.....	98
7.1.3	Comparação entre o Caso Unilever e o Caso Kitchens sob a ótica do princípio da segurança jurídica	100
7.1.4	Caso Transpinho.....	102
7.2	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA JURÍDICA (“PEJOTIZAÇÃO”) .	105

7.2.1	Caso Hospital Santa Helena	107
7.2.2	Caso Globo	111
7.2.3	Comparação entre o Caso do Hospital Santa Helena e o Caso Globo sob a ótica do princípio da segurança jurídica.....	113
7.3	CONSIDERAÇÕES SOBRE ALGUNS CRITÉRIOS UTILIZADOS NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF	114
8	CONCLUSÃO	119
	REFERÊNCIAS	122

INTRODUÇÃO

A presente dissertação se ocupa de fazer um estudo sobre os limites do planejamento tributário sob a ótica do princípio da segurança jurídica.

Entende-se que planejamento tributário é o ato realizado pelo contribuinte de organização ou reorganização dos negócios empresariais, dentro do campo da autonomia privada, mas que encontra limites nas expressas proibições legais. Assim, fala-se de ato realizados antes da ocorrência do fato gerador estando, portanto, no campo da licitude em que tudo aquilo que não for expressamente proibido pelo ordenamento jurídico poderia ser praticado pelo contribuinte.

O planejamento tributário surgiu como estratégia para perpetuar a atividade empresarial, uma vez que a economia fiscal é uma variável importante na competitividade entre as empresas.

Pode-se dizer, inclusive, que, a depender da proporção da carga tributária que será reduzida, o planejamento tributário poderá definir, inclusive, a sobrevivência ou não de determinadas empresas, pois o mercado está cada vez mais seletivo.

Parece simples e até mesmo lógico que, todo àquele que exerça uma atividade empresarial queira organizar ou reorganizar suas atividades a fim de reduzir a tributação a que se sujeita. Afinal de contas, a iniciativa privada, independente do ramo exercido, visa, principalmente, maximizar o lucro auferido.

No entanto, o que se vivencia atualmente é a dificuldade que os contribuintes têm enfrentado ao realizar tais operações. Isso porque, apesar destes tentarem agirem sob o manto da legalidade, ainda assim, o Fisco tem tentado coibir tais condutas, invalidando os planejamentos tributários, sob diversos fundamentos.

O debate parece girar em torno, então, de duas tendências opostas: de um lado, o contribuinte se apoiando no valor liberdade, nos princípios da livre iniciativa e da legalidade; de outro lado, o Fisco contra argumentando com o princípio da capacidade contributiva e os ideais de solidariedade e de justiça fiscal.

Essa é uma lógica perversa e a linha entre esses dois lados é tênue. Caberá, então, aos aplicadores do direito olhar com cuidado a todas as nuances de um planejamento tributário para que não haja conclusões precipitadas e eivadas de vícios.

O tema em questão provoca profundas e amplas discussões justamente no que tange aos limites ao planejamento tributário, pois no ordenamento jurídico brasileiro não existem normas claras sobre quais seriam os critérios a serem observados pelos contribuintes para realizar tais operações.

É importante destacar que a inserção do parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional¹ por meio da Lei Complementar nº 104/2001 também contribuiu para o aumento das discussões sobre planejamento tributário, pois em sua vasta jurisprudência administrativa não há parâmetros para o julgamento dos casos, fato que resulta na insegurança jurídica do contribuinte.

Com isso, a título ilustrativo, será dedicado um capítulo para analisar alguns planejamentos tributários praticados pelos contribuintes, ou seja, realizados antes da ocorrência do fato gerador, que visam reduzir ou postergar a carga tributária e, apesar de aparentarem serem válidos e eficazes, o fisco os invalidou.

A complexidade da temática que resulta na insegurança jurídica reside em alguns fatores, dentre eles:

(i) a ausência de edição de lei ordinária para que a autoridade administrativa desconsidere as operações, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, fazendo com que as operações sejam desconsideradas sob os mais variados fundamentos;

(ii) a ausência de qualquer proibição no ordenamento jurídico brasileiro para a prática de determinados atos, mas que ainda assim a autoridade fiscal entende que eles devem ser invalidados, lavrando, portanto, o competente auto de infração;

(iii) o fato do planejamento tributário ser multidisciplinar, pois, apesar de ser tratado no campo do direito tributário, ele esbarra na autonomia privada do contribuinte,

¹ 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.

que é um conceito inerente ao direito privado e que segue os regramentos nele estabelecidos, fomentando ainda mais as discussões;

(iv) utilização de conceitos amplamente controvertidos para invalidar as operações, como por exemplo, o conceito de simulação, que é muito debatido entre os doutrinadores e tem gerado muitos conflitos diante do caso concreto, tendo em vista a falta de parametrização desse conceito, fato que contribui para o aumento da insegurança jurídica dos contribuintes;

(v) a inexistência de padrões e critérios nas decisões dos tribunais administrativos, fazendo com que as decisões sejam quase que únicas diante de cada caso concreto, ainda que estes sejam similares.

Diante desses fatores descritos acima, enfatiza-se que apesar do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966) ter sua eficácia contida à edição da lei ordinária, acredita-se que essa falta de regulamentação não é a única responsável pela insegurança jurídica que permeia o tema. Na verdade, esse conjunto de fatores acima dispostos que representam a situação de insegurança jurídica vivenciada pelos contribuintes no Brasil.

Nesse ponto, será traçado um plano de estudo para esse trabalho a fim de elucidar o raciocínio jurídico que foi desenvolvido para se chegar às conclusões. A premissa básica é investigar a relação entre o princípio da segurança jurídica e os limites ao planejamento tributário.

No capítulo 1, serão trabalhados alguns princípios constitucionais que são aplicáveis ao planejamento tributário, como o princípio da legalidade, da livre iniciativa, da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva. A análise dos princípios se faz relevante não somente por representarem um mandamento constitucional, mas também por estarem presentes em várias decisões dos tribunais administrativos, sendo mencionados como fundamento para validar ou invalidar o planejamento tributário.

O capítulo 2 foi dedicado exclusivamente a análise do princípio da segurança jurídica, por este ser o protagonista da presente dissertação. Será feito um estudo de maneira detalhada começando pela sua definição, passando pela análise da segurança jurídica em relação ao planejamento tributário e terminando na teoria dos três estados que

compõem o aspecto material da segurança jurídica proposta por Humberto Ávila, são eles: a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade.

No capítulo 3, serão analisados alguns conceitos essenciais para que se entenda o planejamento tributário. Inicia-se com a distinção entre a elisão, a elusão e a evasão, que são expressões usualmente associadas ao planejamento tributário. Depois, passa-se aos três critérios utilizados por parte da doutrina para avaliar a licitude ou ilicitude do planejamento tributário, quais sejam: a licitude dos meios utilizados, a cronologia dos atos praticados e a eficácia dos meios. Por fim, será estudada a relação existente entre o Direito Tributário e o Direito Privado no planejamento tributário, bem como as figuras do direito civil que são normalmente associadas às condutas do contribuinte em grande parte das decisões sobre a temática, são elas a simulação (com as suas diferenças para a dissimulação), o negócio jurídico indireto, a fraude à lei e o abuso de direito.

Após, fixados esses conceitos que se relacionam profundamente com a temática, o capítulo 4 se dedicará ao conceito e as considerações necessárias sobre o planejamento tributário. Primeiro, será destacada a divergência conceitual do instituto para alguns doutrinadores que se debruçaram sobre a temática e, após, será analisada a teoria das fases do pensamento sobre o planejamento tributário no Brasil elaborada por Marco Aurélio Greco, tendo em vista a sua relevância para entender em qual fase se encontra cada autor que escreve sobre o planejamento tributário.

No capítulo 5, será estudada a introdução do parágrafo único no artigo 116 por meio da Lei Complementar nº 104/2001, a qual até os dias de hoje continua sendo alvo de muitas discussões. Será mencionada a divergência sobre a natureza jurídica desse dispositivo, se seria uma norma antielisiva ou antievasiva; a ausência de edição da lei ordinária regulando o procedimento de desconsideração da operação; a ADI 2.446 que irá decidir sobre a constitucionalidade desse dispositivo, finalizando com a teoria do teste do propósito negocial como um reflexo da insegurança jurídica do contribuinte.

Após todas as considerações que foram analisadas ao longo dos capítulos, no capítulo 6 será o momento oportuno para analisar, de forma não exaustiva, alguns casos de planejamentos tributários julgados no tribunal administrativo. Diante da diversidade de discussões axiológicas sobre a temática, se faz necessária uma análise casuística para ilustrar o trabalho, conferindo pragmatismo ao presente estudo. Serão analisados três casos que tratam do planejamento tributário sob a forma de segregação de atividade e

dois casos que tratam do planejamento tributário sob a forma de contratação de pessoa jurídica interposta chamada de “pejotização”. Ao final serão feitas algumas considerações sobre alguns critérios utilizados pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a ótica do princípio da segurança jurídica.

A teoria das fases do planejamento tributário no Brasil elaborada por Marco Aurélio Greco foi escolhida como marco teórico do presente estudo por ela representar justamente o momento do debate sobre o planejamento tributário que cada doutrinador se encontra. Nela, foram destacadas três fases que sintetizam o posicionamento dos principais autores que discutem o tema, sendo a primeira fase a liberdade, salvo simulação; a segunda é a liberdade, salvo patologias – abuso de direito e a terceira fase liberdade com capacidade contributiva. Elas não representam necessariamente uma evolução do pensamento sobre o planejamento, mas sim, fases independentes, as quais cada autor poderá se identificar mais com uma ou com outra.

Nesse trabalho, será utilizada, principalmente, a pesquisa bibliográfica, constituída por livros, artigos científicos, dissertações e teses de doutoramento. Após serem trabalhados alguns conceitos relevantes, será analisada a aplicação desses conceitos ao caso concreto, sendo, portanto, utilizada a vertente jurídico-dogmática, em que se busca fundamentos no raciocínio dedutivo a partir de elementos consagrados no próprio ordenamento jurídico brasileiro. O método utilizado foi o hipotético-dedutivo.

Trata-se de questão com importância teórico-acadêmico-científica e prática, uma vez que o tema planejamento tributário tem gerado amplas discussões entre os contribuintes e os aplicadores do direito tributário e, em algumas situações tem gerado uma situação de extrema insegurança jurídica para os contribuintes, por serem alvos de autuações fiscais com base nos mais variados fundamentos, razão pela qual o tema merece ser investigado.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Inicia-se esse trabalho com os princípios constitucionais aplicáveis ao planejamento tributário, tendo em vista a sua importância na análise da temática, bem como pela menção deles em várias decisões dos julgamentos administrativos.

A Constituição trata ampla e minuciosamente a matéria tributária. O seu Título VI, denominado “Da Tributação e do Orçamento” tem como primeiro capítulo o “Sistema Tributário Nacional” e logo a primeira seção já trata dos Princípios Gerais (BRASIL, 1988)². Percebe-se, portanto, a importância dos princípios para orientar, solucionar e definir as atitudes do legislador e dos doutrinadores.

No entanto, como a tributação arbitrária ou excessiva pode gerar efeitos nefastos, cabe à Constituição definir os limites que a tributação será exercida, fazendo isso por meio da outorga constitucional de competência tributária (CREPALDI, 2019).

A tributação será válida se exercida em perfeita conformidade com a Constituição da República; caso contrário, não será uma tributação, mas sim “uma violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo” (CREPALDI, 2019).³

A palavra “princípio” expressa o “início”, o “ponto de partida” de um estudo, pois é a partir dele que, por exemplo, as teorias tiram a validade de suas pretensões e o aplicador do direito obtém determinadas soluções jurídicas (CARVALHO, 2003, p. 161).

Os princípios podem representar também valores a serem promovidos diante de cada caso concreto e suas peculiaridades (PAULSEN, 2019).

² Sacha Calmon afirma que “os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São portanto cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art.60, § 4º, da CR/88)” (COELHO, 2006, p. 28)

³ Sílvio Crepaldi faz uma perfeita sistematização sobre a importância do Sistema Tributário Nacional na Constituição da República: “A tributação, no Estado Democrático de Direito, constitui instrumento da sociedade. É por meio das receitas tributárias que é viabilizada a manutenção das estruturas política e administrativa do Estado e as ações de governo. No entanto, a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos. Assim, a Constituição também cuida de definir as possibilidades e limites da tributação, fazendo-o por meio da outorga constitucional da competência tributária; quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, quais os efeitos na atividade empresarial. A tributação é válida quando exercida na forma e na medida admitidas pela Constituição Federal. A tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo.”

Referido autor, enfatiza ainda que os princípios são limitações ao poder de tributar, sendo que alguns constam expressamente no art. 150 da CR/88, enquanto outros são princípios implícitos no decorrer do texto constitucional. Um exemplo desta última categoria é o princípio da segurança jurídica, que é “construído por dedução do princípio do Estado de direito e por indução a partir de regras de legalidade, de irretroatividade e de anterioridade” (PAULSEN, 2019).

Humberto Ávila dispõe sobre a questão principiológica tributária na Constituição da seguinte forma:

a Constituição Brasileira atribui a alguns princípios constitucionais uma espécie de função garantidora. Um belo exemplo são as limitações ao poder de tributar. O próprio princípio da igualdade está posto como um direito do contribuinte em face do Estado e não como uma prerrogativa do Estado na tributação (ÁVILA, 2004, p. 67).

Para Sacha Calmon, os princípios constitucionais são garantias de direitos fundamentais⁴ que formam um filtro para fazer distinções dentro de um ordenamento jurídico (COELHO, 2006, p.28).

O direito tributário é um ramo do direito que estuda as relações jurídicas estabelecidas entre o Fisco e os contribuintes em decorrência da exigência de uma exação.

É um ramo do direito público por excelência e, em razão da supremacia do Poder Público em relação ao particular, se preocupa principalmente em equilibrar a desigualdade jurídica inerente às partes (CREPALDI, 2019).

Como os princípios servem de norte para a atuação do legislador, é de extrema importância o estudo dos princípios aplicáveis à ação estatal de exigir tributos.

Dessa forma, percebe-se que na Constituição da República (BRASIL, 1988), no que tange à parte tributária, houve uma maior preocupação do constituinte em limitar a área de atuação do legislador infraconstitucional, sendo essa uma tradução do Estado Democrático de Direito que vivemos.

Isso se justifica também no fato de que, no ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988) é a ordem

⁴ Sacha Calmon afirma que os “princípios traduzem no imo e em suas expansões, projeções de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas. Formam um filtro por onde perpassam as leis e os regulamentos.” (COELHO, 2006, p.28).

suprema⁵, o que significa dizer, que é dela que todas as normas infraconstitucionais tiram a sua validade.

E é na Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988) que se deve buscar o fundamento para aplicar os mais variados entendimentos.

O artigo 5º, CR/88, assegura aos cidadãos o direito fundamental de liberdade e, ainda, especificamente, no artigo 170, CR/88, garante também a liberdade de exercício de atividade econômica (BRASIL, 1988). A partir da leitura desses dispositivos e os relacionando ao planejamento tributário, conclui-se que a liberdade de escolha do caminho (lícito) menos oneroso decorre do texto constitucional.

Em razão dessas garantias, o Estado não pode impor ao contribuinte a adoção de uma determinada forma societária, a escolha das sociedades com quem irá contratar, o tempo de duração da sociedade que deseja criar, a fixação do modo como vai adquirir ou pagar por uma participação societária, ou ainda, suas decisões sobre fusões, incorporações e cisões. É, portanto, a Constituição que estabelece princípios que limitam o legislador infraconstitucional, sendo este um mandamento constitucional⁶.

Percebe-se que a preocupação precípua do constituinte diz respeito a uma tentativa de assegurar segurança jurídica para os dois lados diametralmente opostos, quais sejam, os contribuintes e os entes tributantes (SILVA, 2016, p. 96).

Assegura-se segurança aos contribuintes pelas limitações ao poder de tributar dispostos na Constituição, podendo essas serem consideradas um direito fundamental do particular, que não verá seu patrimônio diminuído indevidamente. E aos entes tributantes, pela limitação de competência, garantindo que cada ente tributante exerça sua autonomia dentro dos limites constitucionais.

Diante dessa polaridade entre o posicionamento fazendário e o posicionamento empresarial sobre o planejamento tributário, reitera-se a importância do estudo dos seus

⁵ Hans Kelsen no livro *Teoria Pura do Direito* define a Constituição como sendo: “A Constituição é aqui entendida num sentido material, quer dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais.” (KELSEN, 2006). Significa dizer que é da Constituição (ordem suprema de um ordenamento jurídico) que os atos normativos tiram a sua validade.

⁶ Pondera Sílvio Crepaldi: “O tributo é instituto jurídico especial, pois, sozinho, alcança os direitos fundamentais e liberdade e propriedade. O primeiro é infringido, porquanto não é dado ao contribuinte escolher se deseja ou não fazer tal pagamento. O contribuinte não tem liberdade de escolha: há imposição do tributo (obrigação ex lege); já o segundo direito fundamental é alcançado porque o pagamento do tributo causa uma diminuição patrimonial, uma vez que atinge o patrimônio do contribuinte, assim considerado em seu aspecto material.” (CREPALDI, 2019)

limites, sendo necessário um exame dos princípios constitucionais aplicáveis ao planejamento tributário, os quais foram a seguir destacados.

2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade pode ser encarado de maneiras distintas sob a ótica do direito privado ou do direito público.

Enquanto pela ótica do direito privado, o indivíduo poderá fazer tudo que a lei não proíbe, para o direito público, a administração deve fazer exatamente o que está na lei.

O princípio da legalidade encontra guarida em dois pontos da Constituição da República. Primeiramente, está disposto no art. 5º, II, CR/88 (BRASIL, 1988)⁷, sendo este aplicável a todos os ramos do direito, inclusive na seara do direito tributário⁸.

Para Luís Flávio Neto, em matéria tributária, o princípio da legalidade tem uma dimensão ainda mais rígida, pois está previsto também no art. 150, I, da CR/88 (BRASIL, 1988)⁹. Ele explica que, “não se exige apenas que uma ordem seja enunciada em virtude de lei, mas que a própria lei em virtude da Constituição Federal, estabeleça qual tributo poderá ser cobrado pela Administração Fiscal” (FLÁVIO NETO, 2011, p. 89).

Para Schoueri, a diferença entre o art. 5º e o art. 150, I, da Constituição da República (BRASIL, 1988) é a chamada reserva da lei, pois enquanto o art. 5º tolera a delegação, a reserva de lei estampada no art. 150, I implica que somente a lei institui ou majora tributo (SCHOUERI, 2019).

Ainda, nos termos do art. 146, II, da Constituição da República (BRASIL, 1988)¹⁰, em matéria tributária, caberá à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar” (BRASIL, 1988).

⁷ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

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

⁸ Nos dizeres de Sacha Calmon, “as garantias do art. 5º e as do Capítulo Constitucional da Tributação formam um bloco só; são cláusulas pétreas.” (COELHO, 2006, p. 56).

⁹ Das Limitações do Poder de Tributar.

“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;”

¹⁰ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”

Dessa forma, reitera-se, o princípio da legalidade é uma limitação ao poder de tributar, pois determina que a exigência de um tributo se faça somente mediante lei (SCHOUERI, 2019).

Nos dizeres de Sérgio André, a legalidade tributária deixou de ser unidimensional, aplicável a todos os tributos, e passou a ser pluridimensional, ou seja, depende das especificidades de cada espécie tributária. Por exemplo, a chamada legalidade de fins que pode ser adequada para a estruturação de algumas taxas e contribuições, não seria aplicável aos impostos, para não cair na “tributação por analogia” (ROCHA, 2019, p. 74).

A disposição constitucional a respeito do direito tributário não é algo recente. Em 1215, na Inglaterra, a nobreza e os plebeus se juntaram e impuseram ao príncipe João um estatuto que visava precipuamente coibir a exuberante atividade tributária. A então chamada “Magna Libertatum” ansejava pela liberdade e pela limitação dos poderes do Estado e representou a primeira constituição inglesa (ROTHMANN, 1972, p. 16). A partir do texto inglês, surge a ideia da cobrança dos tributos pelo Estado.

No entanto, quando se trata de planejamento tributário a grande dificuldade está justamente no ponto da legalidade.

Por um lado, aos olhos do contribuinte, considera-se que o planejamento tributário é regido pelos princípios e normas do direito privado e valeria, pois, a máxima de que “tudo que não é proibido, é permitido”. Logo, se não consta no ordenamento jurídico nenhuma proibição sobre determinada operação, esta não poderia ser futuramente invalidada.

Por outro lado, aos olhos do Fisco, o planejamento tributário deve ser enquadrado como um instituto do direito público, o qual se sujeita à estrita legalidade, devendo o contribuinte guiar suas atividades pautados nas prescrições legais. Esse posicionamento se solidifica por meio de conceitos como o dever fundamental de pagar tributos, da justiça fiscal, dentre outros.

Alberto Xavier soluciona essa dicotomia por meio do princípio da legalidade tributária. Para o referido autor, quando o assunto é planejamento tributário, exigiria-se uma lei que fosse “qualificada”. Isso significa dizer que haveria uma “reserva absoluta de lei” para que houvesse a exigência de um tributo e a tipificação de uma conduta como evasão fiscal (XAVIER, 2001, p. 17).

Sacha Calmon afirma que “a reserva absoluta de lei é cláusula de barreira contra o poder do Estado-Administração”. Para o autor, somente os atos ou negócios jurídicos

simulados poderão ser desconsiderados, jamais os elisivos, pois, “para atingir a elisão o aplicador necessariamente utiliza a analogia. E a analogia é incompatível com a tipicidade do fato gerador, descrito exclusivamente pelo legislador.”

Leonardo Aguirra, em sua dissertação de mestrado, sistematizou toda essa polêmica da seguinte forma:

Portanto, a aplicação do princípio da legalidade tributária não deve ser associada apenas à proteção da propriedade e da liberdade, mas também deve servir para assegurar para concretização dos valores, fundamentos e objetivos constitucionais (...)

Tais objetivos não se restringem ao campo da construção das leis tributárias pelo Poder Legislativo, e sim devem ser vistos como elementos informadores da sua interpretação e aplicação pelos seus diversos intérpretes. Para tanto, (...) deve ser superada a ideia de que a interpretação é mero exercício da verificação da subsunção de fatos a hipóteses legais, a fim de possibilitar o exame científico dos vetores informativos, de natureza principiológica e axiológica, na construção de normas tributárias individuais e concretas. (ANDRADE, 2014, p. 55-56)

Além da previsão constitucional do princípio da legalidade, ele também encontra respaldo em alguns artigos do Código Tributário Nacional (CTN), dentre eles em seu art. 97¹¹ (BRASIL, 1966).

Nos termos desse artigo, apenas a lei ordinária poderá (a) instituir e majorar tributos; (b) definir o fato gerador da obrigação tributária principal; (c) fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo; (d) instituir penalidades e (e) excluir, suspender e extinguir os créditos tributários.

Gerd Rothmann afirma que o princípio da legalidade no direito tributário se desdobra em quatro aspectos, são eles: (a) a legalidade da administração pública; (b) a reserva da lei; (c) a estrita legalidade tributária; (d) a conformidade da tributação com o fato gerador (ROTHMANN, 1972, p. 18).

A partir dessas reflexões, é possível perceber que o princípio da legalidade tem papel fundamental no campo do direito tributário. Isso se deve ao fato de que, nessa seara, o Estado atua majoritariamente com o seu poder de império e, por isso, os contribuintes

¹¹ 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 artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as 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. (BRASIL, 1966).

precisam de segurança jurídica máxima em suas relações, para que não surjam obrigações tributárias arbitrárias.

Uma das formas de garantir a segurança jurídica é por meio de lei material e formal, ou seja, é necessário que todos os aspectos da norma tributária de incidência estejam precisamente contemplados e que haja o legítimo trâmite do projeto de lei. Na atividade tributária, precisa-se de lei dita como legítima para a instituição de tributos, bem como para o exercício da atividade fazendária.

Nos dizeres de Schoueri, o legislador deverá se preocupar com a definição da hipótese tributária da lei, bem como o conseqüente normativo que são “representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota”. Assim, “tanto o antecedente (hipótese) como o conseqüente jurídico tributário são matérias de lei (...) exige-se que toda a regra matriz de incidência tributária decorra da lei” (SCHOUERI, 2019).

O motivo para a legalidade estrita no direito tributário é evitar que arbitrariedades sejam perpetradas contra os contribuintes. Pois, quando o legislador se incumbem de contemplar todos os elementos essenciais da norma tributária, retira-se o poder discricionário do administrador fazendário, proporcionando maior segurança jurídica aos destinatários da norma.

No entanto, no campo do planejamento tributário, a função do princípio da legalidade é mais complexa do que no direito tributário, tendo em vista que essa temática se encontra justamente entre o direito público e o direito privado.

Para resolver esse imbróglio, entende-se que deverão ser observados os pilares em que o ordenamento jurídico brasileiro foi construído.

Primeiramente, o Brasil é um Estado Democrático de Direito, vinculado à tradição civil law e tem como princípio fundamental da República, a Separação de Poderes¹² (BRASIL, 1988). O funcionamento do Estado brasileiro é dividido em poderes independentes e harmônicos entre si.

O ordenamento jurídico brasileiro, por seguir a tradição civil law, está pautado, precipuamente, na elaboração de leis para reger as situações jurídicas, sendo essa a função do Poder Legislativo.

Ao Poder Judiciário incumbe o dever de aplicar corretamente as leis diante dos casos concretos, dando-lhes a melhor solução jurídica.

¹² Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

O Poder Executivo no campo do direito tributário tem como funções o lançamento de tributos, a fiscalização das atividades dos contribuintes, a constituição dos créditos tributários.

Sendo assim, cada Poder do Estado deverá agir nos seus limites e com o propósito de cumprir a sua função delimitada constitucionalmente.

Como mencionado, o planejamento tributário é um instituto de difícil enquadramento, então, questiona-se: deveria ele seguir o princípio da legalidade consagrado no campo do direito privado ou do direito público?

Se avaliado pela ótica do direito tributário, o papel das leis tem grande valor, tendo em vista que este é um ramo do direito que tem como atividade inerente a tributação, ou seja, a criação de obrigações tributárias para aqueles que realizam determinados fatos geradores.

Já se for considerado como integrante do campo da autonomia privada, entender-se-ia que, o indivíduo poderá realizar todos os atos que não forem proibidos pelo ordenamento jurídico.

Diante disso, o problema que os contribuintes têm enfrentado é o recebimento de autuações fiscais com fundamentos diversos, mesmo que suas operações não sejam tipificadas como ilícitas. Essa situação tem gerado muita insegurança jurídica para os contribuintes, que por sua vez tem levado essas lides para serem decididas pelos conselhos administrativos tributários e pelo Poder Judiciário (GODOI, 2012, p. 118).

Nesse ponto, é importante retomar à tradição do direito brasileiro, que é o civil law, ou seja, para reger as relações jurídicas conflituosas, deverão ser editadas leis em sentido formal e material.

Dessa forma, não poderia ser diferente com o planejamento tributário. É necessária a edição de leis para regulamentar as situações como os procedimentos de desconsideração da operação de reorganização societária, bem como as condutas que são consideradas proibidas pelos olhos da fiscalização¹³. Só assim contribuinte saberá os limites de suas operações, sendo-lhe garantida segurança jurídica para exercer suas atividades empresariais.

¹³ Rômulo Cristiano afirma que apenas a lei pode limitar a liberdade do contribuinte de estruturar determinado planejamento tributário, jamais pelo órgão que irá aplicar o direito, é ver: “por isso, no nosso sentir, a liberdade do contribuinte de estruturar determinado planejamento tributário só pode ser restringida por meio da lei, jamais pelo órgão aplicador do Direito. Inexistindo lei que limite a liberdade de planejar, não pode esta ser limitada por meio de atividade exegética do aplicador do Direito.” (SILVA, 2016, p. 132)

2.2 PRINCÍPIO DA LIVRE DE INICIATIVA

Não se questiona sobre o direito que o particular possui de se auto-organizar, pois se trata do valor liberdade. Desde que não seja desrepeitada nenhuma norma ou princípio jurídico, o particular é livre para realizar atos ou negócios jurídicos.

Tamanho é o valor dado à liberdade, que a Constituição da República Federativa do Brasil, logo no artigo 1º incluiu a livre iniciativa como um dos fundamentos e princípios fundamentais da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988)¹⁴.

Não bastando, tal valor encontra-se presente também nos fundamentos da Ordem Econômica, no art. 170, caput, CR/88¹⁵ (BRASIL, 1988), bem como é um dos direitos e garantias fundamentais, conforme art. 5º, XIII, CR/88 (BRASIL, 1988).

Assim, pode-se dizer que a livre iniciativa é o fundamento de validade do planejamento tributário, pois, como já mencionado, no exercício da liberdade individual, é permitido fazer tudo aquilo que a lei não proíbe¹⁶ (SILVA, 2016, p. 130), desde que sejam observados os demais valores importantes para a vida em comunidade.

Já a autonomia privada decorreria do princípio da livre iniciativa, atribuindo aos particulares o direito à liberdade contratual. Significa dizer que os contribuintes podem “livremente celebrar ou não um contrato (liberdade de celebração), bem como eleger o tipo contratual mais adequado (liberdade de seleção do tipo contratual) e de preencher o seu conteúdo de acordo com os seus interesses (liberdade de fixação do conteúdo do contrato ou de estipulação)” (FLÁVIO NETO, 2011, p.75).

É justamente pautado nos princípios da autonomia da vontade¹⁷ e da livre iniciativa, que se permite ao contribuinte dispor livremente de suas atividades empresariais, reorganizando-as, ainda que o objetivo seja economizar tributo. Põe-se a salvo, apenas que, essa liberdade deve ser exercida utilizando-se de instrumentos lícitos,

¹⁴ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (BRASIL, 1988)

¹⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:(...)

IV - livre concorrência; (BRASIL, 1988)

¹⁶ Rômulo Cristiano sintetiza essa afirmativa da seguinte forma: “No que toca ao planejamento tributário, o fundamento de validade das condutas elisivas reside exatamente no regular uso da liberdade individual de fazer o que a lei não proíbe ou, ainda, de não fazer o que a lei não obriga, já que o contribuinte tem o direito de não incorrer no fato jurídico-tributário.” (SILVA, 2016, p. 130).

¹⁷ Nos dizeres de Heleno Tórres, a autonomia privada representa um desdobramento do princípio da livre iniciativa (TÓRRES, 2003, p. 107).

ou seja, dentro dos parâmetros da legalidade, bem como deverá ser antes da ocorrência do fato gerador (SILVA, 2016, p. 131).

Sacha Calmon afirma que a “liberdade econômica significa então poder optar, sem ferimento ao Direito, pelas formas jurídicas de organização econômica e pelos negócios jurídicos existentes no quadro legal vigente, lisamente sem intuito dissimulatório.” Referido autor completa esse raciocínio afirmando que como o Direito Tributário tem tipos catalogados, fora dos tipos tributários, haveria a liberdade, “onde as pessoas se movimentam sem medo e com segurança” (COELHO, 2006, p. 53)¹⁸.

No entanto, essa liberdade não é absoluta, ainda mais quando se trata de assunto com repercussões no direito público, como é o planejamento tributário. Deve-se, portanto, conjugar o princípio da livre iniciativa com as normas tributárias.

Sabe-se que pelo fato do direito tributário ser ramo do Direito Público por excelência, os direitos do contribuinte podem ser regulados pelo Estado. No entanto, como a Constituição da República trouxe vários princípios sobre o direito tributário (BRASIL, 1988), o poder limitador do Estado deve ser compatibilizado com os princípios que integram o ordenamento jurídico brasileiro, não somente por serem de suma relevância, mas, principalmente, por eles serem de ordem constitucional.

Nessa mesma linha de raciocínio, Humberto Ávila dispõe que se deve equilibrar o princípio da liberdade de exercício da atividade econômica, limitando-o a partir de um núcleo mínimo, que seja passível de restrição. Segundo o autor, esse núcleo é tratado pelo Supremo Tribunal como proibição de confisco ou proporcionalidade (ÁVILA, 2004, p.70).

Para Humberto Ávila, seria impossível que o legislador limite planejamentos tributários que não envolvam nenhuma ilegalidade. O legislador infraconstitucional não pode, por exemplo, simplesmente acabar com a opção do particular de escolher a criação de uma pessoa jurídica e limitar o acesso ao seu patrimônio, ao invés de atuar como pessoa física. Ele não poderá, também, simplesmente acabar com o planejamento tributário que não envolva simulação nem dissimulação, porque isso atingiria o núcleo de um direito fundamental, e este núcleo não pode ser objeto de restrição (ÁVILA, 2004, p. 71).

Dessa forma, percebe-se que o direito fundamental do contribuinte de exercer a sua autonomia privada, decorre do princípio da livre iniciativa, não podendo sofrer

¹⁸ Sacha Calmon afirma que “a penalização e a tributação excetua em nome do interesse social, a liberdade e a propriedade das pessoas, restringindo-as mediante tipos pré-determinados, rigorosamente descritos em lei: nenhum crime, nenhum tributo, sem lei prévia.” (COELHO, 2006, p. 53).

limitações do legislador infraconstitucional dentro de um núcleo mínimo de exercício de seus direitos privados. Põe-se a salvo que, para tanto, o contribuinte deverá utilizar de meios lícitos.

2.3 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL, DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Serão trabalhados, agora, os princípios da solidariedade social, isonomia e da capacidade contributiva, em um único tópico, pelo fato deles possuírem entre eles relações nítidas, que serão a seguir expostas.

O grande desafio enfrentado no campo do planejamento tributário é a polaridade entre o contribuinte, que se apoia no livre exercício da atividade econômica e nos valores da liberdade e da livre iniciativa, como exposto no tópico acima; e o Fisco, que contrargumenta essa atividade com o princípio da capacidade contributiva e os ideais de solidariedade e da capacidade contributiva.

Como abordado no tópico sobre a relação entre o direito tributário e o direito privado, o direito tributário deixou de ser um “direito de sobreposição” a partir da consideração econômica surgida na Alemanha no século XX. Sustenta-se a total independência do direito tributário, em relação ao direito privado, pois as hipóteses tributárias não se vinculavam aos princípios e diretrizes do direito privado, mas sim aos fenômenos econômicos (SCHOUERI, 2019).

Schoueri afirma que “a hipótese tributária não contemplava um negócio jurídico, mas sim uma circunstância econômica, seria esta, e não aquele, o que ensejaria a tributação.” Juntamente com essa consideração econômica, o autor sustenta que o direito tributário deverá ser analisado sob a ótica do princípio da capacidade contributiva, que é “corolário da igualdade” (SCHOUERI, 2019).

Para Marco Aurélio Greco a importância da análise do princípio da capacidade contributiva e da isonomia para o planejamento tributário se deve ao “contexto de aplicação da legislação tributária.” (GRECO, 2011, p. 224).

Na Constituição foi consagrado “inequivocamente o princípio da capacidade contributiva com o status de verdadeiro princípio (diretriz positiva do exercício do poder de tributar)”¹⁹ (GRECO, 2011, p. 224).

Já a ideia de isonomia foi introduzida no texto constitucional como limitação constitucional ao poder de tributar no artigo 150, II (BRASIL, 1988) (GRECO, 2011, p. 224).

Começando a análise dos princípios, primeiramente, será analisado o princípio da isonomia.

Esse princípio desdobra-se em dois aspectos, sendo eles: (i) a exigência de tratamento uniforme para situações similares, evitando que ocorra discriminações, privilégios, que não tenham respaldo constitucional e (ii) o dever de se diferenciar desigualdades econômicas em relação a capacidades contributivas distintas (BALEEIRO, 1999, p. 574-575).

Tal princípio encontra guarida no art. 150, II, da CR/88 (BRASIL, 1988):

Art. 150.

II – É **vedado** à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios instituir **tratamento desigual entre contribuintes** que se encontrem em situação **equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Primeiramente, percebe-se que a isonomia deve estar presente não apenas no momento em que a lei é aplicada, que é a máxima carregada pelo direito de que “todos são iguais perante a lei”; mas também no momento da elaboração da lei, tendo em vista que é vedado o tratamento de contribuintes de forma desigual quando estes se encontrarem em situação equivalente (SILVA, 2016, p. 135).

Ainda, conforme destacado, o constituinte utilizou a palavra “equivalente” para comparar as situações as quais os contribuintes estão inseridos, e não a palavra “idêntica”. Dessa forma, infere-se que o uso da palavra equivalente pressupõe a existência de critérios de comparação (SCHOUERI, 2019).

¹⁹ O §1º do artigo 145 da CR/88 dispõe que: Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 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. (BRASIL, 1988).

Para Schoueri, é necessário que o critério de comparação adotado seja constitucionalmente justificado para se concretizar o princípio da isonomia. Sugere o autor que sejam percorridas três etapas, são elas: primeiro, encontra-se um critério; depois, busca-se fundamentação constitucional para o critério encontrado para, por fim, comparar as situações com o critério escolhido (SCHOUERI, 2019).

Da leitura da disposição constitucional, percebe-se que o princípio da isonomia é um reflexo do princípio da igualdade presente no direito privado, no entanto, na seara do direito tributário.

É importante destacar que a capacidade contributiva é um dos parâmetros utilizados pelo princípio da isonomia para encontrar um critério de comparação entre os contribuintes, sendo esse o ponto de intercessão entre esses dois princípios (SCHOUERI, 2019).

O princípio da capacidade contributiva está disposto no § 1º do art. 145, da CR/88 (BRASIL, 1988):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 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. (Grifos)

Conforme Fernando Aurélio Zilveti, o princípio da capacidade contributiva “é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica.” (ZILVETI, 1998, p. 38).

Zilveti complementa: “Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. Também aceita como capacidade contributiva a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal” (ZILVETI, 1998, p. 38).

Para Fábio Canazaro, a capacidade contributiva “apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a igualdade horizontal e a igualdade vertical, em relação à graduação do ônus de alguns tributos” (CANAZARO, 2015, p. 153).

Referido autor explica que a “igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal” (CANAZARO, 2015, p. 153). Essa é

a mesma linha de raciocínio de Schoueri, demonstrada acima, ou seja, a capacidade contributiva vista como um dos parâmetros utilizados pelo princípio da isonomia para comparar contribuintes.

Por outro lado, Canazaro afirma que a “igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas” (CANAZARO, 2015, p. 153).

No ordenamento jurídico brasileiro, a discussão sobre o alcance do princípio da capacidade contributiva tem trazido muita repercussão nos limites ao planejamento tributário (ANDRADE, 2014, p. 76).

A teoria das fases do debate teórico do planejamento tributário, elaborada por Marco Aurélio Greco, propõe uma revisão do princípio da capacidade contributiva e sobre qual seria o seu alcance (ROCHA, 2019, p. 107). Elas serão analisadas com mais profundidade no capítulo referente ao estudo do planejamento tributário.

Como será visto, para Greco, na terceira fase do debate, deve-se analisar a liberdade juntamente com o princípio da capacidade contributiva. Entende o autor que, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos e válidos, ainda assim deverão ser analisados sob a perspectiva da capacidade contributiva²⁰ (GRECO, 2011, p. 319).

Os autores adeptos da primeira fase do debate teórico do planejamento tributário defendem que o princípio da capacidade contributiva tem uma função negativa. Alberto Xavier, por exemplo, afirma que:

os princípios da igualdade e da capacidade contributiva desempenham assim uma função negativa ou proibitiva: vedam ao Poder Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, bem como uma tributação discriminatória, arbitrária ou desrazoável ‘entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente’ de idênticas manifestações de capacidade contributiva (XAVIER, 2001, p. 129).

²⁰ Sobre o princípio da capacidade contributiva no planejamento tributário, Marco Aurélio Greco posiciona-se da seguinte forma: ““Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva. Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade) nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.” (GRECO, 2011, p. 319).

Para Xavier, Greco faz uma distorção do princípio da capacidade contributiva, “transformando uma limitação ao poder de tributar em um instrumento de tributação” (XAVIER, 2001, p. 129).

Greco contrapõe-se à perspectiva de capacidade contributiva negativa, afirmando que a capacidade contributiva deverá ser vista como positiva. O autor fundamenta o seu posicionamento com base no § 1º do art. 145, da CR/88 (BRASIL, 1988), afirmar que a expressão “sempre que possível” traduz uma perspectiva positiva do princípio da capacidade contributiva, pois ele poderia permitir uma tributação diferente entre os contribuintes.

Da análise do referido dispositivo Greco afirma que existem três interpretações: (i) a primeira seria de que o dispositivo contempla apenas uma recomendação; (ii) a segunda seria um limite negativo, ou seja, a lei que cria o imposto deverá ter como base a manifestação da capacidade contributiva, caso contrário, ela será inconstitucional; (iii) a terceira defende a perspectiva positiva do “sempre que possível” (GRECO, 2011, p. 338-339). Sobre a terceira interpretação, o autor privilegiou o “sempre”, ao invés do “possível”, ou seja, “só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva” (ROCHA, 2019, p. 109-110).

Sobre a perspectiva positiva da capacidade contributiva de Marco Aurélio dispõe que o “intérprete deve buscar concretamente a plena eficácia da lei tributária, com isto significando atingir todas as manifestações de capacidade contributiva que a vontade da lei indica que devam ser atingidas” (GRECO, 2011, p. 350).

Desse pensamento, pode-se concluir que, para Marco Aurélio Greco o princípio da capacidade contributiva seria dirigido não somente ao legislador, conforme a teoria da capacidade contributiva negativa, mas também ao aplicador da legislação tributária, como sendo mais um critério (GRECO, 2011, p. 340).

Analisando a teoria de Marco Aurélio Greco, em comparação com os autos de infração e decisões do CARF de desconsideração de operações de reorganização societária, percebe-se que atualmente, a capacidade contributiva positiva não é essencial para resolver as divergências sobre o planejamento tributário²¹ (ROCHA, 2019, p. 112-114).

²¹ É importante destacar que, nos dizeres de Sérgio André, a teoria de Marco Aurélio Greco prioriza a “re-humanização do Direito Tributário a qual passa por preservar a liberdade do contribuinte.”. Dessa forma, percebe-se que Greco nunca abandonou a liberdade. Sérgio André adverte também que a teoria de Greco busca o equilíbrio, ou seja, a terceira fase do debate tributário seria o equilíbrio entre a liberdade e a solidariedade social (ROCHA, 2019, p. 113).

Como demonstrado, o princípio da capacidade contributiva suscita diversos questionamentos sobre qual seria a sua extensão. Apesar dessa divergência, uma decorrência clara desse princípio é o limite colocado ao Estado de tributar segundo as demonstrações de riquezas dos contribuintes, não podendo prejudicar a subsistência do contribuinte.

A partir desse ponto, fica fácil passar a análise do princípio da solidariedade, por ele se relacionar com o princípio da capacidade contributiva.

Para Schoueri a capacidade contributiva é um subprincípio do princípio da solidariedade. Afirma o autor que o princípio da capacidade contributiva “nada mais é do que uma decorrência do princípio da solidariedade. Pergunta-se: por que razão uns pagam imposto e outros não? Porque uns podem mais e outros menos. É a solidariedade. E a solidariedade é fundamento do nosso ordenamento como um todo” (SCHOUERI, 2004).

O ente tributante deve instituir os tributos dentro do limite de competências delimitado na Constituição da República e, no caso de impostos, esses deverão ser graduados conforme a capacidade contributiva dos contribuintes.

Assim, acresce-se a solidariedade, pois o legislador infraconstitucional deve instituir tributos de forma a fazer com que todos contribuam - princípio da solidariedade -, na devida proporção, com o máximo que conseguem contribuir - princípio da capacidade contributiva. (SCHOUERI, 2019).

Isto posto, Helenilson Pontes conclui que, uma vez que a solidariedade social é concretizada com a participação de todos na proporção devida, tal definição, por si só retoma ao princípio da capacidade contributiva. Como o direito tributário é ramo do direito público, havendo contraposição do direito público e o direito privado, deve-se buscar sempre uma sociedade justa e solidária, para que haja equilíbrio na relação jurídica fisco-contribuinte (PONTES, 2000, p. 105)²².

²² Helenilson Pontes, conclui que “A solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade. Retoma-se, assim, a capacidade contributiva, na teoria das causas, não como fundamento, em si, da tributação, mas como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade. (...) Os valores ‘solidariedade’ e ‘justiça’, encarnados no princípio da capacidade contributiva, são fundamentais não somente para a compreensão desse princípio, como da própria relação jurídico-tributária. (...) A busca de uma sociedade justa e solidária, fundamento do poder impositivo tributário, permite visualizar a imposição tributária não apenas do ponto de vista do Estado, como exercício de um poder constitucionalmente atribuído, sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva”. (PONTES, 2000, p. 105).

Dessa forma, percebe-se a nítida correlação entre o princípio da isonomia, da capacidade contributiva e da solidariedade, pois um corrobora e/ou complementa o outro, trazendo coerência para o ordenamento jurídico e segurança jurídica para o contribuinte.

2.4 PREMISSAS CONSTRUÍDAS: CORRELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS ACIMA EXPOSTOS

Faz-se necessário esse tópico, antes de continuar o desenvolvimento do presente trabalho, pois os princípios acima desenvolvidos devem ser contrapostos para que, partindo de premissas sólidas, seja possível chegar às conclusões pertinentes.

Primeiro ponto que merece ser tratado aqui diz respeito à relação travada entre os princípios esclarecidos no tópico anterior.

É nítido que, de um lado está o contribuinte que, na certeza da sua autonomia privada e no valor constitucional da livre iniciativa, se vê no direito de reorganizar suas atividades empresariais dentro dos limites legais. Por outro lado, está o fisco, que, pautado nos princípios da solidariedade, da capacidade contributiva e da isonomia, se vê no direito de desconsiderar as operações societárias realizadas pelos contribuintes, ainda que estas estejam sob o manto da legalidade.

É possível perceber que a divergência doutrinária tem como ponto de partida dos autores os princípios constitucionais, pois alguns entendem que o princípio da livre iniciativa deve se sobrepor aos outros princípios, enquanto outros entendem que prevalecem os princípios da capacidade contributiva, solidariedade e isonomia.

No entanto, como assevera Alberto Xavier, o direito do contribuinte de se auto-organizar constitui um direito e garantia fundamental, não havendo que se falar em sobreposição dos princípios do Estado social e da capacidade contributiva (XAVIER, 2001, p. 123-138).

Caberia, portanto, aos aplicadores do direito primeiramente observar se o fato praticado é lícito e legítimo frente ao ordenamento jurídico. Caso seja, não há razão para invalidar uma operação lícita²³ (ROCHA, 2019, p. 112).

²³ Esta posição é acompanhada por Hugo de Brito Machado Segundo, é ver: “ainda que se considere que a prática de um planejamento tributário contraria, ou amesquinha, o princípio da capacidade contributiva, e mesmo que se leve em conta que a legalidade é um princípio ‘ponderável’, não seria proporcional dar ao intérprete o poder de desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, quando ausentes quaisquer patologias. Tal desconsideração até poderia ser adequada, no sentido de que prestigiaria realmente a capacidade contributiva, mas certamente seria desnecessária: a edição de lei prevendo o fato como tributável seria medida também adequada e

Ou seja, para invalidar uma operação, não basta que o planejamento tributário pareça contrariar algum princípio, pois os princípios são abstratos, genéricos, sendo completamente diferente das regras, que são claras, objetivas. É esse o ponto relevante que serve como crítica às decisões do CARF.

Nesse mesmo sentido, Robert Alexy defende que a diferença entre as regras e os princípios são mais evidentes “nos casos de colisão entre os princípios e de conflitos entre regras” (ALEXY, 2012, p. 91).

Para o autor, diante de um conflito entre regras, há duas soluções. A primeira seria uma cláusula de exceção que elimine o conflito entre as regras²⁴, caso a primeira não seja possível, o autor afirma que uma das regras terá de ser declarada inválida e retirada do ordenamento jurídico. Para Alexy, “ou uma norma jurídica é válida, ou não é” (ALEXY, 2012, p. 92).

Já uma colisão entre os princípios devem ser solucionadas de maneira diversa, nos dizeres de Alexy. Para o autor, se a interpretação de um princípio fizer com que o intérprete conclua uma situação de determinada forma e, ao mesmo tempo, a interpretação de outro princípio levar a uma conclusão diversa, “um dos princípios terá que ceder” (ALEXY, 2012, p. 93).

Diferentemente das regras que, quando conflitantes, talvez uma tenha que ser declarada inválida, na colisão entre princípios não ocorre o mesmo, uma vez que diante de um caso concreto um princípio poderá sobrepor a outro, já diante de outros, isso não ocorrerá (ALEXY, 2012, p. 93-94).

Dessa forma, trazendo esses ensinamentos para o campo do planejamento tributário, a principal premissa que deve ser levada em consideração é que, diante da divergência entre os princípios constitucionais, não há prevalência absoluta de um sobre outro, nem muito menos derrogação. O que deve ser considerado é o caso concreto e a conformidade deste com o ordenamento jurídico. Caso o planejamento tributário seja lícito e legítimo, não se deve aplicar um princípio genérico com o fito de desconsiderá-

incomparavelmente menos gravosa, eis que magoaria a exigência de legalidade tributária.” (MACHADO SEGUNDO, 2007, p. 370).

²⁴ Robert Alexy exemplifica o conflito entre regras da seguinte forma: “Um conflito entre regras somente pode ser solucionado se se introduz, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida. Um exemplo para um conflito entre regras que pode ser resolvido por meio da introdução de uma cláusula de exceção é aquele entre a proibição de sair da sala de aula antes que o sinal toque e o dever de deixar a sala se soar o alarme de incêndio. Se o sinal ainda não tiver sido tocado, mas o alarme de incêndio tiver soado, essas regras conduzem a juízos concretos de dever-ser contraditórios entre si. Esse conflito deve ser solucionado por meio da inclusão, na primeira regra, de uma cláusula de exceção para o caso do alarme de incêndio” (ALEXY, 2012, p. 92).

lo, lado outro, estaria instaurada uma situação de completa insegurança jurídica, dada a inerente abstratividade principiológica.

3 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Foi separado um capítulo específico para discutir o princípio da segurança jurídica, pois, além dele ser o protagonista do presente trabalho; ele ainda será utilizado como parâmetro e fundamento para desenvolver vários conceitos e chegar à várias conclusões.

O preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil menciona expressamente que o Brasil é um Estado Democrático de Direito “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade (...)” (BRASIL, 1988).

Ainda na parte inicial do texto constitucional, resta clara a preocupação do constituinte em explicitar a necessidade da construção de um Estado pautado também na segurança.

Durante todo o texto constitucional percebe-se menções diretas e indiretas à segurança. No primeiro título da Constituição, “Princípios Fundamentais”, institui-se o Estado Democrático de Direito, que pode-se dizer que é uma decorrência e um resultado da própria segurança jurídica²⁵. Ademais, no título “Direitos e Garantias Fundamentais”, percebe-se novamente a previsão explícita da segurança, em seu artigo 5º, *caput*. Tal princípio aparece também como decorrência de alguns princípios, como o da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I, ambos da CR/88), a irretroatividade (art. 150, III, “a”, CR/88) e a anterioridade (art. 150, III, “b”, CR/88) (BRASIL, 1988).

Da leitura desses dispositivos constitucionais é possível perceber que a segurança jurídica é uma preferência da Constituição (ÁVILA, 2011, p. 34).

No direito tributário esse princípio se destaca ainda mais em atenção aos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, “bem como em razão das numerosas regras de competência, o ideal de segurança jurídica fica ainda mais acentuado” (ÁVILA, 2011, p. 34).

Nos dizeres de Misabel Derzi, no direito tributário, “a segurança é fortalecida e, ponto máximo” (DERZI, 2009, p. 159).

No atual cenário jurídico brasileiro, ao tratar de planejamento tributário, o princípio da segurança jurídica merece destaque por dois motivos: (i) o elevado grau de

²⁵ Misabel Derzi afirma que “os princípios constitucionais inspiram o Estado Democrático de Direito (...)” (DERZI, 2001, p. 226).

insegurança existente e (ii) a forma como a doutrina analisa essa situação (ÁVILA, 2011, p. 39)²⁶.

O princípio da segurança jurídica ganhou destaque nesse trabalho, pois a ausência dela causa problemas para os contribuintes. Humberto Ávila elenca três problemas como sendo determinantes (ÁVILA, 2011, p. 60).

O primeiro problema é a falta de inteligibilidade do ordenamento jurídico, o qual significa que apesar da vastidão de normas presentes no ordenamento jurídico, o indivíduo as desconhece ou não as conhece bem a ponto de saber qual regra se aplica ao seu caso (ÁVILA, 2011, p. 60).

O segundo problema é a ausência de confiança no ordenamento jurídico, pois como as normas estão em constante mutação, o contribuinte não sabe se aquela regra que está válida, continuará válida, contribuindo para o aumento da insegurança jurídica (ÁVILA, 2011, p. 60).

Por fim, o terceiro problema consiste na falta de calculabilidade do ordenamento jurídico, o que significa que o contribuinte não sabe qual norma valerá, pois o Direito não é previsível nem calculável. Nesse ponto, existe mais uma preocupação com o futuro, do que com o presente (ÁVILA, 2011, p. 60).

Por todos esses motivos, é possível concluir que a insegurança jurídica prejudica “ou mesmo impede o exercício das atividades pessoais, profissionais e econômicas”, pois “só se pode planejar e agir quando há segurança para planejar e para agir” (ÁVILA, 2011, p. 63).

Humberto Ávila afirma que a segurança jurídica nada mais é do que “um meio para a realização das liberdades individuais”. Assim, é como analisar duas grandezas diretamente proporcionais, quanto maior o grau de segurança jurídica sentida pelos contribuintes, igualmente maior será o grau de exercício da liberdade (ÁVILA, 2011, p. 63).

No entanto, essa relação é também paradoxal, pois quanto maior a liberdade dos contribuintes, maior a possibilidade de cada indivíduo fazer algo que não tem respaldo

²⁶ No livro “Segurança Jurídica”, Humberto Ávila menciona um panorama geral sobre o aumento da insegurança jurídica, como o agravamento dos conflitos sociais em sociedades plurais e a falta de um Direito para solucionar todas essas questões. O autor acredita que “o problema da falta do Direito é solucionado com mais Direito; todavia, mais Direito provoca outros problemas com as suas próprias complexidade e incerteza. Em suma, soluções tornam-se problemas. O paradoxo reside no fato de que o combate à insegurança contribui para a insegurança.” (ÁVILA, 2011, p. 44).

legal e “menor a possibilidade de os outros indivíduos poderem prever o que cada um irá fazer” (ÁVILA, 2011, p. 63).

José Afonso da Silva define segurança jurídica da seguinte forma:

A segurança jurídica consiste no ‘conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida’. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída (SILVA, 2006, p. 133).

Nesse contexto, surge a dúvida sobre qual o instrumento hábil para positivar limites que confirmem segurança jurídica ao contribuinte. Seria apenas por meio da lei?

Para Paulo Ayres Barreto, os parâmetros criados pelas autoridades administrativas não são seguros para avaliar a possibilidade de os contribuintes estruturarem seus negócios. É ver:

Os contribuintes têm dificuldades de identificar os limites à possibilidade de estruturar seus negócios com intuito de obter a maior economia fiscal possível. **As autoridades administrativas não têm parâmetros seguros para avaliar o cabimento, ou não, de lançamento de ofício que propugne pela desconsideração ou requalificação dos fatos relatados pelos contribuintes,** com vistas à subsunção de outros fatos, construídos pelas próprias autoridades administrativas, as hipóteses normativas cuja incidência gera maior ônus tributário. O Poder Judiciário não tem dado ao tema um tratamento uniforme, não sendo possível sequer afirmar qual é a orientação dominante. (BARRETO, 2008, P. 11-12).

Assim, a liberdade do contribuinte de estruturar seus negócios deveria ser restringida por lei, e não pelo órgão que irá promover a pacificação social, aplicando o direito.

Nesse sentido, “inexistindo lei que limite a liberdade de planejar, não pode esta ser limitada por meio de atividade exegética do aplicador do Direito.” Nos termos da Constituição Federal, a segurança jurídica é “determinante das hipóteses de imposição tributária, e não a vontade ou a exegese dos aplicadores do Direito ou dos órgãos de julgamento, visando a determinar que outra regra de tributação, não prevista para determinada situação, deva ser aplicada ao caso concreto” (SILVA, 2016, p. 132).

Assim, a segurança jurídica e a elisão tributária são temas imbricados, pois o planejamento tributário é justamente o exercício da liberdade do contribuinte, o qual tem como um dos seus problemas a ausência de regulamentação, o que ocasiona o cenário de insegurança jurídica (BARRETO, 2016, p. 83).

Dessa forma, na seara do direito tributário não existe nenhum critério positivado, fato que tem permitido que a doutrina e a jurisprudência administrativa criem alguns

parâmetros para a análise do planejamento tributário. Em razão da disparidade entre as decisões proferidas, tal fato tem gerado uma situação de extrema insegurança jurídica aos contribuintes, o qual pretende-se analisar nesse capítulo.

3.1 DEFINIÇÃO DE SEGURANÇA JURÍDICA

A análise de alternativas economicamente viáveis e o impacto fiscal que elas ocasionam é inerente à atividade empresarial, pois tributo é gasto e, como tal, deverá ser analisado, pensado e repensado pelos contribuintes²⁷ (SILVA, 2016, p. 142).

No entanto, diante da vastidão que a legislação tributária representa, surgem muitas incertezas que contribuem para o aumento da insegurança jurídica.

O conceito de segurança jurídica é analisado no direito tributário da mesma forma que nos outros ramos, pois não há um princípio da segurança jurídica geral e outro tributário.

No entanto, existem algumas nuances que “atribuem ao princípio da segurança jurídico-tributária um caráter especial”²⁸ (ÁVILA, 2011, 280).

O direito tributário é um direito da exação e tem como bens jurídicos a restrição da liberdade, da propriedade e da igualdade, por meio de uma relação obrigacional tributária.

Como o princípio da segurança jurídica tem caráter fundamental, a sua restrição deverá ser considerada de uma forma ainda mais protetiva (ÁVILA, 2011, 282).

O princípio da segurança jurídica, por não ser uma regra explícita na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pode ser considerado como um sobreprincípio²⁹, pois dele derivam outros valores e desdobramentos (PAULSEN, 2020).

Paulo de Barros Carvalho defende que a segurança jurídica é um sobreprincípio, pois ele “se efetiva pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais.” (CARVALHO, 1994, p. 175).

²⁷ Os contribuintes fazem uma prospecção das consequências jurídicas futuras relativas às mais variadas opções que podem ser tomadas para a economia legítima de tributos (SILVA, 2016, p. 142).

²⁸ O autor Humberto Ávila afirma que as nuances existentes na análise do princípio da segurança jurídica no direito tributário podem ser advindas do modo como a segurança jurídica foi positivada na Constituição da República ou da própria natureza da relação obrigacional tributária (ÁVILA, 2011, p. 280).

²⁹ Paulo Ayres Barreto cita Paulo de Barros Carvalho, que considera a segurança jurídica um sobreprincípio (BARRETO, 2016, p. 82-83). Também, diversos Ministros do STF referem-se à segurança jurídica como sobreprincípio em matéria tributária, conforme se pode ver dos votos proferidos quando do julgamento do RE 566.621.

Para Roque Carrazza, o princípio da segurança jurídica funciona como “vetores para soluções interpretativas” (CARRAZA, 2011, p. 1.090).

Para Maior Borges, “segurança jurídica é, então, como uma bússola a nortear a exegese constitucional e a integração da Constituição Federal pela legislação ordinária, rumo à sua efetividade e concretização” (BORGES, 2008, p. 24)

Dessa forma, resta clara a importância do princípio da segurança em destaque, uma vez que ele se encontra acima dos demais, se efetivando em razão da aplicação dos outros.

A partir do princípio da segurança jurídica, assegura-se ao contribuinte a previsibilidade dos efeitos jurídicos que advirão caso ele pratique determinados atos ou negócios jurídicos.

Tendo em vista que os princípios são normas abstratas, diante de um caso concreto, haverá um sopesamento deles conforme as circunstâncias fáticas. Essa situação é retratada metaforicamente por uma balança, a qual faz alusão ao sopesamento dos princípios.

No entanto, o princípio da segurança jurídica não se submete ao sopesamento, justamente por ele ser efetivado pela aplicação dos outros. Para Humberto Ávila, a segurança jurídica é a “norma das normas”, justamente pelo fato dela servir de fundamento de validade para as demais, além de instrumentalizar a aplicação delas (ÁVILA, 2011, p. 636).

Paulsen afirma que o princípio da segurança jurídica se identifica por diversos conteúdos normativos para ser aplicado, são eles:

- (i) a certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade);
- (ii) a intangibilidade das posições jurídicas consolidadas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito);
- (iii) estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva);
- (iv) confiança no tráfego jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança);
- (v) devido processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança) - (PAULSEN, 2020).

O princípio da segurança jurídica é um instrumento de garantia ao contribuinte contra as possíveis arbitrariedades que podem existir no exercício da competência tributária. Ele “pressupõe a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a possibilidade de se planejar ações futuras e a garantia da não surpresa” (BARRETO, 2016, p. 82).

As garantias constitucionais protegem o contribuinte contra o abuso e a arbitrariedade do ente político tributante, dando contorno e estabelecendo limites à instituição de tributos. Dessa forma, os princípios constitucionais equivalem a um direito fundamental, configurando uma cláusula pétrea (PAULSEN, 2017).

Humberto Ávila define segurança jurídica como sendo um elemento definitório, fato, valor e norma-princípio. Abaixo, será definido cada um desses elementos (ÁVILA, 2011, p. 106).

Como elemento definitório, Ávila entende que a segurança jurídica poderá ser uma condição estrutural do ordenamento jurídico, por ser um elemento da própria definição de Direito. Ele afirma que “um ordenamento jurídico privado de certeza não poderá, por definição, ser considerado ‘jurídico’”. E complementa que a segurança jurídica sob essa perspectiva não é uma norma propriamente dita, mas sim “um conceito ou um elemento de um conceito” (ÁVILA, 2011, p. 106-107).

Conclui-se que, tendo em vista que o Direito é um instrumento de pacificação social, segurança jurídica seria então a própria essência do Direito (FLÁVIO NETO, 2011, p. 93).

Por outro lado, a dimensão fática diz respeito à possibilidade concreta do contribuinte prever as consequências jurídicas de seus atos. Sob a ótica do contribuinte, segurança jurídica é saber, antecipadamente, o que irá ocorrer (ÁVILA, 2011, p. 108). Seria, portanto, uma noção por parte do contribuinte de que a prática de determinados atos terá consequências no mundo jurídico.

No que tange à segurança jurídica como um valor, Ávila define como sendo um “juízo axiológico concernente àquilo que se julga bom existir de acordo com determinado sistema de valores” (ÁVILA, 2011, p. 108). Tal noção deve ser desvinculada das normas prescritas pelo Direito positivo, sendo a tradução de noções de justiça, isonomia, autonomia privada, por exemplo.

Por fim, a norma-princípio como elemento da segurança jurídica traduz que “a segurança jurídica diz respeito a um estado de coisas que deve ser buscado mediante a adoção de condutas que produzam efeitos que contribuem para a sua promoção” (ÁVILA, 2011, p. 109). Sob essa perspectiva, os contribuintes agiriam de forma que seus atos tivessem consequências jurídicas mais previsíveis.

A segurança jurídica nessa última dimensão não significa a possibilidade de alguém prever completamente uma situação, mas sim de aumentar o grau de previsibilidade de determinada prescrição (ÁVILA, 2011, p. 109-110).

Dessa forma, o princípio da segurança jurídica é uma afirmação do Estado Democrático de Direito, devendo ser respeitado em todos os ramos do direito, merecendo ainda mais destaque no planejamento tributário, tendo em vista que esse instituto representa uma intercessão entre o direito privado e o direito público.

3.2 SEGURANÇA JURÍDICA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

É necessário também fazer uma análise desse princípio no ordenamento jurídico brasileiro.

O princípio da segurança jurídica pode ser extraído do art. 5º, XXXVI, da CR/88 (BRASIL, 1988), abaixo destacado:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (Destques nossos)

Da leitura do dispositivo é possível verificar a inteligência do constituinte, uma vez que, a segurança jurídica representa uma obrigatoriedade recíproca. Isso significa que o dispositivo garante que o contribuinte conheça com antecedência o regime jurídico a que ele está imerso, devendo respeito à lei, sendo, portanto, um dever imposto ao particular. E, ao mesmo tempo, representa também uma garantia ao contribuinte quanto aos acontecimentos imprevisíveis e arbitrários perpetrados pelo legislador e pelo aplicador do direito, uma vez que protege “o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (CREPALDI, 2019).

A segurança jurídica é um direito constitucional garantido ao contribuinte para que este saiba agir dentro da sua autonomia privada, sabendo quais são os expressos limites impostos pelo Fisco, para tanto, deverá ser observado três pontos, quais sejam, a estabilidade da lei; a determinação do direito aplicável ao caso e a certeza dos mecanismos jurídicos colocados à disposição do contribuinte, quando tiver seus direitos ameaçados pelo Fisco (CREPALDI, 2019).

No caso, a segurança jurídica se relaciona com o planejamento tributário, pois garante o respeito às operações de reorganização societária realizadas pelos contribuintes, ainda que estas tenham como objetivo a redução da carga tributária. Dessa forma, garante

que determinada norma que estabeleça um regime jurídico seja aplicável nos negócios realizados pelo contribuinte e evita que o contribuinte seja surpreendido com uma arbitrária autuação fiscal (CREPALDI, 2019).

Em relação ao art. 5º, XXXVI, da CR/88 (BRASIL, 1988), acima destacado, pode-se dizer que o planejamento tributário pretende proteger principalmente o ato jurídico perfeito, mesmo que este seja realizado com o fito de reduzir a carga tributária (CREPALDI, 2019).

O grande problema enfrentado na seara do planejamento tributário diz respeito à ausência de normatização dos critérios a serem observados no exercício da autonomia privada quando da elaboração do planejamento tributário. Essa ideia está associada à própria ideia de Estado Democrático de Direito, sendo o Estado detentor da tríplice função de elaborar as leis, aplicá-las às partes interessadas e julgar os conflitos existentes.

Assim, percebe-se que a segurança jurídica tem um papel fundamental no planejamento tributário, sendo uma garantia aos contribuintes que, ao exercerem a liberdade econômica, conhecerão os efeitos tributários que estarão submetidos.

Nos dizeres de Paulo Ayres Barreto, segurança jurídica e o planejamento tributário são temas inseparáveis, pois o ato de planejar ações futuras está diretamente associado ao conhecimento do sistema normativo. Assim, é possibilitado ao contribuinte a análise de seus atos e negócios jurídicos com base na previsão da atuação das autoridades administrativas, que deverão agir sob o império da lei (BARRETO, 2016, p. 83).

Misabel Derzi relaciona o princípio da segurança jurídica e o planejamento tributário da seguinte forma:

A segurança jurídica, como base essencial do Estado de Direito, não se opõe à igualdade, mas a complementa. O planejamento empresarial, como redução dos custos da atividade econômica, é direito do contribuinte, que não pode ser reduzido por interpretações analógicas e presunções, não previstas em lei. A arbitrariedade, que nessas circunstâncias se instala, é que desiguala injustamente os contribuintes e projeta insegurança, em um campo que a Constituição, sabiamente, cercou de certeza e previsibilidade. (DERZI, 2001, p. 232)

Dessa forma, conclui-se da mesma forma que Misabel Derzi, o planejamento tributário é um direito dos particulares e, como tal, não pode ser interpretado de formas não previstas em lei que provoquem insegurança jurídica aos contribuintes.

3.3 OS TRÊS ESTADOS QUE COMPÕEM O ASPECTO MATERIAL DA SEGURANÇA JURÍDICA

Para Humberto Ávila, existem três estados de coisas que compõem o aspecto material da segurança jurídica, quais sejam: a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade (ÁVILA, 2011, p. 250).

A cognoscibilidade é o acesso material e intelectual do contribuinte ao conceito normativo, mesmo que essa norma contenha alguma indeterminação³⁰. No mundo jurídico não existem soluções prontas, perfeitas e acabadas, mas deverão existir normas que permitam a solução dos casos concretos (ÁVILA, 2011, p. 250-251).

O estado da confiabilidade não se confunde com imutabilidade, pois, tendo em vista que a sociedade se modifica a todo tempo, surge a necessidade de alteração da legislação, da interpretação e da aplicação da lei. Assim, esse segundo aspecto consiste na defesa de modificações na legislação, desde que essas assegurem a estabilidade e a continuidade das normas e relações jurídicas (ÁVILA, 2011, p. 251).

Por fim Humberto Ávila substitui a previsibilidade pela calculabilidade, pois esta envolve a “capacidade de prever o espectro de consequências a que o contribuinte estará submetido no futuro”. O autor acrescenta que essa exigência não será satisfeita quando o contribuinte prevê abstratamente que a norma poderá mudar a qualquer tempo, a grande questão que deve ser levada em consideração é em qual medida a legislação poderia ser alterada (ÁVILA, 2011, p. 252).

Humberto Ávila relaciona os conceitos discutidos com o próprio conceito de segurança jurídico-tributária da seguinte forma:

o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade (...)

Nesse sentido, as três dimensões apresentadas se relacionam diretamente com o planejamento tributário. O contribuinte, ao realizar um planejamento tributário quer que seja assegurada segurança jurídica, podendo compreender e confiar nas normas jurídicas.

³⁰ Humberto Ávila citou como exemplo de indeterminação o conceito de “serviço”, que para alguns é considerada uma obrigação de fazer e para outros, uma obrigação de dar (ÁVILA, 2011, p. 250).

Assim, poderá identificar de forma segura “os limites normativos à elisão tributária, sem subjetivismos que geram inseguranças.”³¹ (BARRETO, 2016, p. 84).

Paulo Ayres Barreto traça uma comparação entre o mercado financeiro e as instituições. Referido autor menciona que assim como o investidor procura estabilidade econômica para investir, os empresários precisam de confiar nas instituições (BARRETO, 2016, p. 84).

Dessa forma, deverão existir condições objetivas para planejar os atos e negócios jurídicos que serão praticados pelo contribuinte, sendo possível prever os limites da atuação estatal, pois “a garantia da não surpresa é vital para o incremento das relações econômicas” (BARRETO, 2016, p. 84).

Ante os pontos expostos, Humberto Ávila conclui que a compreensão da segurança jurídica deve partir de um ordenamento jurídico específico e não de noções próprias do Direito (ÁVILA, 2011, p. 135).

Assim, caso se pretenda provar que um planejamento tributário é abusivo, tal conclusão deve partir da análise de um ordenamento jurídico específico e não de um princípio geral e universal do direito tributário (FLÁVIO NETO, 2011, p. 94).

Concatenando as ideias trazidas, Flávio Neto, Humberto Ávila e Paulo de Barros Carvalho seguem a mesma linha de raciocínio e consideram que a segurança jurídica é um elemento da própria definição de Direito, sendo que a sua presença funciona como condição estruturante do ordenamento jurídico³² (FLÁVIO NETO, 2011, p. 93).

³¹ Conclui-se que se precisa de um “elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico racional das estruturas argumentativas reconstrutivas (...) sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade” (ÁVILA, 2011, p. 282-283).

³² Luís Flávio Neto define segurança jurídica da seguinte forma: “Nesse cenário, pode-se entender que, por exigência do princípio da segurança jurídica, deve o ordenamento jurídico disciplinar “se” e “como” irá reagir aos planejamentos tributários que considere abusivos. Verificando-se que o planejamento tributário encontra bases nas liberdades econômicas do particular, deve ser assegurado ao contribuinte conhecer os efeitos tributários que serão atribuídos aos seus atos, ou seja, exige-se que haja clareza quando ao reconhecimento pela Administração Fiscal e pelos Tribunais da possibilidade de se minimizar o ônus por meio deste (planejamento tributário).” (NETO, 2011, p. 93).

4 CONCEITOS ESSENCIAIS PARA ENTENDER O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Pretende-se nesse ponto analisar alguns conceitos necessários para a compreensão do planejamento tributário.

O conceito de elisão, elusão e evasão provocam amplas discussões doutrinárias, sendo importante analisá-los para que seja compreendido os limites ao planejamento tributário.

Ainda, serão expostos três critérios utilizados por parte da doutrina para avaliar a licitude ou ilicitude do planejamento tributário. Esses critérios são a licitude dos meios utilizados no planejamento tributário, a cronologia dos atos praticados e a eficácia dos meios.

Após, será avaliada a relação existente entre o direito tributário e o direito privado, principalmente no que tange ao planejamento tributário. Nesse ponto, serão estudadas as figuras do direito civil que são normalmente associadas às condutas do contribuinte em grande parte das decisões sobre a temática, são elas a simulação (com as suas diferenças para a dissimulação), o negócio jurídico indireto, a fraude à lei e o abuso de direito.

4.1 ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO

Conceituar elisão, evasão e elusão provoca muita divergência entre os estudiosos do direito tributário. Por isso, primeiro será exposto o conceito que deve ser considerado para os fins desse trabalho e, após, serão mencionados alguns posicionamentos divergentes sobre a temática.

A elisão fiscal é uma conduta lícita e que busca evitar a ocorrência do fato gerador ou diminuir o montante do tributo devido, devendo ocorrer antes da hipótese de incidência definida em lei.

Já a evasão fiscal é uma conduta ilícita, que ocorre após o fato gerador, em que o contribuinte deixa de pagar o tributo³³.

³³ No mesmo sentido das considerações e conclusões feitas, Rômulo Cristiano afirma: “De forma sintética, pode se sustentar que a primeira costuma ser associada a uma economia legítima de tributos. A segunda, por sua vez, é habitualmente caracterizada como uma conduta ilegal do contribuinte, que busca omitir ou encobrir a ocorrência do fato ensejador da tributação.” (SILVA, 2016, p. 59)

Por fim, acredita-se que a elusão corresponde aos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte que se baseariam apenas na intenção de pagar menos tributo.

Para Misabel Derzi “a fraude, a simulação e a dissimulação, no campo do Direito Tributário, são formas ilícitas de evasão ou de sonegação fiscal”. Sobre a elisão fiscal ela afirma que:

a doutrina e a jurisprudência, de longa data, admitem, não obstante, a elisão fiscal, nome que designa todas as formas e meios lícitos, empregados pelo contribuinte, para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento do dever ou da obrigação tributária e diferenciando-se, radicalmente, da evasão ilícita (DERZI, 2001, p. 212).

Para Heleno Tôrres tanto a elisão, como a elusão decorrem do exercício da autonomia privada do contribuinte, sendo a elisão vinculada às opções legítimas do ordenamento e a elusão como sendo decorrente das liberdades negociais, mas sem uma causa que ampare esse negócio jurídico e seja suficiente (TÔRRES, 2003, p. 166).

Sobre as discussões que esses conceitos provocam, parte-se do pressuposto que um dos pontos que provoca tal divergência são os parâmetros para definição do que seria licitude (BARRETO, 2008, p. 175).

Além disso, é nítido que, partindo de pressupostos diferentes, os doutrinadores chegariam a conclusões igualmente distintas (ANDRADE, 2014, p. 22).

O autor Antônio Roberto Sampaio Dória, um dos primeiros doutrinadores brasileiros a escrever sobre o tema, separa o estudo da elisão tributária em duas espécies, sendo elas, a elisão que é induzida pela própria lei e a elisão resultante de lacunas da lei (DÓRIA, 1977, p. 49).

Na primeira espécie, percebe-se que a própria lei permitiu que razões extrafiscais favorecessem determinadas operações, extinguindo, reduzindo ou postergando a carga tributária (DÓRIA, 1977, p. 49).

Já na segunda espécie, Sampaio Dória afirma que essa se constituiria na “verdadeira elisão tributária”. Afirma o autor que as lacunas presentes no ordenamento jurídico são os meios encontrados pelos contribuintes para não se sujeitarem à tributação (DÓRIA, 1977, p. 49)³⁴.

³⁴ O autor Rômulo Cristiano, em sua dissertação de mestrado, afirma que Sampaio Dória representou um marco importante nos estudos do planejamento tributário, conforme a seguir exposto: “O delineamento conceitual acima mencionado representou marco importante no estudo do planejamento tributário, já que, a partir dos estudos de SAMPAIO DÓRIA, inúmeros autores passaram a se alinhar à ideia de que o termo evasão não deve ser associado à realização de atos e negócios jurídicos lícitos.” (SILVA, 2016, p. 57)

Para Sílvio Crepaldi, elisão fiscal é uma operação de reorganização societária dentro dos parâmetros autorizados pela lei tributária, às vezes visando atingir uma finalidade extratributária. Destaca que, para tanto, são utilizados meios legais para descaracterizar o fato gerador (CREPALDI, 2019)³⁵.

Para Paulo Ayres Barreto, a elisão fiscal constitui uma conduta lícita de fugir da hipótese de incidência ou diminuir o montante de tributo a ser pago (BARRETO, 2008, p. 241).

Parte da doutrina brasileira, com base no critério da licitude da conduta, que será trabalhado no próximo tópico, utiliza a elisão fiscal para se referir aos atos, negócios jurídicos ou omissões com o objetivo de evitar, reduzir ou postergar o envolvimento do contribuinte, mediante a utilização de meios lícitos, sem violação ao ordenamento jurídico (HUCK, 1988, P. 11).

Utilizando-se como parâmetro o mesmo critério, a evasão fiscal seria o oposto da elisão fiscal, podendo ser definida, portanto, como sendo a conduta do contribuinte que pratica atos ilícitos, que podem ser crimes ou infrações administrativas (BARRETO, 2008, p. 170). Um exemplo prático seria quando o contribuinte presta informações incorretas por meio de declarações falsas para o Fisco ou quando são falsificadas notas fiscais. Percebe-se que ambos os fatos possuem como objetivo ocultar riquezas tributáveis.

Sobre a evasão fiscal, Sílvio Crepaldi a define como sendo uma forma fraudulenta do contribuinte mascarar seu comportamento. A evasão, chamada também de sonegação fiscal, consiste em utilizar “meios ilícitos, para evitar o pagamento de taxas, impostos ou outros tributos”³⁶ (CREPALDI, 2019).

³⁵ No livro, planejamento tributário: teoria e prática, de Sílvio Crepaldi, define elisão da seguinte forma: “Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Difere da evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, evitando, de forma honesta, a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. É um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando a uma carga fiscal menor, mesmo quando esse comportamento prejudica o Tesouro. Consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se de ação perfeitamente lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal. Configura-se em um planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária em um determinado orçamento. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem diminuir o impacto tributário nos gastos do ente administrado.” (CREPALDI, 2019).

³⁶ O autor Sílvio Crepaldi acrescenta que a evasão é a oposição a lei pelo contribuinte, de forma consciente. Afirma ainda que: “Os juristas a consideram repreensível. Entre os métodos usados para evadir tributos estão a omissão de informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas, como a contratação de notas fiscais, faturas, duplicatas etc. São exemplos de evasão: falta de emissão de nota fiscal, nota fiscal calçada (primeira via com um valor diferente do das vias arquivadas na contabilidade), lançamentos contábeis de despesas inexistentes etc.” (CREPALDI, 2019).

Nesse ponto, é importante relacionar os dois institutos. Na visão de Sílvio Crepaldi, enquanto a evasão fiscal ocorre após o fato gerador do tributo e o contribuinte deixa de pagar tributo, na elisão fiscal evita-se a ocorrência do fato gerador e o tributo não chega sequer a ser devido (CREPALDI, 2019).

No mesmo sentido exposto acima, André Mendes Moreira, sintetiza tais institutos da seguinte forma:

Elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributo, seja impedindo-se a ocorrência do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo o montante de tributo a pagar. Já a evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos. (MOREIRA, 2003, p. 2)

Apresentado um dos posicionamentos sobre o conceito da elisão e da evasão, é importante também mencionar um posicionamento diferente defendido Hugo de Brito Machado. Para ele, a evasão seria o termo indicado para classificar as condutas lícitas e a elisão para qualificar as condutas ilícitas. Destaca-se abaixo tal pensamento:

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar ou suprimir, e somente se pode eliminar ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminado ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente (MACHADO, 2001, p. 199)

Para Marco Aurélio Greco, elisão e planejamento tributário são analisados sob pontos diferentes, mas são faces de um mesmo fenômeno. Elisão é o efeito jurídico do planejamento tributário, podendo resultar no não pagamento de tributo ou no pagamento a menor (GRECO, 2011, p. 308).

Referido autor coloca a salvo que a opção fiscal não é uma espécie de planejamento tributário, tendo em vista que o próprio legislador estipula possibilidades de escolha da forma de tributação para o particular. Entende também que não constituem planejamento tributário os atos ilícitos, como a evasão fiscal (GRECO, 2008, p. 13).

Por fim, deve ser destacado o conceito de elusão.

Para Heleno Taveira Tôrres, consistiria na utilização de meios aparentemente lícitos, mas que, de certa forma, afrontariam o ordenamento jurídico como um todo. Seriam os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes que não teriam causa ou motivo jurídico, se baseando exclusivamente no intuito de pagar a menor quantia possível

de tributo. Referido autor situa a elusão fiscal como sendo uma zona intermediária entre a evasão fiscal e a elisão fiscal (TÔRRES, 2003, p. 51).

Para Alberto Xavier, a elusão é o ato do particular que consiste em reprogramar a vida tributária com o intuito de pagar menos tributo, utilizando-se para tanto de negócios jurídicos indiretos, que são considerados negócios lícitos, e que são menos onerosos para o contribuinte. Ressalta-se que deve estar ausente o instituto jurídico da simulação (XAVIER, 1973, p. 236-53).

Por fim, Nishioka, usando como referência o pensamento de Heleno Tôrres, sintetiza, de forma bem didática, todos esses conceitos da seguinte forma:

Assim, segundo Heleno Taveira Tôrres, na elusão o contribuinte utilizaria atos lícitos, isoladamente considerados, mas sem causa, simulados ou em fraude à lei, tudo com o objetivo de economizar tributos; na elisão ou legítima economia de tributos, a finalidade seria a mesma, os atos praticados também seriam ilícitos, mas não haveria violação direta ou indireta a dispositivos legais, e, na evasão, o contribuinte agiria voluntária e dolosamente para eximir-se do pagamento de tributo devido. (NISHIOKA, 2010, p. 28)

Como forma de sintetizar tudo que foi dito, apresenta-se abaixo um quadro comparativo elaborado por Leonardo Aguirra em sua dissertação de mestrado:

Elisão Fiscal	Elusão Fiscal	Evasão Fiscal
Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são lícitos.	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, aparentemente, são lícitos, porém contrários, em alguma medida, ao ordenamento jurídico.	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são ilícitos
Não há violação ao ordenamento.	Há vícios nos atos e negócios jurídicos passíveis de apuração por meio da interpretação das normas aplicáveis e na qualificação da materialidade concreta. Ocorre o falseamento da ocorrência do antecedente da norma tributária principal.	Há violação a uma norma de natureza fiscal, em contrariedade evidente ao consequente da norma tributária principal.

Figura 1 - Quadro retirado da Dissertação de mestrado de Leonardo Aguirra com o título: “Estruturação Elusiva de Atos e Negócios Jurídicos no Direito Tributário: limites ao planejamento tributário” apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. (ANDRADE, 2014, p. 32).

É importante destacar que as inúmeras discussões e posicionamentos existentes são fruto da ausência de padrões legais que serviriam como ponto de partida para os doutrinadores tributários. Esse é um dos fatores que contribuem para as divergências entre os autores em relação à temática.

4.2 CRITÉRIOS PARA CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A possibilidade de organizar os negócios empresariais da forma tributariamente menos onerosa tem provocado inúmeras discussões, tendo em vista que as leis do ordenamento jurídico brasileiro comportam muitas interpretações, principalmente quando se está diante da autonomia privada e liberdade do contribuinte (CREPALDI, 2019).

Como forma de minimizar os vários problemas práticos advindos das controvérsias axiológicas, Sampaio Dória idealizou três critérios para diferenciar uma conduta elisiva de uma conduta evasiva. São eles: a licitude dos meios utilizados, a cronologia dos atos praticados e a eficácia dos meios³⁷ (SILVA, 2016, p. 59).

Pelo critério cronológico deve-se verificar o momento em que o contribuinte praticou o ato de evitar ou reduzir a tributação, ou seja, se foi antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Se antes da realização da hipótese de incidência tributária, está-se diante da elisão, se juntamente ou após a ocorrência do fato gerador, caracteriza-se a evasão (MOREIRA, 2003, p. 2).

Este critério foi introduzido por Rubens Gomes de Sousa, no Brasil, para distinguir o planejamento tributário lícito do ilícito. O autor considera esse o único³⁸ critério seguro para distinguir o que seria fraude, da elisão, sendo o fato gerador o seu marco (SOUSA, 1954, p. 99-100)³⁹.

No entanto, por vezes, tal critério se mostra falho, não sendo suficiente para aferição da licitude ou ilicitude do planejamento tributário. No dizeres de Leonardo Aguirra, “o critério cronológico distingue apenas as práticas evidentemente evasivas das demais condutas do contribuinte, não servindo, todavia, para qualificar as condutas realizadas antes da ocorrência do fato gerador como irregulares de acordo com o Direito Privado” (ANDRADE, 2014, p. 35).

³⁷ Rômulo Cristiano completou esses critérios da seguinte forma: “SAMPAIO DÓRIA idealizou três critérios para diferenciar uma conduta elisiva de uma conduta evasiva: licitude dos meios, tempo da conduta (antes ou após a ocorrência do fato jurídico tributário) e eficácia dos meios (compatibilidade da forma com o seu conteúdo).” (SILVA, 2016, p. 59).

³⁸ Nos dizeres de Leonardo Aguirra, Rubens rejeita os seguintes critérios: “(i) à intenção do agente (pois a intenção seria a mesma na elisão e na evasão), (ii) à licitude forma (pois a licitude seria requisito de qualquer ato jurídico) e (iii) ao resultado obtido (tendo em vista que o resultado não traria a natureza do ato praticado).” (ANDRADE, 2014, p. 33)

³⁹ Rubens Gomes de Sousa afirma: “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.” (SOUSA, 1954, p. 99-100)

A exemplo, tem-se o caso clássico de uma empresa que emite notas fiscais adulteradas antes da saída da mercadoria, caso em que restaria caracterizada a evasão fiscal, mas que, pela regra estabelecida pelo critério cronológico, tem a sua ocorrência antes do fato gerador⁴⁰.

Assim, o caso concreto deverá ser analisado não somente pela perspectiva do critério cronológico, pois em algumas situações ele é insuficiente.

O segundo critério seria o da licitude dos meios utilizados. Nele, deve-se analisar a concordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento vigente. Se por um lado na elisão fiscal são utilizados meios lícitos, ou seja, praticam-se atos que não sejam vedados pelo ordenamento jurídico; na evasão, por outro lado, são empregues meios ilegítimos, como é o caso, por exemplo, da fraude e da simulação.

Deve-se trazer à tona que estes são conceitos internacionais e baseiam-se na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos, conforme destacou André Mendes Moreira, tendo colacionado em seu artigo, trecho do International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD:

Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (...). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.”

Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos. (MOREIRA, 2003, p. 3-4)

Portanto, temos que, separados, tais critérios poderão fazer o aplicador do direito incorrer em erro, devendo, portanto, fazer uma análise conjunta do critério cronológico e o da licitude dos meios, conforme sintetiza Sacha Calmon:

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferencia:

(a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador;

(b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos

⁴⁰ Leonardo Aguirra afirma que: “de acordo com o critério cronológico, a própria simulação, que é reconhecida pelo CTN como obstáculo ao planejamento tributário, não seria percebida como tal, na medida em que a respectiva conduta pode ter sido realizada antes da ocorrência do fato gerador. Assim, pode-se dizer que o próprio CTN caminhou no sentido da insuficiência do critério cronológico.” (ANDRADE, 2014, p. 36-37)

meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa. (COELHO, 1998, p.174)

Dessa forma, diante da inexistência de consenso na doutrina brasileira sobre os significados atribuídos à elisão e a evasão fiscal, os critérios supramencionados são alguns meios de conferir certos parâmetros para a análise de tais institutos. A doutrina menciona outros critérios, porém, os aqui mencionados são considerados como clássicos.

4.3 RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: CONCEITOS RELEVANTES

O art. 109, do CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), determina que "os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários" (BRASIL, 1966). Isso significa que o próprio CTN deixou clara a relação entre o direito privado e o direito tributário, uma vez que os princípios gerais do direito privado podem ser utilizados no direito tributário, restringindo-se apenas no tocante aos efeitos tributários.

Por muito tempo, acreditou-se que o direito tributário era um "direito de sobreposição", ou seja, seriam tributadas as situações jurídicas já reguladas por outro ramo do direito. Nos dizeres de Schoueri, "havia uma espécie de subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado" (SCHOUERI, 2019).

Atualmente é consenso na doutrina que o direito tributário e o direito civil fazem parte de uma única ordem jurídica, o que significa dizer que não há sobreposição nem dos princípios do direito civil sobre os do direito tributário, nem o contrário (SCHOUERI, 2019).

No entanto, apesar de não haver sobreposição entre os ramos, o limite entre o direito tributário e o direito civil não está bem delimitado. Um exemplo disso é a introdução do parágrafo único no art. 116, do CTN (BRASIL, 1966), por meio da Lei Complementar 104/01 de 10 de janeiro de 2001, exposto abaixo:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 1966)

Essa mudança legislativa foi alvo de muitas críticas, dentre elas merece destaque a discussão a respeito do uso da palavra “dissimular”, que é, ocultar, esconder, encobrir, podendo o Fisco desconsiderar as operações que não corresponda à real intenção do contribuinte (PAULSEN, 2020).

Porém, como o limite entre o direito tributário e o direito privado ainda é nebuloso, a doutrina se divide em duas correntes.

A primeira corrente, à qual Marco Aurélio Greco⁴¹ se filia, interpreta o uso da palavra dissimular de maneira mais ampla, ou seja, como sendo qualquer ato tendente a encobrir a ocorrência do fato gerador. Assim, poderia desconsiderar atos ocorridos com abuso de forma, abuso de direito ou fraude à lei, ou seja, aqueles que incorrem em vícios de validade do negócio jurídico. A justificativa dessa corrente se fundamentaria no fato de que, como o instituto da simulação foi regulamentado pelo direito civil brasileiro, o Código Tributário Nacional teria introduzido esse dispositivo para ampliar as hipóteses em que pode ser desconsiderado um ato ou negócio jurídico, sendo, portanto, uma expansão. Assim, não basta que o ato seja praticado de forma não simulada, deve ainda ser praticado sem qualquer vício de validade (GRECO, 2011, p. 395).

Em contrapartida, a segunda corrente que tem como adepto Ricardo Mariz de Oliveira, acredita-se que o legislador tenha usado tal termo com o mesmo significado do direito civil, sendo, portanto, uma simulação relativa, ou seja, é o ato do contribuinte com a finalidade de encobrir outro, perfazendo-se, portanto, dois negócios jurídicos. Isso porque, o legislador previu a necessidade de procedimento administrativo a ser estabelecido em lei ordinária posterior para que a autoridade administrativa diga porque está desconsiderando o negócio jurídico. Em outras palavras, requer-se um procedimento posterior e a razão repousa no fato de que a autoridade competente necessita dizer qual seria o ato jurídico oculto e quais seriam as suas consequências. Essa seria, portanto, uma “norma antielisão” (OLIVEIRA, 2002).

Sacha Calmon, segue a mesma linha de raciocínio dessa segunda corrente e considera que o termo “dissimular” foi utilizado em sua acepção técnica. Para ele, a dissimulação no direito tributário equivale a uma prática ilícita do contribuinte que “para se evadir ao pagamento de tributo devido, utiliza-se de um negócio jurídico que implique

41 Marco Aurélio Greco entende que é possível desconsiderar atos além da estrita hipótese de simulação. (GRECO, 2011, p. 395).

menor ou nenhuma tributação para camuflar o negócio verdadeiramente praticado” (COELHO, 2006, p. 58).

Com base na primeira corrente, restou consagrada a elisão ilícita, que seriam negócios jurídicos válidos sob a perspectiva do Direito Civil, porém com efeitos declarados inválidos sob a perspectiva do Direito Tributário, pois a única finalidade do negócio foi a de economizar tributos. Essas discussões possuem reflexos em casos concretos.

O planejamento tributário surgiu como exercício da autonomia privada das empresas, mas que, hoje em dia já se tem exemplos de Municípios que o realizaram. Um exemplo é a criação de entidades sem fins lucrativos para atuarem nas áreas de assistência, da saúde e da educação para atrair a imunidade das contribuições da seguridade social do art. 195, § 7º, da Constituição Federal/ 1988 (BRASIL, 1988) (PAULSEN, 2020)⁴².

Abaixo, serão destacados alguns conceitos típicos do direito privado, mas que estão sendo utilizados pela fiscalização, para lavrar as autuações fiscais, e pelos julgadores do tribunal administrativo, para invalidar os planejamentos tributários.

4.3.1 Simulação

A clara conexão entre o direito civil e o direito tributário é perceptível também no que tange ao instituto da simulação que, apesar de ser um instituto eminentemente de direito civil, também tem importância no direito tributário.

Como exemplo, destaca-se o artigo 149 do CTN⁴³ (BRASIL, 1966), o qual estabelece que a autoridade administrativa poderá rever o lançamento de ofício, quando comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício, agiu com dolo, fraude ou simulação.

⁴² Leandro Paulsen mencionou o seguinte caso de planejamento tributário realizado por ente público: “O planejamento tributário normalmente constitui estratégia voltada ao âmbito da atividade privada. Mais recentemente, contudo, inclusive o poder público passou a adotar medidas de planejamento tributário. É o caso dos Municípios que criaram entidades sem fins lucrativos dotadas de personalidade jurídica própria para atuarem nas áreas da assistência, da saúde e da educação, atraindo, assim, a imunidade às contribuições de seguridade social de que gozam as entidades beneficentes de assistência social, nos termos do art. 195, § 7º, da CR/88. Note-se que o Município propriamente, enquanto ente político, goza apenas da imunidade a impostos, assegurada pelo art. 150, VI, a, da CR/88, enquanto as entidades beneficentes de assistência social gozam tanto da imunidade a impostos prevista no art. 150, VI, c, como da imunidade às contribuições de seguridade.” (PAULSEN, 2020)

⁴³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

A simulação também é considerada como um critério para distinguir a elisão da evasão fiscal, sendo um conceito de grande complexidade, tendo em vista que não existe um consenso sobre a sua definição no ordenamento jurídico brasileiro.

Nos dizeres de Sérgio André, “cada um tem uma simulação ‘para chamar de sua’, que só fica clara diante de casos concretos” (ROCHA, 2019, p. 50).

Para Marco Aurélio Greco, “em matéria de planejamento tributário, ‘simulação’ é um conceito à procura de um significado” (GRECO, 2011, p. 395).

O que se propõe com esse tópico é elucidar alguns pontos importantes sobre o instituto da simulação, ressaltando-se que não há consenso doutrinário sobre ele.

Para Carlos Roberto Gonçalves, a simulação é “uma declaração falsa, enganosa, da vontade, visando aparentar negócio diverso do efetivamente desejado” (GONÇALVES, 2017).

Na seara do direito civil, muitos definem a simulação como sendo a discrepância entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes ao celebrarem um ato ou negócio jurídico (SILVA, 2016, p. 62)⁴⁴.

Pontes de Miranda afirma que “Em toda simulação há divergência entre a exteriorização e a volição” (MIRANDA, 1954, p.376).

No direito tributário, a simulação pode ser definida como sendo a ocorrência de uma situação inexistente por parte do contribuinte, “visando a determinado ganho fiscal consubstanciado na redução dos tributos a pagar ou na apropriação de créditos a receber” (PAULSEN, 2020).

A partir desse conceito geral, surgem algumas classificações por parte da doutrina, que contribuem com o cenário de insegurança jurídica do contribuinte.

Dos conceitos adotados pela doutrina⁴⁵, há uma subdivisão em dois grupos: a simulação absoluta e a simulação relativa (SILVA, 2016, p. 63)⁴⁶.

⁴⁴ Rômulo sistematiza a simulação no Direito Civil da seguinte forma: “Após o advento do CC/2002, a simulação passou a ser normalmente caracterizada como a divergência entre a vontade real e a vontade aparente, notada através do desacordo existente entre a vontade interna, efetivamente desejada, e aquela externada pelas partes nos instrumentos contratuais” (SILVA, 2016, p. 62)

⁴⁵ Alguns afirmam de maneira geral que, parte da doutrina, filiada à ideologia liberal, entende que para a caracterização da simulação depende da existência de atos feitos às escondidas, já para outra parte, a simulação deve ser entendida em seu sentido amplo, pois é possível visualizar o vício quando o contribuinte tenha escopo diverso daquele protegido pelo ordenamento jurídico, mesmo que essa seja uma operação lícita.

⁴⁶ “Assim, depreende-se do conceito adotado majoritariamente pela doutrina que a simulação se subdivide em dois grupos: o primeiro, dos atos que aparentam ao mundo externo uma situação irreal, sem esconder qualquer ato subjacente; e o segundo, dos atos que aparentam ao mundo externo uma situação irreal, mas que ocultam, sob as vestes da vontade declarada, o ato verdadeiro, efetivamente desejado. É o que a doutrina costuma denominar, respectivamente, de simulação absoluta e simulação relativa. (SILVA, 2016, p. 63).

Na simulação absoluta as partes não realizam um negócio jurídico, elas apenas fingem celebrá-lo (GONÇALVES, 2017). Ocorre quando os contratantes praticam um ato, mas não há outro ato a ser encoberto (SILVA, 2016, p. 63), seria o caso de um paciente que pede ao médico que emita um recibo de uma consulta, que nunca fora realizada para fins de dedução no imposto de renda.

Já na simulação relativa, “as partes pretendem realizar determinado negócio, prejudicial a terceiro ou em fraude à lei. Para escondê-lo, ou dar-lhe aparência diversa, realizam outro negócio” (GONÇALVES, 2017). Em síntese, é caracterizada quando os contratantes realizam um negócio jurídico com a finalidade de encobrir outro (SILVA, 2016, p. 63), como é o caso de quem celebra formalmente um contrato de compra e venda, quando na verdade o negócio jurídico celebrado é uma doação.

Percebe-se que na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico, enquanto na simulação relativa existem dois negócios jurídicos (o simulado e o dissimulado).

O Código Civil de 10 de janeiro de 2002, prevê no artigo 167⁴⁷ (BRASIL, 2002) que, se o negócio dissimulado for válido na substância e na forma, ele subsistirá. Traçando um paralelo entre o direito tributário e o direito civil, no direito tributário, “é permitido ao Fisco tributar o negócio efetivamente ocorrido, mas que fora ocultado pelo negócio aparente”⁴⁸ (SILVA, 2016, p. 64).

Misabel Derzi, sintetiza os conceitos desenvolvidos acima da seguinte forma (DERZI, 2001, p. 214):

A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado. (...) Por isso, alguns vislumbram na simulação relativa dois aspectos distintos, do ato que se aparentou fazer e o do ato que na realidade foi feito, o fingido e o real, o invólucro e o conteúdo. Desfeito o ato aparente, roto o invólucro, cumpre examinar a validade do que restou, do conteúdo. Se não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei, o ato dissimulado é válido (*plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*); na hipótese contrária, ilícito o conteúdo, será anulável (Cf. Barros Monteiro, *op. cit.*, p. 210). Para a doutrina tradicional ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros. (DERZI, 2001, p. 214).

⁴⁷ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma (BRASIL, 2002).

⁴⁸ “Neste caso, o negócio simulado é nulo porquanto inválido no âmbito do Direito Privado, mas o negócio dissimulado subsiste por que preenche os requisitos de validade.” (SILVA, 2016, p. 63).

Frente a essas classificações, o exame dos julgados administrativos tem revelado uma forte tendência de relativização de alguns conceitos jurídicos, a fim de desconsiderar operações societárias. Percebe-se que os julgadores têm deturpado alguns conceitos de direito privado em suas decisões, ocorrendo isso não somente com a simulação. Esse fato também tem ocasionado na insegurança jurídica do contribuinte.

Apesar desses conceitos serem muito próximos, eles possuem distinções que serão traçadas nesse ponto para que sejam delimitadas algumas premissas relevantes para esse trabalho.

Segundo Flávio Tartuce, negócio jurídico é um “ato jurídico em que há uma composição de interesses das partes com uma finalidade específica” (TARTUCE, 2020)

Segundo Miguel Reale, “negócio jurídico é espécie de ato jurídico que, além de se originar em um ato de vontade, implica em declaração expressa da vontade, instauradora de uma relação entre dois ou mais sujeitos tendo em vista um objeto protegido pelo ordenamento jurídico” (REALE, 2002).

Então, deverão ser respeitados três planos para que o negócio jurídico produza seus efeitos, sendo eles: da existência, da validade e da eficácia.

O plano da existência diz respeito à estruturação, tendo como elementos essenciais: as partes, a declaração de vontade (nesse ponto que se averigua se há uma simulação absoluta -ou dissimulação- ou uma simulação relativa), o objeto e a forma (TARTUCE, 2020).

O plano da validade diz respeito à validade do negócio dentro do ordenamento jurídico, observando-se, por exemplo, se o agente é capaz, se a vontade é livre (sem vícios), se o objeto é lícito, possível, determinado ou determinável e se obedece forma prescrita ou não defesa em lei (TARTUCE, 2020).

Por fim, a eficácia diz respeito aos efeitos que este negócio jurídico pode produzir em relação às partes e em relação a terceiros – consequências jurídicas e práticas⁴⁹ (TARTUCE, 2020).

Para que não se alongue muito sobre o assunto, para os fins desse trabalho, deve-se destacar a declaração de vontade, que é um dos elementos do plano da existência, para responder aos seguintes questionamentos:

⁴⁹ “São elementos de eficácia os seguintes: – Condição (evento futuro e incerto). – Termo (evento futuro e certo). – Encargo ou Modo (ônus introduzido em ato de liberalidade). – Regras relativas ao inadimplemento do negócio jurídico (resolução). Juros, cláusula penal (multa) e perdas e danos. – Direito à extinção do negócio jurídico (resilição). – Regime de bens do negócio jurídico casamento. – Registro Imobiliário” (TARTUCE, 2020).

- (i) Seria a simulação considerada um vício de vontade ou um vício de causa?
- (ii) Quais os efeitos advindos de um ato simulado no âmbito fiscal?

Ao contrário do que muitos pensam, a vontade por si só não cria efeitos jurídicos, embora participe do processo de constituição dos negócios jurídicos. Sua grande importância é determinar os vícios de consentimento, como o erro, o dolo e a coação, cabendo à lei disciplinar as condições para aferir tais vícios e seus efeitos jurídicos.

No entanto, a vontade em nada se confunde com a causa, que é um conceito muito complexo do direito privado, pois são muitas as discussões doutrinárias que surgem a esse respeito. Basicamente, causa seria a função que o negócio jurídico desempenha, sendo avaliada objetivamente frente ao ordenamento jurídico. Assim, a causa seria um mecanismo de controle da validade e eficácia do negócio jurídico.

Pode ser dividida em causa concreta e causa abstrata. A causa concreta diz respeito ao fim imediato, representando uma projeção que as partes fazem sobre o resultado que pode ser alcançado se todos os efeitos se concretizarem, podendo esses serem revelados ou extraídos do ajuste contratual. Já a causa abstrata é o fim mediato, ou seja, trata-se da função econômico-social do tipo contratual que será utilizado pelas partes.

Ainda, diferentemente da causa, o motivo diz respeito à vontade íntima de cada pessoa, sendo algo que antecede a formação do negócio jurídico. Às vezes, ele sequer se revela exteriormente, não sendo nem conhecido pelo outro contratante. O negócio jurídico continuará produzindo os efeitos que lhe são inerentes, pouco importando os motivos que levaram a parte a celebrá-lo.

Tanto para o direito civil, quanto para o direito tributário, o motivo é irrelevante, uma vez que a vontade de economizar tributos está presente tanto na evasão, quanto na elisão, não sendo um critério distintivo entre elas. Logo, o que deve ser analisada é a causa e, apenas quando inexistente a causa, é que se poderia desconsiderar atos ou negócios.

Nesse mesmo sentido, Marco Aurélio Greco aponta que o conceito de simulação passa a ser revisto na segunda fase, “que deixa de ser visto como um vício da vontade e passa a ser encarado como um vício de causa” (GRECO, 2011, p. 93). Esse conceito de Greco sobre a simulação é essencial para analisar os limites do planejamento tributário (ROCHA, 2019, 68) que é o foco da presente dissertação.

Assim, o negócio jurídico simulado possui uma incompatibilidade entre a causa abstrata e a causa concreta, o que significa dizer que a função típica do negócio escolhido

não corresponde ao fim concreto desejado pelas partes. Dessa forma, o vício está na causa do negócio jurídico e não na vontade das partes, como vem entendendo o Fisco⁵⁰ ao exigir uma motivação extratributária, ou seja, aplicando o teste do propósito negocial. O teste do propósito negocial será trabalhado mais adiante.

4.3.2 Outros defeitos do negócio jurídico

Primeiramente destacou-se o instituto da simulação, tendo em vista a amplitude do conceito, bem como a utilização dele em muitas decisões proferidas nos tribunais administrativos.

No entanto, juntamente com a simulação existem outros defeitos do negócio jurídico que serão destacados brevemente, uma vez que também são mencionados na jurisprudência administrativa. São eles: o negócio jurídico indireto, a fraude à lei e o abuso de direito.

4.3.2.1 Negócio Jurídico Indireto

O conceito de negócio jurídico indireto foi inicialmente elaborado pela doutrina alemã. Conforme se depreende do próprio nome, o instituto consiste na celebração de um negócio jurídico que atinge um fim indireto (TÔRRES, 2003, p. 161).

Para Heleno Tôrres, o negócio jurídico indireto é um negócio típico celebrado com fins diversos dos que seriam naturais. Pontua-se que para se caracterizar como

⁵⁰ Marco Aurélio Greco afirma: “o referencial de exame da oponibilidade dos negócios perante o Fisco é dado pelo elemento vontade, e a defesa dos contribuintes consiste em demonstrar sua ‘vontade’ real de praticar o negócio jurídico questionado. Ou seja, mostrar que o contribuinte quis incorporar ou doar e não quis outra coisa. Sendo assim, se não há outra vontade com a qual comparar a vontade aparente não há simulação. Este é o modelo clássico: só há prova da simulação se restar demonstrado existirem duas vontades, uma diferente da outra. Se existir uma única vontade consistente que assume as consequências ainda que indesejáveis do negócio praticado, não existe simulação” (GRECO, 2011, p. 191)

negócio jurídico indireto, os fins indiretos devem ser desejados pelas partes (TÔRRES, 2003, p. 162).

Para Paulo Ayres Barreto, o negócio jurídico indireto pode ser definido como uma “incompatibilidade entre os fins colimados e os meios utilizados para realizar tal intento” (BARRETO, 2016, p. 147).

O grande problema está na identificação de quando um negócio jurídico indireto foi estruturado com o único fim de obter uma vantagem fiscal, estando desprovido de qualquer substância negocial, “de ‘causa’ legítima”.

O que pretende-se evitar, portanto, é que o negócio jurídico direto celebrado, por intermédio de outra forma jurídica, alcance os objetivos pretendidos com a menor tributação (BARRETO, 2016, p. 147).

Diante de um negócio jurídico indireto devem ser considerados alguns pontos, dentre eles:

- (i) a existência de um negócio jurídico típico, com a observância dos requisitos necessários à sua consumação, em conformidade com o regime jurídico que lhe é aplicável;
- (ii) a busca de um resultado que não é próprio, natural ou inerente ao tipo ou espécie de negócio que reveste a operação;
- (iii) a licitude do negócio, que não se qualifica como de natureza simulada (BARRETO, 2016, p. 147).

Assim, diante de um planejamento tributário em que o único objetivo foi a redução da carga tributária e que não houve o descumprimento da lei, o que poderia ser considerado evasão, há duas alternativas:

Ou age com liberdade garantida pelos princípios constitucionais que protegem a autonomia privada, no campo do planejamento tributário legítimo, visando à economia de tributos, constituindo negócios válidos e dotados de causa (elisão), sejam estes típicos ou atípicos, indiretos ou fiduciários, formais ou não-formais; ou organiza negócios querendo aparentar um negócio jurídico legítimo e válido, mas desprovidos de causa, organizados com pacto de simular, para retirar os efeitos da causa do negócio jurídico aparente, ou ordenados para evitar a incidência de lei imperativa, qualificados como fraudulentos, também estes carentes de “causa” (elusão). Eis como se diferenciam elisão e elusão. (TÔRRES, 2003, p. 166).

É importante ressaltar que o fim (ou causa) escolhida pelas partes no ato da celebração do negócio jurídico, não é o único elemento que deve considerado para invalidar um planejamento tributário (TÔRRES, 2003, p.168).

Pontua-se também que o negócio jurídico indireto é uma espécie de planejamento tributário, o que muito se difere do negócio jurídico simulado, que nada mais é do que uma espécie de evasão (FLÁVIO NETO, 2011, p. 185).

Na simulação “as partes não desejam o negócio, não há interesse na causa declarada”, já no negócio jurídico indireto, “as partes desejam que a causa se concretize, mas utilizam meios incomuns para a sua realização”. Em síntese, no negócio jurídico eivado do vício da simulação, há vício na causa, enquanto no negócio jurídico indireto, a causa é atendida, “mas os motivos que levaram à sua realização (e que, por subjetivos, não interessariam ao Direito Tributário) não teriam conexão com a referida causa” (FLÁVIO NETO, 2011, p. 185).

Dessa forma, percebe-se que tal instituto provoca amplas discussões entre os estudiosos do direito tributário, o que se intensifica na seara do planejamento tributário, tendo em vista a vastidão de negócios jurídicos que os contribuintes podem celebrar para organizar ou reorganizar as suas atividades empresarias.

4.3.2.2 Fraude à Lei

O instituto da fraude à lei é previsto no artigo 166, inciso VI, do CC (BRASIL, 2002)⁵¹ como sendo uma causa de nulidade do negócio jurídico.

Essa previsão legal, somada com a explicada relação entre o direito privado e o direito tributário acarretou na utilização da fraude à lei como um dos limites ao

⁵¹ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; (BRASIL, 2002)

planejamento tributário. Assim, os negócios jurídicos celebrados com a única finalidade de afastar a tributação seriam nulos e, por conseguinte, ineficazes sob a ótica da Administração Tributária (SILVA, 2016, p. 78).

Para Heleno Tôrres, o instituto da fraude à lei é o instrumento mais elaborado para controlar o exercício da autonomia privada, pois controla-se a criação de negócios jurídicos legítimos, reais e eficazes, mas que, no entanto, são desprovidos de causa. Com essa operação, pretende-se evitar a incidência de norma cogente (TÔRRES, 2003, p. 342-343).

Ressalta-se que essa lei cogente, que é fraudável, existe e veda que determinado efeito ocorra. Logo, há uma “infração indireta da lei, pois o que importa é saber qual a finalidade positiva ou negativa objetivada pela lei que fora superada pela manobra do agente da infração, o que se vai resumir em um negócio jurídico carente de causa jurídica” (TÔRRES, 2003, p. 343).

Considera-se como ponto central da fraude à lei a licitude do ato praticado, apresentando como problema a finalidade de alcançar determinados resultados que não seriam alcançados caso fosse considerado o sistema jurídico em sua totalidade, ou seja, caso fosse feita uma interpretação sistemática (BARRETO, 2016, p. 146).

Pontua-se que o conceito de fraude à lei demonstra uma certa contradição, pois “fala-se em licitude – decorrente da aplicação de um comando normativo -, mas que não se sustenta em face da consideração dos demais comandos normativos” (BARRETO, 2016, p. 147).

Dessa forma, a fraude à lei não se confunde com ir contra a lei, sendo mais um limite à autonomia privada, que impõe ao contribuinte a celebração de negócios jurídicos com causa jurídica válida e efeito jurídico esperado.

4.3.4 Abuso de Direito

O Código Civil de 2002 introduziu o conceito de abuso de direito, de forma não explícita, por meio do artigo 187, o qual determina que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.” (BRASIL, 2002).

Da leitura do dispositivo percebe-se que o abuso de direito é considerado pelo ordenamento jurídico como um ato ilícito e será caracterizado quando forem excedidos os limites impostos pelo fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Fato é que as expressões mencionadas no dispositivo são extremamente vagas, possuindo um elevado grau de abstração, o que dificulta a caracterização do instituto para fins civis (BARRETO, 2016, p. 150).

Posto isso, questiona-se: “qual a linha divisória entre o exercício regular de direito e o excesso manifesto, caracterizador do abuso?” (BARRETO, 2016, p. 150).

Essa é uma dificuldade que já se manifesta no campo do direito privado, que dirá no campo do direito tributário.

Na seara do direito tributário, esse instituto foi acolhido como limite ao direito do contribuinte de organizar ou reorganizar os negócios jurídicos (SILVA, 2016, p. 84). Os limites à autonomia privada por si só já representam um desafio inerente ao planejamento tributário, quando se utiliza o conceito do abuso de direito para invalidar as operações, a situação se torna ainda mais complexa de ser analisada.

Para Ricardo Lobo Torres, o abuso de direito deve ser interpretado sob a perspectiva de sua “abrangência e superioridade epistemológica frente a outras modalidades de combate ao conceptualismo”, tanto no direito privado, quanto no direito tributário. A introdução desse dispositivo no Código Civil demonstra um rompimento do formalismo e uma busca por um relacionamento mais íntimo com a ética (TORRES, 2012, p. 22).

Para Luís Eduardo Schoueri, é “inaceitável cogitar abuso do direito em matéria tributária: se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer ‘direito da coletividade’ que possa ter sido afetado” (SCHOUERI, 2010, p. 349).

Apesar de esse ser o posicionamento do autor e de ser algo que pode ser visto como algo vantajoso, pragmaticamente, o abuso de direito apresenta muitos problemas dada a imprecisão do seu conceito. Esse cenário se torna ainda mais complicado quando misturado aos casos de planejamento tributário como será visto no capítulo sobre as decisões do CARF.

5 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Após traçados esses importantes conceitos para entender o instituto do planejamento tributário, passa-se ao estudo dele. Primeiramente será feito um panorama sobre a temática. Após, será destacado o ponto de vista de alguns autores que debatem o tema. Por fim, serão analisadas as fases do pensamento do planejamento tributário no Brasil elaboradas por Marco Aurélio Greco, dada a sua relevância para saber em qual fase se encontra cada pessoa que se propõe a discutir sobre o tema.

5.1 PANORAMA GERAL SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A carga tributária de um país é encontrada em valor percentual realizando a relação entre o volume de tributos arrecadados e o total da riqueza produzida internamente – chamado de Produto Interno Bruto.

Um estudo elaborado pela Receita Federal em março de 2020 informou que a Carga Tributária Bruta no Brasil no ano de 2018 atingiu 33,26% (BRASIL, 2020)⁵².

Deve-se pensar que o contribuinte deve estar atento à legislação tributária de competência dos três entes federativos – Municípios, Estados e a União, bem como a todos os institutos que compõem o direito tributário, como as hipóteses de responsabilidade tributária; os regimes cumulativos, não cumulativos; de substituição.

A complexidade do direito tributário brasileiro somada à alta carga tributária existente fazem com que as sociedades empresárias busquem formas de minimizar todo e qualquer dispêndio financeiro a fim de sobreviverem a um mercado altamente competitivo.

⁵² Estudos Tributário: Carga Tributária no Brasil - Análise por Tributo e Bases de Incidência. Receita Federal. Publicado em março de 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>.

Dentre as formas de reduzir os custos empresariais, encontra-se o planejamento tributário, que pode ser definido como uma atividade de organização de forma preventiva dos negócios empresariais, tendo como escopo a economia lícita de tributos, postergando ou extirpando a carga tributária suportada pelas pessoas física e jurídicas⁵³ (ANDRADE FILHO, 2016, p. 19).

Em outras palavras, é a reorganização ou organização de estratégias para a realização de atos e negócios, podendo visar a reorganização de parte ou de toda a atividade empresarial antes da ocorrência do fato gerador. É também conhecido como elisão fiscal, nos dizeres de Paulo Ayres Barreto, “planejamento tributário ou elisão tributária são expressões que remetem, nas manifestações da doutrina brasileira, às mais variadas significações” (BARRETO, 2016, p. 155).

No planejamento tributário ocorre uma atuação preventiva do operador do direito, que estuda as operações societárias e quais as consequências tributárias dos negócios jurídicos que serão praticados. Esse movimento faz parte da própria dinamização das relações, da concorrência do mercado e da crescente complexidade do sistema tributário (TÔRRES, 2003, p. 174).

Planejamento tributário é, portanto, a expressão que designa a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma economia de tributos lícita (TÔRRES, 2003, p. 175).

Esse é um assunto complexo e que provoca muitas discussões e polêmicas entre os doutrinadores. Uma das principais causas disso é a ausência de leis claras, expressas e precisas sobre atos que poderiam ou não ser praticados, resultando em uma situação de insegurança jurídica para os contribuintes.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que o limite ao planejamento tributário (ou da elisão lícita) “é o da possibilidade expressiva da letra da lei” (TORRES, 2012, p. 11).

⁵³ O autor define planejamento tributário da seguinte forma: “uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução de carga tributária suportada pelas pessoas ou pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor” (ANDRADE FILHO, 2016, p. 19).

Apesar desse cenário polêmico, alguns autores se debruçaram sobre o conceito de planejamento tributário e pormenorizaram alguns detalhes que antes eram pouco explorados. Como exemplo, Edmar Oliveira analisa a expressão “planejamento tributário” sob as perspectivas semântica, sintática e pragmática:

(i) do ponto de vista semântico, planejamento tributário traduziria a ideia de ação de organizar ou projetar cenários futuros com antecedência e com base em determinadas premissas técnicas (ANDRADE FILHO, 2016, p. 20);

(ii) do ponto de vista sintático, planejamento tributário guardaria correlação com uma manifestação de liberdade para configuração de interesses individuais diante das lacunas estruturais do ordenamento jurídico (ANDRADE FILHO, 2016, p. 20);

(iii) do ponto de vista pragmático, essa expressão seria utilizada como sinônima de liberdade de ação, ou seja, seria a seleção de alternativas válidas dentro do ordenamento jurídico. (ANDRADE FILHO, 2016, p. 20).

A despeito das diferentes perspectivas apresentadas pelo autor, percebe-se que em todas elas o autor entende que o planejamento tributário parte de um ato de liberdade do contribuinte para organizar suas atividades empresariais.

Ricardo Lobo Torres traça um paralelo entre a liberdade e o tributo. Para ele, o advento do “Estado Fiscal de Direito” torna essencial as relações entre liberdade e tributo, “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não contiver legalidade.” (TORRES, 2012, p. 10).

É justamente esse relacionamento entre liberdade e tributo que traduz o instituto do planejamento tributário. Para Torres, o contribuinte tem plena liberdade para organizar e reorganizar seus negócios empresariais e “o combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário” (TORRES, 2012, p. 10).

Dessa forma, o contribuinte é livre para organizar suas atividades de modo que é permitida a economia dos tributos (TORRES, 2012, p. 10).

Para Marta Caldas, o planejamento tributário encontra-se na esfera da liberdade do contribuinte, mas, para orientar a sua atividade, é necessário que haja um certo grau de segurança jurídica, o qual será proporcionado por um “coerente sistema fiscal” (CALDAS, 2015, p. 18).

Põe-se a salvo que nenhum sistema fiscal estará completo, ou seja, sempre o contribuinte irá se deparar com omissões legislativas e conceitos imprecisos, sendo que nesses espaços ele “acomodará a sua liberdade econômica com vistas a reduzir e/ou a eliminar o pagamento de impostos” (CALDAS, 2015, p. 19).

Para Heleno Tôrres, o processo que envolve o “planejamento tributário” é um procedimento de interpretação do sistema de normas (direito tributário e direito privado), “visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, que poderá consistir tanto numa escolha dos atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência, quanto de isenção (total ou parcial) ou mesmo de negócios mais favoráveis, para obter o resultado desejado, de eliminação ou de redução do tributo devido” (TÔRRES, 2003, p. 175).

Em se tratando de limites ao planejamento tributário, pergunta-se o que delimitaria a conduta do contribuinte para que ele realize um planejamento tributário lícito. Primeiramente, na prática, para saber se a operação realizada se encontra no campo da licitude, será avaliado se os negócios jurídicos efetivamente constituídos são válidos e regulares, guardando uma adequada correspondência entre a forma e o conteúdo. Ou seja, em outras palavras, deve-se verificar a ocorrência concreta de cada “ato, negócio ou operação” (TÔRRES, 2003, p. 176).

Sendo assim, é possível concluir que um limite seria a efetiva ocorrência de determinada operação, devendo haver uma correspondência entre a forma e o conteúdo.

Em suma, diante da constante evolução da sociedade, pode-se dizer que sempre existirão lacunas legislativas e conceitos amplos que trarão dúvidas aos aplicadores do direito e aos contribuintes. Dessa forma, até hoje não foram positivados quais seriam os limites ao planejamento tributário, nem tampouco quais os critérios que possibilitem a distinção de um planejamento tributário que será considerado lícito de outro que será invalidado.

5.2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROJETO BEPS DA OCDE

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma organização econômica intergovernamental fundada em 1961 para estimular o progresso econômico e o comércio mundial. Por meio dela, os países participam de uma espécie de fórum para comparar suas experiências políticas, buscando respostas para os problemas que forem comuns, a fim de coordenar as políticas internas dos membros, com as políticas internacionais.

A OCDE publicou um documento chamado de “Plano de Ação sobre Erosão da Base e Transferência de Resultados” (*Action Plano on base Erosion and Profit Shifting – BEPS*). O Projeto BEPS visou resolver o problema da erosão da base tributária e do deslocamento de lucros e baseou-se em três pilares: “(i) coerência nas leis domésticas que afetam atividades internacionais; (ii) reforço da exigência de substância nos padrões internacionais; (iii) melhor transparência e segurança jurídica” (BARRETO, 2016, p. 130).

Os planos de ação têm conexão direta ou indireta com a prevenção da elisão e da evasão tributárias. Para Paulo Ayres Barreto, “a maioria dos planos de ação diz respeito a cláusulas antielisivas específicas, provisões legislativas específicas por meio das quais se coíbe de forma eficaz a elisão tributária relativa a determinado aspecto específico de um tributo” (BARRETO, 2016, p. 132).

Até o momento, o reflexo do Projeto BEPS no Brasil se deu por meio da tentativa de criação de uma Declaração de Planejamento Tributário (DPLAT, posteriormente denominado DIOR – Declaração de Informações de Operações Relevantes), realizada por meio da Medida Provisória 685/2015⁵⁴, mas esses dispositivos não foram convertidos em lei (BARRETO, 2016, p. 136).

⁵⁴ Em síntese, essa medida provisória pretendia que os contribuintes declarassem à Receita Federal do Brasil as operações que: “(i) não possuíssem razões extratributárias relevantes; (ii) tivessem forma não usual, negócio jurídico indireto, ou cláusula que desnaturasse efeitos de negócio típico; (iii) atos ou negócios jurídicos previstos em ato específico a ser editado pela SRFB” (BARRETO, 2016, p. 136).

Assim, o Projeto BEPS influenciou o planejamento tributário, principalmente nas recomendações para reformas em cláusulas antielisivas específicas. No entanto, o Projeto não é claro e “cada proposta de modificação de cláusula antielisivas específicas merece exame crítico específico” (BARRETO, 2016, p. 137).

Dessa forma, é possível perceber como o direito tributário internacional tem produzido reflexos no direito tributário brasileiro, principalmente no que tange ao planejamento tributário.

5.3 AS FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO PENSAMENTO DE MARCO AURÉLIO GRECO

Feitas algumas considerações mais amplas sobre o planejamento tributário, considera-se importante ressaltar a análise feita por Marco Aurélio Greco sobre as fases do pensamento do planejamento tributário no Brasil⁵⁵. Para ele, elas não representam necessariamente uma evolução do pensamento sobre o planejamento, mas sim, fases independentes, que cada autor irá se identificar mais com um ou outra. Dessa forma, elas podem, inclusive, coexistirem (GRECO, 2011, p. 319-320).

⁵⁵ Marco Aurélio Greco ensina que: “na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei. Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva. Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade) nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva. A capacidade contributiva assume tal relevância por ser princípio constitucional consagrado no § 1º do art. 145 da CR/88, constatação a partir da qual nasce a importante discussão quanto à sua eficácia jurídica e à identificação dos seus destinatários. Como princípio constitucional, consagra uma diretriz positiva a ser seguida, um valor – tal como os demais previstos na CR/88 – perseguido pelo ordenamento e do qual as normas e regras são instrumentos operacionais de aplicação. [...] Daí o debate sobre planejamento tributário dever, ao mesmo tempo, considerar e conjugar tanto o valor liberdade quanto o valor solidariedade social que dá suporte à capacidade contributiva (...)” (GRECO, 2011, p. 319-320).

Essa teoria foi escolhida como marco teórico do presente estudo justamente por ela representar justamente o momento do debate sobre o planejamento tributário que cada doutrinador se encontra, justificando o motivo de várias discussões sobre a temática.

Para o autor, na primeira fase predomina o princípio da livre iniciativa, autonomia privada do contribuinte, sendo, portanto, válidos todos os atos lícitos, com exceção da simulação (GRECO, 2011, p. 319-320).

Na segunda fase, predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, excluindo não apenas a simulação, mas também o abuso de direito e a fraude a lei. Ou seja, há a existência da liberdade, aumentando os critérios para desconsideração do planejamento tributário (GRECO, 2011, p. 319-320).

Por fim, na terceira fase, o autor acredita que deverá ser acrescentado às análises anteriores o princípio da capacidade contributiva e o princípio inerente a ele que é o da solidariedade social (GRECO, 2011, p. 319-320).

A complexidade do planejamento tributário e seus amplos debates entre os doutrinadores são também demonstrados pela teoria de divisão do debate sobre o planejamento tributário no Brasil, elaborada por Marco Aurélio Greco. A perspectiva de divergência é tamanha que tal autor preferiu dividi-la em fases, que apesar de parecer uma evolução cronológica do conceito, na verdade representam posições teóricas coexistentes, a depender de cada doutrinador ou de cada decisão proferida.

No livro *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*, o autor Sergio André Rocha tece alguns comentários e críticas à divisão de fases elaboradas por Marco Aurélio, que serão a seguir apresentados (ROCHA, 2019, p. 45).

Para Marco Aurélio, os adeptos da primeira fase acreditam na “liberdade absoluta” do contribuinte, o qual poderia dispor de seus negócios da forma que quiser, desde que os atos realizados não sejam simulados ou sejam realizados após a ocorrência do fato gerador (um dos critérios utilizados pela doutrina para definir a licitude do planejamento tributário, que serão a seguir expostos) (GRECO, 2011, p. 138).

Nessa fase, tem-se uma visão de legalidade estrita, levada ao último grau, sendo contestada pelo autor da seguinte forma:

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. (GRECO, 2011, p. 138)

Apesar da discussão teórica ser atrativa, como afirma Sérgio André, o foco deverá ser na solução dos casos concretos (ROCHA, 2019, p. 123). No que diz respeito a primeira fase, o ponto que merece debate é o conceito de simulação. Apesar das inúmeras tentativas de uniformizá-lo, ainda há muitas divergências e, em sendo assim, deverá ser analisado cada caso concreto.

Essa divergência será exemplificada por meio da análise realizada por Sérgio André, que apresentou posicionamento de dois autores em relação a uma mesma decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no Processo de nº 11065/0001.736/89-26 (ROCHA, 2019, p. 53).

O processo tratava de uma “incorporação às avessas”, em que uma empresa com prejuízos fiscais incorporou uma empresa lucrativa. O objetivo dessa operação era que a empresa incorporadora utilizasse os prejuízos fiscais da incorporada, evitando a aplicação do artigo 514 do Regulamento do Imposto de Renda⁵⁶. Esse artigo veda a utilização de prejuízos fiscais da empresa incorporada, mas nada dispõe a respeito da empresa que obtiver os prejuízos fiscais seja a incorporadora.

Hugo de Brito Machado analisou a decisão e afirmou que a “incorporação às avessas”, por si só, é elemento suficiente para caracterizar a fraude à lei, sendo desnecessária a análise do elemento subjetivo⁵⁷.

⁵⁶ “Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33). Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).” Este dispositivo está previsto no artigo 585 do RIR/2018, aprovado pelo Decreto no 9.580/2018.

⁵⁷ Comentário do autor Hugo de Brito Machado: “Ressalte-se desde logo que a norma de restrição foi editada, nos termos em que está expressa, porque o legislador visou coibir o que era praticado. Geralmente a pessoa jurídica lucrativa incorporava uma pessoa jurídica deficitária com expressivo prejuízo. Podemos dizer que comprava a empresa deficitária por um preço inferior ao valor que a compensação do prejuízo lhe permitia economizar em imposto de renda. Por isso é que foi editada a norma restritiva do direito de compensar, vedando à incorporadora compensar com lucro seu o prejuízo da incorporada. Ocorre que o mesmo resultado passou a ser alcançado com a

Em contraposição, Sacha Calmon Navarro Coêlho, entende que não houve simulação na referida operação, pois o objetivo é transformar duas empresas em uma. Logo, essa mesma operação representa uma elisão fiscal legítima (ROCHA, 2019, p.54).

Portanto, a primeira fase proposta por Marco Aurélio Greco tem como alicerce o princípio da legalidade estrita⁵⁸, mas esbarra na dificuldade da imprecisão do conceito de simulação.

Passando-se para a análise da segunda fase do pensamento teórico do planejamento tributário, Marco Aurélio entende que os adeptos dessa fase persistem na ideia de liberdade do contribuinte, porém aumentam as patologias que tornariam o planejamento tributário inválido. Acrescentaria à simulação, o abuso de direito e a fraude à lei (GRECO, 2011, p. 194).

Marco Aurélio afirma ainda que o fato do Brasil ser um Estado Democrático de Direito exige que o contribuinte tenha um comportamento não somente legal, mas também moral. Assim, o planejamento tributário deverá ser analisado não somente pela ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sobre os efeitos produzidos por essa operação na igualdade, solidariedade e justiça (GRECO, 2011, p. 201).

Pondera-se que, na prática, esses conceitos são utilizados de formas variadas. Nos dizeres de Greco:

Ao pensarmos em patologias que contaminam planejamentos tributários não devemos supor que o debate se restrinja ao plano abstrato, conceitual das categorias de vício, mas ele se desdobra pelo exame prático, concreto das condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte a ponto de se poder dizer que a verdadeira patologia que está por baixo das várias categorias é a 'distorção' que se pode referir a vontades, objetivos, forma e substância etc. (GRECO, 2011, p. 287).

denominada incorporação às avessas, operação de incorporação na qual uma pessoa jurídica deficitária incorpora a pessoa jurídica lucrativa, mas a final quem se extingue é a deficitária e quem subsiste é a lucrativa. Com a incorporação às avessas resta caracterizada, portanto, fraude à lei. Essa caracterização, ressalte-se, é objetiva. Independe de ter havido ou não intenção de fraudar. Nem se precisa cogitar desse elemento subjetivo." (MACHADO, 2007, p. 125-126)

⁵⁸ "Cabe ao legislador identificar e regular cada situação fática encontrada na realidade que seja considerada uma forma abusiva de planejamento tributário." (ROCHA, 2019, p.56)

Apesar de se tentar distinguir as patologias que justificam a ilegitimidade do ato ou negócio jurídico, entende-se que há uma unidade das patologias. Significa dizer que diante de uma realidade fática, elas devem ser tratadas como única categoria, evitando as infundáveis discussões, que são frutos da “tradição conceitual-causalista da doutrina tributária brasileira”⁵⁹ (ROCHA, 2019, p.93).

Na terceira fase do debate sobre o planejamento tributário, Marco Aurélio afirma que ainda que o contribuinte realize um planejamento tributário em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro, ainda assim, deverá ser avaliado o princípio da capacidade contributiva⁶⁰ (GRECO, 2011, p. 319).

A terceira fase é praticamente o oposto da primeira fase, pois nela, o princípio da contributiva serve de fundamento para desconsiderar e requalificar atos e negócios jurídicos. Enquanto a primeira fase guarda uma perspectiva liberal, em que apenas a simulação autorizaria a desconsideração das operações, na terceira fase, ainda que o contribuinte haja sob o manto da legalidade, o planejamento tributário ainda poderá ser desconsiderado com base no princípio da capacidade contributiva.

Sobre o princípio da capacidade contributiva, Alberto Xavier conclui que ele desempenha uma função proibitiva para o legislador, que deverá editar normas tributárias não discriminatórias entre contribuintes que se encontrem em posição equivalente. Para ele, a teoria de Marco Aurélio distorce o papel do princípio da capacidade contributiva “transformando uma limitação ao poder de tributar em um instrumento de tributação”⁶¹ (XAVIER, 2001, p. 129).

⁵⁹ Sérgio André faz as seguintes ponderações sobre a segunda fase proposta por Marco Aurélio: “Essas passagens ressaltam nossa conclusão: não é possível separar as patologias conceitualmente, de modo a definir aquela que justifica a ilegitimidade do ato ou negócio jurídico. Há uma unidade nas ditas patologias. Dessa maneira, as mesmas devem ser tratadas como uma única categoria, que vai buscar concretude na realidade fática. (...) As intermináveis celeumas conceituais que envolvem a temática do planejamento tributário decorrem desta tradição conceitual-causalista da doutrina tributária brasileira. Contudo o tema do planejamento tributário, essencialmente fático, normalmente põe em xeque as pretensões de criação de conceitos uniformes, gerando um mar de desacordos semânticos que tornam praticamente impossível a coerência discursiva.” (ROCHA, 2019, p.93).

⁶⁰ “Mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade) nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.” (GRECO, 2011, p. 319)

⁶¹ “Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva desempenham assim uma função negativa ou proibitiva: vedam ao Poder Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, bem como uma tributação discriminatória, arbitrária ou desrazoável ‘entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente’ de idênticas manifestações de capacidade contributiva” (XAVIER, 2001, p. 129).

Diante da exposição das três fases da discussão do planejamento tributário, juntamente com as suas críticas realizadas por alguns autores, acredita-se que o debate sobre planejamento tributário, no Brasil, ainda não chegou na terceira fase. Como afirma Sérgio André, a maioria dos autos de infração e decisões que desconsideram ou requalificam as operações de reorganização societária utilizam como embasamento as patologias apresentadas pela segunda fase (ROCHA, 2019, p. 112).

6 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA

A Lei Complementar nº 104/2001 inseriu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional, tendo promovido uma alteração legislativa significativa no que tange aos limites ao planejamento tributário (SILVA, 2016, p. 208).

Referido dispositivo estabeleceu que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (BRASIL, 1966).

A Lei Complementar nº 104/2001 pretende positivar no ordenamento jurídico brasileiro um limite ao planejamento tributário, que deveria ser analisado juntamente com os princípios constitucionais tributários (SILVA, 2016, p. 208).

Tal afirmativa pode ser corroborada com base no projeto de Lei Complementar nº 77/99, o qual originou a Lei Complementar nº 104/01, e afirma que a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) foi necessária na legislação brasileira para permitir que a autoridade tributária combatesse aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito⁶² (BRASIL, 1999).

A teoria do abuso de forma consiste no exercício de escolha da forma jurídica mais benéfica para o contribuinte, mediante dissimulação, objetivando fraudar lei tributária imperativa. Já a fraude à lei, nos dizeres de Sacha Calmon, só tem serventia no direito privado, pois apenas acompanha determinada proibição, prevalecendo a força de vontade e a boa fé (COELHO, 2006, p. 61).

O abuso de direito é a permissão de utilização de forma jurídica do direito privado no direito tributário com o fito de alcançar posição diversa e vantajosa, “quebrando a igualdade de todos perante a Lei Fiscal.” (COELHO, 2006, p. 61).

Para Sacha Calmon, a Lei Complementar nº 104/2001 visa racionalizar os procedimentos administrativos de fiscalização, que fossem instaurados “em razão de abuso de formas do Direito Privado, mediante simulações relativas (dissimulações)”.

⁶² O texto do Projeto de Lei Complementar nº 77/99, no ponto 6, da página 17, tem-se: “A necessária inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.” (BRASIL, 1999).

Dessa forma, esse dispositivo fixa de um procedimento a ser observado pelos agentes fiscais competentes (CÔELHO, 2006, p. 158).

Após a introdução desse dispositivo, questionou-se sobre qual seria a natureza jurídica desse dispositivo: seria uma norma antielisão ou antielusão? Pode-se dizer que essa divergência conceitual tem como uma das principais causas a ausência de consenso sobre alguns conceitos como a evasão, a elusão e a elisão (ANDRADE, 2014, p. 160).

Outro problema provocado por essa alteração legislativa foi mencionar que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos se daria por meio de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária e que, no entanto, referida lei não foi editada em nível federal. Houve uma tentativa de edição por meio do Projeto de Lei nº 97/2013, no entanto ele foi arquivado.

Em nível estadual, em Minas Gerais, foi editada a Lei Estadual nº 6.763 de 26 de dezembro de 1975. No artigo 205 dispõe que os atos ou negócios jurídicos que forem praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, serão desconsiderados pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Em complemento a ele, foi editada a Lei nº 19.978 de 28 de dezembro de 2011 que trouxe os critérios que deveriam ser considerados para desconsiderar ato ou negócio jurídico, sendo eles a falta de propósito negocial e o abuso de forma jurídica. Nos termos do §2º, considera-se falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa do ato e nos termos do §3º, 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.

Abaixo, destaca-se o inteiro teor de ambos os artigos das leis estaduais que foram supramencionados:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1 Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

- I - falta de propósito negocial;
- II - abuso de forma jurídica.

§ 2 Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato.

§ 3 Para 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.

§ 4 A defesa do sujeito passivo contra a desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.

§ 5 O órgão julgador administrativo julgará em caráter preliminar a questão da desconsideração do ato ou negócio jurídico.

§ 6 No caso de exigir-se tributo do sujeito passivo, nos termos deste artigo, ele poderá ser quitado ou parcelado, desde que atendidas as condições previstas em regulamento, até o termo final do prazo para impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

§ 7º Posteriormente à efetivação da quitação ou do parcelamento a que se refere o § 6º, a multa de revalidação será integralmente exigida, caso ocorra a discussão judicial do crédito tributário ou o descumprimento do parcelamento.

§ 8º O crédito tributário formalizado exclusivamente em razão do disposto neste artigo não enseja a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

§ 9º O disposto no § 6º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática, pela mesma pessoa, da mesma conduta que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.

A lacuna jurídica ocasionada pela não edição da lei ordinária tem gerado discussões sobre quais seriam os limites à realização do planejamento tributário. Isso porque, na ausência de critérios claros, as operações de reorganização societária têm sido desconsideradas sob os mais variados argumentos, fato que tem gerado uma situação de extrema insegurança jurídica para os contribuintes (SILVA, 2016, p. 241-242).

Diante disso, serão trabalhadas esses e outros aspectos importantes sobre essa importante alteração legislativa na seara do planejamento tributário.

6.1 NATUREZA JURÍDICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA ANTIELISÃO OU ANTIELUSÃO?

Primeiramente, pontua-se que a divergência doutrinária acerca da natureza jurídica e alcance do parágrafo único do art. 116, do CTN (BRASIL, 1966) deve ser analisada em consonância com os preceitos constitucionais que guiam o direito tributário (BARRETO, 2008, p. 180).

São diversos os entendimentos na doutrina do Direito Tributário brasileiro sobre a natureza da norma introduzida por meio da Lei Complementar nº 104/01. Pergunta-se se essa seria uma norma antielisiva ou norma antievasiva?

Primeiramente, antes de responder tal questionamento, é importante mencionar que a diversidade de acepções da expressão elisão, evasão e elusão tributária provoca dificuldades para respondê-lo.

Para os defensores de que ela seria uma norma antielisão, considerando Marco Aurélio Greco como um dos expoentes, o parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966), autoriza o afastamento do abuso do direito, fraude à lei e negócio jurídico indireto (quando realizado em fraude à lei ou quando verificada a ocorrência do fato gerador). Significa dizer que ainda que o negócio jurídico não padeça de qualquer vício, ainda assim seria possível a abertura de procedimentos especiais para aferir a sua conformidade, por exemplo, com o princípio da capacidade contributiva. Para este autor, a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias: ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício (GRECO, 2008, p. 465- 468).

Sílvio Crepaldi afirma que os princípios da segurança jurídica, da tipicidade e da legalidade desautorizariam a introdução de cláusulas antielisivas no ordenamento jurídico brasileiro. Referido autor explica que esses princípios fortalecem o Estado Democrático de Direito, eliminando as arbitrariedades contra planejamentos tributários civilmente válidos e não simulados. Afirma o autor que “pagar tributo, apesar de um dever, não é uma imposição que retira do contribuinte o direito à liberdade quanto ao planejamento e à gestão de seu patrimônio”⁶³ (CREPALDI, 2019).

Em contrapartida, alguns autores, como Paulo Ayres Barreto, defendem que esse dispositivo teria tratado de operações com caráter dissimulatório. O autor ressalva a lacuna legislativa atualmente existente, por não ter sido editada a lei ordinária que disciplina o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador (BARRETO, 2008, p. 258).

Já Sacha Calmon conclui que:

⁶³ Sílvio Crepaldi sintetiza essas questões da seguinte forma: “O princípio da segurança jurídica, em conjunto com os da tipicidade e da legalidade, desautoriza a introdução em nosso ordenamento de cláusulas antielisivas que tenham como escopo desconsiderar negócios jurídicos válidos do ponto de vista da norma civil, desde que evidentemente não simulados. Esses princípios refletem o fortalecimento do Estado de Direito e a eliminação do arbítrio. Pagar tributo, apesar de um dever, não é uma imposição que retira do contribuinte o direito à liberdade quanto ao planejamento e à gestão de seu patrimônio.” (CREPALDI, 2019).

- a) 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.
- b) O parágrafo único do art. 116 traduz caso de simulação relativa, mas o ônus da prova é do Estado. O ato administrativo do lançamento goza de presunção de legitimidade, mas não dispensa a motivação, a razoabilidade e a proporcionalidade.
- c) A certeza e a segurança do Direito devem prevalecer. Caso contrário estaremos sob o tacão do arbítrio e da opressão fiscal. (COELHO, 2006, p. 61-62)

Complementando esse posicionamento, Sacha Calmon entende que o parágrafo único do artigo 116 é “norma antissimulatória genérica” e complementa que as práticas lícitas que visam “elidir impostos ou economizar impostos (tax planning)” devem observar alguns pressupostos, como:

- a) a existência de um negócio típico tributado que o contribuinte quer evitar;
- b) a possibilidade de um outro negócio ou negócios lícitos, chamados de determinativos e indiretos, efetivamente praticados pelo contribuinte para evitar ou diminuir a carga fiscal;
- c) a impossibilidade de se aplicar penalidades ao contribuinte, eis que este nenhum ato ou negócio ilícito praticou. (COELHO, 2012)

Para Misabel Derzi, o art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) não está proibindo a elisão ou o planejamento tributário, pois este se encontra no campo da licitude, mas sim a simulação, por ser considerada sempre ilícita. E conclui que “o art. 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” (DERZI, 2001, p. 218).

É importante considerar que a legislação tributária brasileira é extremamente complexa, tendo em vista a vastidão de normas editadas por cada ente estatal (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). A partir dessa premissa, questiona-se se uma norma antielisão contribuiria para deixar o sistema tributário ainda mais complexo e gerar ainda mais insegurança jurídica aos contribuintes.

Na verdade, desse questionamento pode-se dizer que sob a ótica do contribuinte, seria preferível um sistema tributário mais complexo com a edição de uma norma antielisiva, do que uma situação de insegurança jurídica.

Para Onofre o artigo 116, do CTN (BRASIL, 1966) é uma norma que visa combater a elisão fiscal atentória. Para ele, a evasão fiscal já encontra no ordenamento jurídico brasileiro os mecanismos para seu afastamento, caso contrário a introdução

promovida pela LC 104 seria inócua, o que não faz sentido (BATISTA JÚNIOR, 2002, p. 233).

Dessa forma, acredita-se que a introdução do parágrafo único no art. 116, CTN (BRASIL, 1966) é norma de geral antievasiva, pretendendo combater os atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes que sejam contrários ao ordenamento jurídico. Assim, a natureza jurídica da referida norma seria, portanto, de combate a simulação, a sonegação. Tal conclusão tem como ponto de partida a segurança jurídica que é prisma do direito tributário e também é tema do presente estudo.

6.2 A LEI ORDINÁRIA MENCIONADA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) foi introduzido com o objetivo de autorizar que o fisco desconsiderasse atos ou negócios jurídicos que estivessem em dissonância com o ordenamento jurídico brasileiro (NISHIOKA, 2010, p. 117).

Destaca-se que o legislador estabeleceu que o procedimento de desconsideração deverá ser estabelecido em lei ordinária. No entanto, na União, referida lei nunca foi editada, fazendo com que a doutrina brasileira divirja sobre a real necessidade dessa norma.

Abaixo, colacionam-se duas teorias divergentes e que possuem destaque na doutrina tributária brasileira.

O primeiro, é o posicionamento de Marco Aurélio Greco, o qual defende que deverá ser promulgada a lei ordinária. É ver:

na medida em que o CTN, neste parágrafo único do art. 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinado que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal. (GRECO, 2004, p. 428)

Retomando as fases do debate teórico do planejamento tributário no Brasil, Sérgio André faz uma leitura da teoria de Marco Aurélio Greco, afirmando que os

critérios da terceira fase⁶⁴, ainda não são aplicáveis, pois “a finalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) seria, exatamente, regular as situações em que fosse possível a desconsideração de atos lícitos e legítimos”. Dessa forma, Greco defende que este dispositivo seja regulamentado para que se torne eficaz (ROCHA, 2019, p. 111).

Greco discorda de muitos teóricos que defendem a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 com base no princípio da legalidade. Para ele, o planejamento tributário realiza e protege a legalidade e, por meio desse dispositivo, afastar-se-ia a artificialidade praticada pelo contribuinte e considerar-se-ia o fato gerador efetivamente ocorrido⁶⁵ (GRECO, 2011, p. 545).

Em contrapartida, Ricardo Lobo Torres acredita que, pelo fato da Lei Complementar de nº 104/01 não trazer nenhuma novidade para o direito brasileiro, bastaria que as legislações federais, estaduais ou municipais possuíssem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, que já haveria a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (TORRES, 2003, p. 314).

Tendo em vista a divergência instaurada e o foco do presente trabalho, nada melhor do que analisar essa questão sob a ótica do princípio da segurança jurídica.

Primeiramente, da leitura simples do dispositivo em conjunto com os princípios que regem o direito tributário, já possibilita o surgimento no intérprete de uma forte tendência a posicionar-se pela necessidade de edição da referida lei ordinária.

No entanto, seria superficial afirmar apenas isso.

Primeiramente, será analisado o efeito causado pela alteração trazida pela Lei Complementar nº 104/01 no combate ao planejamento tributário. Como visto, o planejamento tributário é um exercício da autonomia privada do contribuinte, reorganizando os negócios empresariais, sendo realizado antes da ocorrência do fato gerador, de forma a economizar tributos.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) é, portanto, uma forma de limitar um dos direitos fundamentais do contribuinte, o da autonomia privada, sendo esse o posicionamento defendido por Saldanha Sanches, “a autonomia privada

⁶⁴ Relembrando, a terceira fase do debate teórico do planejamento tributário, para Marco Aurélio, parte-se do princípio da liberdade do contribuinte, que deverá ser analisada juntamente com o princípio da capacidade contributiva (GRACO, 2011, p. 319).

⁶⁵ Marco Aurélio Greco afirma que “analisando o dispositivo que foi introduzido ao CTN, entendo que comporta interpretação que, ao invés de agredir, prestigia a legalidade e a tipicidade (quaisquer que sejam as respectivas amplitudes), bem como não altera os limites da aplicação da analogia e não consagra interpretação econômica” (GRECO, 2011, p. 545).

constitui uma dimensão específica de um direito fundamental” (SANCHES, 2006, p. 109).

Sendo assim, tendo em vista que se trata uma limitação dessa ordem, necessário se faz que o procedimento e os limites do planejamento tributário sejam previstos na lei ordinária mencionada no artigo, garantindo o mínimo de previsibilidade aos atos que serão praticados pelo contribuinte.

Soma-se a esse argumento o fato do Código Tributário Nacional ser, por excelência, um compilado de normas gerais⁶⁶ de direito tributário. Sendo assim, introduzir um artigo em seu texto, por óbvio, também este se enquadrará como norma geral que servirá para orientar a atuação dos contribuintes e da Administração Pública.

Deve-se ressaltar que, na tentativa de superar essa lacuna, a Receita Federal elaborou as regras dispostas na Medida Provisória nº 66/2002, que objetivou regulamentar o art. 116, do Código Tributário Nacional (TORRES, 2012, p. 163).

Nos dizeres de Sacha Calmon, o desastre da introdução do parágrafo único no art. 116, do CTN (BRASIL, 1966) se deu por conta dessa Medida Provisória, pois pretendia-se com ela, substituir a lei ordinária mencionada no dispositivo (COELHO, 2006, P. 159).

A Medida Provisória foi rejeitada pela Lei nº 10.637/2002, persistindo até hoje a lacuna legislativa do procedimento para se desconsiderar os planejamentos tributários, fato que tem contribuído para as inúmeras discussões sobre a temática na União.

Diante de todos essas ponderações, acredita-se que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional “não possui eficácia plena, demandando, portanto, da edição de lei ordinária para se tornar aplicável.” (ROCHA, 2018, p. 487).

Dessa forma, por esses dois argumentos supramencionados, quais sejam, a introdução de um dispositivo que é uma norma geral e a limitação de um dever fundamental do contribuinte, conclui-se pela importância de que o procedimento para desconsiderar os atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte regulamentado em lei ordinária específica.

⁶⁶ A Constituição da República estabelece, em seu artigo 146, inciso III que, caberá à lei complementar “estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária”. Dessa forma, conclui-se que, como o parágrafo único foi introduzido no CTN por meio da Lei Complementar nº 104/2001 e, sendo o CTN uma norma geral de direito tributário, conclui-se que tal alteração legislativa é também uma norma geral de direito tributário.

Ressalta-se que não é possível afirmar que a edição de tal norma efetivamente traria segurança jurídica para os contribuintes, tendo em vista a infinidade de operações que os contribuintes realizam como forma de planejamento tributário.

Nessa linha de raciocínio, Humberto Ávila afirma que “o problema do direito é solucionado com mais Direito; todavia, mais Direito prova outros problemas, com as suas próprias complexidade e incerteza.” (ÁVILA, 2011, p. 44)

Assim, equivocava-se quem se atém apenas ao princípio da legalidade e acredita que a simples edição de uma lei é suficiente para pacificar as controvérsias existentes sobre os limites do planejamento tributário, pois mais Direito torna o sistema mais complexo.

No entanto, apesar da edição dessa norma tornar o sistema tributário mais complexo, acredita-se que certos parâmetros devem ser positivados para dar o mínimo de segurança jurídica aos contribuintes.

Dessa forma, em atenção ao princípio da segurança jurídica, acredita-se que a edição de tal norma poderia conferir previsibilidade para as ações dos contribuintes, uma vez que estes saberiam, ainda que minimamente, quais os critérios que serão utilizados pelos julgadores e o procedimento para invalidar tal operação.

6.3 A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2446 E SEUS REFLEXOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Sobre Lei Complementar nº 104/2001, tramita perante o Supremo Tribunal Federal (STF) a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446, proposta pela Confederação Nacional do Comércio, em 18/04/2001. O pedido de declaração de inconstitucionalidade tem como fundamento a ofensa aos princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da separação de poderes, bem como a exigência de tributo com base na analogia.

Após quase 20 anos de tramitação, no dia 12/06/2020 iniciou-se o julgamento da ADI 2.446 no Plenário Virtual da Corte e está sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia e, em um voto extremamente sucinto, pouco definiu sobre os limites do planejamento tributário e concluiu pela improcedência do pedido, tendo sido acompanhada por outros 4 ministros. O julgamento foi interrompido, pois o Ministro Ricardo Lewandowski pediu vista dos autos.

Importante observar quais foram os fundamentos do voto da ministra relatora. Em síntese, ela fez uma interpretação sistemática do Código Tributário Nacional e

entendeu que essa alteração legislativa não ofendeu ao princípio da legalidade tributária⁶⁷. Muito pelo contrário, entendeu que a norma impugnada visa conferir a máxima efetividade ao princípio da legalidade tributária e ao princípio da lealdade tributária.

Ainda, sobre a afronta ao princípio da separação dos poderes, primeiramente a relatora afirma que há uma permissão de que a autoridade fiscal preencha as lacunas deixadas pelo legislador com interpretação analógica. E acrescenta que, sobre esse aspecto, não se comprova a inconstitucionalidade apontada, tendo em vista que o emprego da analogia no direito tributário está autorizado no artigo 108 do Código Tributário Nacional e a Lei Complementar n. 104/2001 não alterou o referido artigo. Assim, essa interpretação foi criada pelo intérprete e não tem qualquer respaldo normativo ou fático.

Além do sintético voto que levantou muitos questionamentos, houve ainda uma contradição interna. Há argumentos ali expostos que poderiam ser considerados favoráveis ao contribuinte e outros que claramente se posicionam a favor da fiscalização. Não ficou claro nem para uma posição, nem para a outra.

Diante disso, após esses longos anos de espera de uma decisão que definisse a temática, o voto da Ministra Cármen Lúcia foi sucinto e causou ainda mais insegurança jurídica aos contribuintes.

6.4 O TESTE DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO REFLEXO DA INSEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE

O propósito negocial é um termo que diz respeito a intenção do agente na realização de determinada operação. A teoria intitulada *business purpose test* é originária do direito suíço, porém foi desenvolvida no direito norte-americano (BARRETO, 2016, p. 207-208).

O julgamento norte-americano *Gregory v. Helvering* é considerado um marco do desenvolvimento dessa teoria, pois, nele, a Suprema Corte norte-americana analisou uma operação negocial que teve como finalidade promover a redução da carga tributária dos seus agentes⁶⁸. (BARRETO, 2016, p. 208).

⁶⁷ A Ministra Cármen Lúcia concluiu o seu voto que "a norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada" (BRASIL, 2020).

⁶⁸ Ressalta-se que a discussão desse caso se tornou ainda mais emblemática, pois ocorreu em um momento de grave crise econômica nos Estados Unidos, a chamada crise de 29, que ocorreu com a quebra da Bolsa de Valores de Nova Iorque e havia uma acentuada avidez estatal (BARRETO, 2016, p. 208).

A partir desse caso, começou a discussão sobre ser lícita a operação realizada pelo particular que, apesar de não contrariar o ordenamento jurídico, tenha como única finalidade economizar tributo.

O teste do propósito negocial, também conhecido como *business purpose test*, consiste em verificar se o planejamento tributário realizado pelo contribuinte teve uma finalidade diversa a de meramente economizar tributos (BOZZA, 2015, p. 286). Essa teoria tem grande importância na análise dos limites do planejamento tributário, para diferenciar se as condutas realizadas seriam lícitas ou ilícitas.

Pode-se afirmar que essa teoria examina a finalidade do negócio jurídico, que seria a sua substância, e não a forma que esse deveria ter sido realizado. Nas palavras de Fábio Bozza sobre o teste do propósito negocial, tem-se:

Esta teoria examina as finalidades do contribuinte para questionar os efeitos fiscais da operação realizada, quando não existe uma razão econômica distinta da razão fiscal para executá-la. Embora referida doutrina realmente exiba uma feição subjetiva, a dar relevância jurídica aos motivos do contribuinte, ela também apresenta um caráter objetivo, que busca determinar a finalidade, o propósito, o afincamento do ato ou negócio jurídico (BOZZA, 2015, p. 286).

Apesar dessa teoria ter sido originada e desenvolvida no direito alienígena, sua análise no direito brasileiro é relevante, pois o fisco tem utilizado-a como fundamento⁶⁹ de inúmeras decisões para conferir ou negar eficácia aos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes. O Estado tem visto nessa teoria uma forma de combater o planejamento tributário “abusivo” (BARRETO, 2016, p. 207).

O teste do propósito negocial ganhou relevo no ordenamento jurídico brasileiro, tendo se tornado o quarto critério, juntamente com o critério cronológico, da licitude dos meios e inexistência de simulação, para avaliar a licitude de um planejamento tributário.

Segundo essa teoria e aos olhos da fiscalização federal brasileira, realizado um negócio jurídico, este não poderia ter a única motivação de economizar tributos, devendo haver uma finalidade negocial⁷⁰ além da mera elisão fiscal, pois só assim essa operação terá seus efeitos declarados como lícitos para o direito tributário.

⁶⁹ Paulo Ayres Barreto ratifica essa afirmativa por meio do seguinte trecho: “Diversas manifestações do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), inclusive, utilizam-se do termo ao fundamentar suas decisões, afastando ou mantendo autuações nos casos assim chamados planejamentos tributários abusivos” (BARRETO, 2016, p. 211-212).

⁷⁰ Nos dizeres de Paulo Ayres Barreto, o termo propósito negocial exige que o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte tenha uma motivação que vá além da redução da carga tributária, ou seja, deve possuir um “sentido econômico substancial” (BARRETO, 2016, p. 209).

Assim, a teoria do teste do propósito negocial de uma operação demonstra que deverão ser analisados os “critérios subjetivos (efetiva e real intenção do contribuinte), motivadores da prática de determinados atos negociais passíveis de gerarem economia fiscal ou redução dos tributos” (BARRETO, 2016, p. 209).

Dessa forma, explica-se que se os atos do contribuinte tiverem motivações extratributárias, essa operação será considerada lícita e eficaz. Lado outro, caso se comprove que o contribuinte teve intenção apenas de reduzir tributos, os efeitos dessa operação não poderiam ser legitimados (BARRETO, 2016, p. 209).

Abaixo, colacionam-se alguns julgados do tribunal administrativo, destacados por Paulo Ayres Barreto no livro “Planejamento Tributário – Limites Normativos”:

Inexiste propósito negocial apto a justificar a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado, o qual deve ser glosado (BRASIL, 2014).⁷¹

Mérito. Simulação. Transferência aparente de quotas para fraudar norma de lei. Ocorrência. Constitui típica operação de simulação, a celebração de contrato de mútuo, sem propósito negocial e sem transferência efetiva de numerário envolvendo funcionário, com o único fito de fraudar artigo de lei que torna tributáveis as operações de fundo imobiliário (BRASIL, 2014).⁷²

Fato é que o sistema jurídico brasileiro é o da *civil law* ou sistema romano-germânico, o qual é sistematizado pelo fenômeno da codificação do direito, ou seja, ao legislador constituinte é entregue a função de criação de princípios e normas que, conjuntamente, constituirão o Estado Democrático de Direito.

Diante da ausência de critérios claros no direito brasileiro, que distingam o planejamento tributário lícito, do ilícito, alguns julgados utilizam como fundamento a teoria do teste do propósito negocial como critério para invalidar tais operações.

No entanto, deve-se lembrar que no ordenamento jurídico brasileiro vigora o princípio da legalidade e, no âmbito da autonomia privada que rege as relações empresariais, vale a máxima de que o particular tem liberdade, salvo o que for legalmente proibido (BARRETO, 2016, p. 213).

Seguindo esse mesmo posicionamento, nos dizeres do professor Sacha Calmon, a tentativa de importar para o direito brasileiro uma teoria criada para explicar o direito dentro do *common law*, é totalmente ilusório (COÊLHO, 2006, p. 3).

⁷¹ Recurso Voluntário 19515.720671/2011-80, rel. Viviane Vidal Wagner, publicado em 29.07.2014.

⁷² Recurso Voluntário 16327.000273/2010-91, rel. Antonio Bezerra Neto, publicado em 14.07.2014.

No ordenamento jurídico brasileiro, na seara do direito tributário, pode-se afirmar que a força normativa da Constituição se materializa, não apenas por meio dos princípios, mas, por meio de regras de competência. Essas regras são rígidas e demarcam a área de atuação do legislador infraconstitucional, não podendo ser arbitrariamente afastadas, nem pelo contribuinte, nem pelo Fisco.

A interpretação de uma dada operação de reorganização societária, por exemplo, deve ser realizada e analisada à luz das regras constitucionais ou infraconstitucionais, não sendo cabível a análise da eficácia de negócios jurídicos com base em teorias criadas em um sistema jurídico diverso do sistema brasileiro.

O fato do teste do propósito negocial ter sido importado de um ordenamento jurídico regido pelo sistema da *common law*, reflete a praxe lá adota, o que diverge do sistema jurídico brasileiro, no qual o legislador regulou, com minúcias, as garantias, os princípios e as regras de direito tributário (COELHO, 2006, p. 3).

Em outras palavras, nos dizeres de Paulo Ayres Barreto, o teste do propósito negocial é uma ofensa clara ao art. 5º, II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e ao art. 97, do CTN (BRASIL, 1966), os quais consagram o Princípio da Legalidade⁷³.

Se considerar que uma operação de planejamento tributário poderá ser invalidada com o teste do propósito negocial, seria o mesmo que desconsiderar que o sistema jurídico brasileiro é *civil law*. Ou seja, se não é a lei que dita as proibições que deverão ser observadas pelo particular no exercício de sua autonomia privada, considerar-se-ia teorias subjetivistas para avaliar os negócios jurídicos realizados.

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, Luís Eduardo Schoueri se manifesta da seguinte forma:

Não se pode deixar de registrar, entretando, o perigo que sempre se faz presente quando um critério alienígena é introduzido em um ordenamento, especialmente se o fenômeno decorre de mera evolução jurisprudencial, sem que tenha havido inovação legislativa a embasar a mudança. Ainda mais perigosa é a importação de critérios estrangeiros, se estes provêm do *common Law*, cujas raízes divergem bastante da tradição continental, seguida pelo ordenamento brasileiro. Finalmente, deve-se registrar que a busca do propósito negocial esconde, em geral, o paradoxo de que não haverá transação em que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de qualquer transação, esta teria contronos diversos. Nesse sentido, o *business purpose*, enquanto critério de separação entre as operações válidas e inválidas, parece esconder certo grau de arbítrio (SCHOUERI, 2010, p.18).

⁷³ Pontua-se que o teste do propósito negocial não trata de omissão legislativa; muito pelo contrário, ele foi expressamente rejeitado pelo Congresso Nacional quando da apreciação da Medida Provisória n 66, de 2002, que não foi convertida em lei.

O que deve ficar claro é que o tributo é um custo para a empresa assim como os demais custos (trabalhistas, previdenciários, empresariais) e, em sendo um gasto, existirá sempre a vontade do empresário em reduzi-lo para aumentar o lucro auferido. Dessa forma, não é pertinente, nem tampouco jurídico-legal exigir uma motivação extratributária de algo que se justificativa por si mesmo.

Dessa forma, o fato do contribuinte agir com o escopo de economizar tributos, se estiver amparado pelo manto da legalidade, e se a operação realizada puder ser verificada na prática, essa motivação poderá ser considerada suficiente, não devendo ser exigido um propósito comercial para tanto.

7 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Após terem sido trabalhados alguns conceitos e princípios importantes para entender o instituto do planejamento tributário, é importante perceber como isso tem ocorrido na prática.

Para tanto, serão destacados alguns casos decididos na seara administrativa para que esse trabalho saia de uma perspectiva meramente axiológica e ganhe um caráter pragmático.

Falar de limites, por si só, já é uma tarefa árdua no direito. Quando se trata de planejamento tributário o assunto se torna ainda mais difícil. Isso porque, se por um lado o contribuinte tem certeza de que está certo, pois agiu sob o manto da legalidade; por outro lado, o fisco tenta encontrar os mais diversos argumentos para tentar invalidar as operações societárias realizadas pelo contribuinte.

Aos estudiosos e aplicadores do direito tributário, incumbe a missão de verificar os limites, tentando trazer ao menos o mínimo de segurança jurídica aos contribuintes.

Como forma de minimizar a lacuna legislativa existente na seara do planejamento tributário, na jurisprudência tributária federal brasileira é possível perceber a adoção de alguns parâmetros para validar ou invalidar planejamentos tributários, como, por exemplo, os critérios desenvolvidos pela doutrina clássica e os princípios constitucionais.

Sérgio André afirma que um dos maiores problemas dos debates do planejamento tributário é a preocupação demasiada com as divergências axiológicas, sem, contudo, analisar os casos concretos⁷⁴ (ROCHA, 2018, p. 498).

É inegável a importância de serem discutidos os princípios e critérios aplicáveis ao planejamento tributário. No entanto, não se pode esquecer de estudar também como eles se aplicam aos casos concretos, caso contrário, a discussão seria ineficaz.

Ressalta-se que as decisões que julgam os planejamentos tributários têm se pautado em uma análise exaustiva da matéria de fato, o que faz com que os precedentes

⁷⁴ Sérgio André organizou essa ideia da seguinte forma: “o problema fulcral no debate sobre o planejamento tributário é uma preocupação excessiva com divergências de fundo axiológico. Quando se fala em solidariedade, justiça, segurança, dever fundamental de contribuir, iniciam-se discussões de fundo ideológico que opõem leituras completamente distintas da Constituição. Contudo, ao se deixar o plano principiológico constitucional para analisar os casos concretos, percebe-se que certamente existem diferenças entre os autores, contudo, elas são menos marcantes do que se imagina” (ROCHA, 2018, p. 498).

sejam quase que únicos, fato que expõe o empresário a uma interminável insegurança jurídica. Além disso, a incerteza de alguns conceitos também corrobora para este cenário, o que será analisado nos próximos tópicos.

No primeiro tópico, será analisado o planejamento tributário realizado na forma de segregação de atividade. Primeiramente serão tratados os casos da Unilever e da Kitchens. Eles representam a dicotomia existente no tribunal administrativo, que, mesmo diante de operações similares, a autoridade fiscal poderá julgar das mais variadas formas.

Nesse mesmo tópico, será mencionado como exemplo de operação de segregação de atividade, o caso da empresa Transpinho, o qual foi julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Nele, o planejamento tributário realizado foi invalidado, pois entendeu-se que faltou propósito negocial que justificasse a operação. Assim, considerou-se que o contribuinte agiu com fraude e simulação, tendo sido aplicado multa de 150% como penalidade.

No segundo tópico, serão contrapostos dois casos que tratam da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, chamada também de “pejotização”. Os casos destacados foram o do Hospital Santa Helena e o Globo, os quais também tiveram decisões opostas.

Por fim, serão enumerados alguns critérios utilizados na jurisprudência administrativa para complementar a análise do tema na prática.

Em linhas gerais, a escolha pela análise das decisões do CARF foi motivada (i) pela relevância das decisões, sob a ótica dos contribuintes; (ii) pela complexidade das operações de planejamento tributário; (iii) pelo resultado de julgamento em operações similares.

Dessa forma, a partir das premissas traçadas ao longo trabalho, nesse capítulo propõe-se a análise de alguns casos decididos na seara administrativa, seja no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), seja na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e a importância deles no estudo dos limites do planejamento tributário.

7.1. OPERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADE

O caso da Unilever e o caso da Kitchens são planejamentos tributários realizados na forma de segregação de atividade. A segregação de atividade é uma oportunidade tributária que consiste em separar em duas empresas as atividades que antes eram concentradas em uma só.

Pode-se dizer que um planejamento tributário baseado na segregação de atividades pode gerar vários benefícios para a empresa, como a melhora da organização, venda da parcela segregada, viabilização de ingresso de investidores, redução da carga tributária, dentre outros.

Abaixo, destaca-se ambos os casos com suas peculiaridades e, após, será feita uma comparação entre eles sob a ótica do princípio da segurança jurídica.

7.1.1. Caso Unilever

A Lei nº 10.147/00⁷⁵ instituiu a tributação monofásica do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos de perfumaria, higiene e beleza, havendo incidência apenas na figura do importador ou do industrial, reduzindo-se a zero a alíquota relativa às pessoas seguintes da cadeia.

Ainda antes da entrada em vigor da legislação supradestacada, “a empresa Unilever Brasil Ltda. desempenhava o papel de industrial e atacadista com relação a diversos produtos de higiene, perfumaria e toucador” (GODOI, 2018, p. 285).

Após a entrada em vigor da legislação do PIS e da COFINS monofásicos, a Unilever realizou um planejamento tributário criando uma subsidiária que desempenharia exclusivamente a atividade de industrialização e a Unilever seria responsável apenas pela atividade de comercialização dos produtos. Por meio dessa operação a Unilever passou a ser submetida a alíquota zero e as suas subsidiárias passaram a ser tributadas pelo PIS/COFINS monofásicos.

O Auto de Infração foi lavrado contra a Unilever, e não contra a IGL, pois, segundo a fiscalização os produtos fabricados não são da IGL, mas sim da Unilever. Foi

⁷⁵ Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador (BRASIL, 2000).

fundamentado com base na simulação absoluta⁷⁶ e na ausência de autonomia empresarial⁷⁷.

A defesa contra o Auto de Infração negou a ocorrência de simulação, pois a IGL foi constituída antes da legislação do PIS monofásico e manteria estrutura “societária, legal, funcional e administrativa e fabril própria” (BRASIL, 2013, p. 5).

A decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) modificou os fundamentos expostos no Auto de Infração, entendendo que a conduta do contribuinte deixou de ser considerada simulada e passou a ser qualificada como fraude à lei tributária⁷⁸. Segundo a decisão “a liberdade de organização negocial e empresarial encontra limites no princípio da capacidade contributiva, na acepção que deriva do princípio da igualdade sob o aspecto geral” (BRASIL, 2013, p.16).

A empresa interpôs recurso voluntário para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) alegando que o julgamento da Delegacia não poderia ter alterado a motivação e fundamentação do lançamento. Dessa forma, se o lançamento caracterizou a operação como sendo uma simulação absoluta, não poderia o julgamento fundamentar com fraude à lei tributária. O contribuinte afirmou ainda que nenhum fundamento legal foi levado aos autos para sustentar a suposta prática de subpreço entre a Unilever e a IGL e que “a cisão não deixa de ser verdadeira por não haver concorrência entre as empresas” (BRASIL, 2013, p. 9).

O Acórdão⁷⁹ do CARF, que é o foco desse tópico, teve como relator o Conselheiro Ivan Allegretti, o qual partiu da premissa de que “toda alteração tributária repercute em novas decisões econômicas, as quais são baseadas, em sua essência, na

⁷⁶ O Auto de Infração fundamentou com a simulação absoluta, é ver: “Antes de continuarmos é preciso dizer que presume-se a simulação, mormente a absoluta, porque os agentes no afã de esconder a vontade real, imprimem grande esforço para não produzir prova, que acredito possa ser feita através dos indícios e vestígios que possuímos” e “no nosso entender com este negócio jurídico a Unilever praticou simulação absoluta com o fim exclusivo de diminuir a carga do PIS monofásico” (BRASIL, 2013, p. 3).

⁷⁷ “Tornaria a IGL concorrente e a base do negócio foi poder diminuir custos para concorrer. Por outro lado, fórmulas dos produtos e o “know how” tecnológico são propriedade da Unilever da Holanda o que obriga a IGL a fabricar os mesmos produtos que a Unilever, nesta linha, industrializava” e “Ser passível a autonomia de comercialização, e isto é impossível, porque a Unilever determina quais vendas são realizadas, mesmo porque, a Unilever é cliente quase exclusiva da IGL. Ainda que os produtos se mantivessem com outra embalagem e nome comercial, só para argumentar, que eles pudessem ser produzidos e vendidos autonomamente, a IGL concorreria com grande vantagem em preços de venda, porque os da Unilever ao menos conteria a margem de lucro da IGL e mais todos os custos da Unilever”. (BRASIL, 2013, p. 3).

⁷⁸ A Delegacia de Julgamento, ao entender como sendo fraude à lei tributária afirmou que haveria fraude a “lei de incidência monofásica por meio de negócios societários e mercantis manipulados artificialmente.” (BRASIL, 2013, p. 8)

⁷⁹ Acórdão 3403-002.519, sessão de 22 de outubro de 2013, Relator Ivan Allegretti, 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

determinação de modelos de produção que apresentem o menor custo” (BRASIL, 2013, p. 15).

O Relator acrescentou, inclusive, que é natural que a mudança da política tributária do PIS monofásico induzirá os contribuintes a repensarem o seu modelo empresarial. Nesse contexto, muitos grupos econômicos são levados a considerar uma de suas empresas como sendo somente uma distribuidora e “reservando o papel de industrial a outra empresa do grupo” (GODOI, 2018, p. 287).

Dessa forma, o Relator manifestou positivamente ao contribuinte, afirmando que “a idéia de que a liberdade negocial encontra limite no princípio da capacidade contributiva, alegada no acórdão da DRJ, é fugidia e irreal, pois o regime de tributação monofásica vai muito além da capacidade contributiva do contribuinte.” (BRASIL, 2013, p. 17).

E, ainda, entendeu o relator que no caso em questão “não existe uma simulação absoluta, mas uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes.” (BRASIL, 2013, p. 13). Houve apenas um voto a favor do Fisco, que foi do conselheiro Alexandre Kern, que fundamentou com a ocorrência da simulação, por entender que o único objetivo da reorganização empresarial foi desonerar de uma tributação específica⁸⁰.

É importante destacar que o Relator considerou equivocada a caracterização de uma unidade econômica entre a Unilever e a IGL, pois abriria um “precedente de grave instabilidade, pois a partir desta interpretação deixaria de existir qualquer distinção entre diversas pessoas jurídicas que compõem um grupo econômico”⁸¹ (BRASIL, 2013, p. 20).

⁸⁰ Parte do voto do conselheiro Alexandre Kern: “Inexiste, nos autos, qualquer prova sobre eventual aumento em seu poder de mercado, ganho de escala, ou outra vantagem de ordem econômica que seja obtida pelo grupo empresarial a partir dessa reorganização. É evidente, a transferência de atividades industriais para a IGL não tinha outro objetivo que não o de se livrar de uma tributação específica. Tendo em conta que a IGL não tem autonomia patrimonial, operacional e gerencial em relação aos interesses da UBR, que a administra e controla, participando do seu capital social com 9,9999993%; que IGL destina sua produção quase com exclusividade para a recorrente e que IGL acaba por realizar atividades de venda com preços que não são os de mercado, percebesse que o substrato do negócio de transferência de atividades não corresponde a uma verdadeira vivência dos riscos do negócio praticado. O que aconteceu foi uma declaração deliberadamente divergente da real intenção. A Unilever jamais pretendeu tornar-se mera distribuidora de produtos de higiene e beleza. Apesar de declarar que tencionava deixar de ser industrial, a recorrente jamais deixou de efetivamente sê-lo, pois manteve todo o comando da produção, continuou comportando-se frente à IGL como se ela não passasse de mero estabelecimento seu. A finalidade de enganar, que animou a recorrente na prática da simulação, é bastante clara: escapar da tributação, fazendo com que os fatos geradores da COFINS monofásica fossem praticados por outra “pessoa jurídica”, com faturamento muito inferior ao seu.” (BRASIL, 2013, p. 28)

⁸¹ O Relator completa esse posicionamento afirmando que o desmembramento de atividades em várias empresas que compõem o mesmo grupo econômico é expressamente autorizado por lei (BRASIL, 2013, p. 21).

Contra esse acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, mas a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) não admitiu o Recurso Especial, por entender que os acórdãos selecionados pela Procuradoria não seriam de casos semelhantes, logo não haveria dissenso jurisprudencial.

Nesse caso, o CARF decidiu favoravelmente ao contribuinte, considerando lícita a operação de segregação de atividades. No entanto, vários casos são decididos de maneira contrária, mesmo sendo uma operação tal qual a relatada acima. Esse cenário tem sido motivo de muitas críticas e tem causado uma situação de extrema insegurança jurídica para os contribuintes e aplicadores do direito tributário. No próximo tópico será discutido o caso da Kitchens que, diante de uma operação similar a que foi vista nesse tópico, foi julgada de maneira distinta.

7.1.2. Caso Kitchens

O caso da Kitchens Comércio de Aparelhos Domesticos LTDA.⁸² foi julgado em 2005 e trata-se de duas empresas que compunham o mesmo grupo econômico, “localizadas no mesmo endereço e com uma mesma estrutura administrativa e de pessoal, realizavam uma estranha divisão de custos e receitas” (GODOI, 2018, p. 290).

Ainda nos dizeres do Professor Marciano:

a empresa responsável pela elaboração dos projetos e instalação das cozinhas (prestação de serviços) obtinha uma receita superior ao dobro da receita atribuída à empresa responsável pela fabricação dos móveis, mas os custos/despesas da primeira empresa eram dez vezes menores do que os custos/despesas da segunda empresa (GODOI, 2018, p. 290).

Foram lavrados Autos de Infração relativos a omissão de receitas relativas ao ano-calendário de 1993, as quais são o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexamente, ao Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Segundo a autoridade fiscal responsável, as empresas Kitchens Cozinhas e Decorações Ltda., apesar de parecerem pessoas jurídicas distintas, na realidade configuram um único contribuinte. A fiscalização considerou que essa operação se trata de simulação.

⁸² Acórdão 107-08.326, sessão de 09 de novembro de 2005, Relator Luiz Martins Valero, Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara.

Em defesa foi alegado que as empresas apontadas exercem “atividades autônomas e diversas”, afirmando que cabe a uma empresa a elaboração de projetos, venda de eletrodomésticos e a instalação e cabe a outra fabricação dos móveis com base nos projetos elaborados pela primeira. Alegou ainda que há diferença no número de empregados e filiais e nos tributos que competem ao recolhimento de cada uma delas. Em síntese, o contribuinte afirma que são empresas distintas.

Os julgadores da Delegacia de Julgamento de São Paulo, por unanimidade, descartaram a hipótese de simulação e concluíram que as referidas empresas constituem pessoas jurídicas distintas⁸³. Dessa forma, retificaram o procedimento fiscal originário, excluindo a omissão de receitas da Kitchens Cozinhas e Decorações, pois essa não é o sujeito passivo dos lançamentos, então nada deve ser exigido dela.

Os autos foram remetidos ao Conselho de Contribuintes para o reexame necessário e o contribuinte interpôs recurso voluntário.

O Conselho reverteu, por unanimidade, o julgado da Delegacia de Julgamento, fundamentando com a qualificação jurídica contida no trabalho da fiscalização. O Conselheiro Relator do acórdão menciona vários indícios que conduziram à conclusão de que a empresa teria praticado atos simulatórios, como a fraude à lei, visando apenas:

a fuga da tributação pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de grande parte de suas receitas da atividade empresarial, mediante sua tributação pelo Imposto sobre Serviços (ISS), tributo municipal, cuja alíquota é inferior à soma das alíquotas efetivas do ICMS e do IPI (BRASIL, 2005, p. 24).

Afirma o Relator que quando se trata de negócios jurídicos simulados, as provas indiciárias predominam sobre as provas documentais (diretas)⁸⁴.

⁸³ A Delegacia de Julgamento refutou as conclusões trazidas pela autoridade fiscal no sentido de considerar as duas empresas como sendo uma só. Complementando o que foi dito: “fatos como o valor relativo à prestação dos serviços alcançar 67,89% dos pedidos; excesso nos preços praticados por uma com a compensação na subavaliação dos preços de venda dos produtos da outra; a unidade de departamentos de venda e administrativo; identidade de sócios e o uso do mesmo logotipo, não convenceram a Turma que as duas empresas citadas configuravam de fato, uma. Colacionaram acórdão do 22 Conselho de Contribuintes exarado em desfavor da pretensão fiscal em cobrar IPI de ambas empresas por entender que constituía um só polo. Com isso, concluíram que as referidas empresas constituem pessoas jurídicas distintas.” (BRASIL, 2005, p. 8).

⁸⁴ O Relator complementa a sua escolha pela prova indireta da seguinte forma: “tenho votado nesta Câmara no sentido de que a presunção simples, na qualidade de prova indireta, é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes, o que é muito diferente de uma autuação lastreada apenas no primeiro elemento colhido pelo Fisco. Se os fatos relatados pelo fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, e convencerem o julgador, a prova estará feita.” (BRASIL, 2005, p. 14)

Em suma, o Relator concluiu que o único propósito da operação dessa operação de segregação de atividades foi a economia de tributos à custa da utilização de pessoa jurídica existente apenas formalmente, sendo a operação, portanto, simulada.

7.1.3. Comparação entre o Caso Unilever e o Caso Kitchens sob a ótica do princípio da segurança jurídica

Após a exposição dos casos, é possível perceber que, mesmo diante de operações similares, a autoridade fiscal poderá julgá-las das mais variadas formas.

Ao ler ambos os acórdãos proferidos na seara administrativa, é possível perceber que as divergências e debates giram em torno do conceito de simulação, pois muito se discute nos votos que tratam sobre o planejamento tributário se teria ou não ocorrido simulação por parte do contribuinte.

O conceito de simulação utilizado pela fiscalização tem sido o alvo de grande insegurança jurídica para os contribuintes. Isso porque esse conceito se tornou uma verdadeira “carta branca” para o Fisco aplicá-lo, tendo em vista que a legislação ainda não cuidou de positivizar critérios claros e precisos sobre quais seriam os limites do planejamento tributário.

O professor Marciano afirma que “por força das peculiaridades da nossa legislação, o conceito de simulação, que somente na aparência se revela como algo simples e incontroverso, **constitui o cerne do problema jurídico dos limites do planejamento tributário** no direito brasileiro” (GODOI, 2018, p. 291) (Grifos nossos).

Um dos pontos mais relevantes quando se discute os limites do planejamento tributário é mencionar o parágrafo único do artigo 116, do CTN (BRASIL, 1966)⁸⁵. É justamente a ausência de regulamentação desse dispositivo no âmbito federal que tem ocasionado na aplicação do conceito amplo de simulação pelas autoridades administrativas federais.

Grande parte da doutrina permanece presa ao simples conceito de simulação como sendo a divergência entre a vontade real e a vontade declarada, como Alberto Xavier (XAVIER, 2001, p. 52).

⁸⁵ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos **a serem estabelecidos em lei ordinária**. (BRASIL, 1966) (Grifos nossos).

No entanto, esse conceito não é tão simples assim, pois, caso fosse, não haveria tantas disparidades nos julgamentos administrativos, os quais mencionam os mais variados conceitos de simulação (GODOI, 2018, p. 292-293).

Retornando a análise dos casos, percebe-se que é inconteste que em ambos os casos as empresas, industrial e atacadista, realmente existiam e possuíam objetos sociais que eram efetivamente exercidos.

Analisando o caso da Kitchens, percebe-se que há uma divisão artificiosa de receitas entre as duas empresas do grupo e o principal argumento é que a empresa que presta o serviço de elaborar os projetos de cozinha, apesar de ter um custo menor do que o da empresa fabricante dos móveis de cozinha, auferia receita superior à receita da fábrica. Soma-se a esse argumento o fato de ambas as empresas terem o mesmo endereço, mesma estrutura administrativa e mesmo contador (GODOI, 2018, p. 304).

O caso Unilever, em que o contribuinte obteve êxito no julgamento, faz levantar um questionamento a respeito do único voto vencido em relação ao voto do relator. O voto vencido focou no ponto de que “a transferência de atividades industriais para a IGL não tinha outro objetivo que não o de se livrar de uma tributação específica.” (BRASIL, 2013, p. 28). O voto vencedor afirmou que seria “natural” que a inovação legislativa trazida pela legislação do PIS/COFINS monofásicos induziria os grupos econômicos a segregarem as atividades das empresas. Dessa forma, nos dizeres do Professor Marciano: “como explicar que, mesmo unidos por essa mesma constatação, os votos vencido e vencedor tenham chegado a conclusões tão diversas?” (GODOI, 2018, p. 306).

É justamente nesse ponto que é preciso retomar ao tema-problema inicial, que é o planejamento tributário e a segurança jurídica nos julgados do CARF.

O primeiro contraponto travado na jurisprudência administrativa é: como que casos similares, como o da Unilever e da Kitchens podem ser julgados de formas distintas? Como o Conselho Administrativo pode entender em operações similares, que em uma operação houve simulação e na outra não?

O segundo contraponto seria: como que dentro de um mesmo caso, como é o da Unilever, o voto vencedor e o vencido podem partir da mesma constatação, mas chegam à conclusões díspares?

É nesse cenário de completa insegurança jurídica que o contribuinte brasileiro está inserido e a solução parece não chegar. E o pior, o voto da Ministra Cármen Lúcia na ADI 2.446, que era uma esperança para os tributaristas, não representou nenhum avanço no campo do planejamento tributário.

Dessa forma, propõe-se como solução a edição da lei ordinária conforme determina o parágrafo único do artigo 116, do CTN (BRASIL, 1966), bem como que sejam elaborados critérios claros e precisos que sirvam tanto para o Fisco desconsiderar os planejamentos tributários, quanto para para nortear as operações realizadas pelo contribuinte.

7.1.4. Caso Transpinho

A operação de reorganização societária da empresa Transpinho Madeiras LTDA. para a formação do capital social da empresa Saiqui foi desconsiderado pelo Fisco com base nos argumentos que serão abaixo detalhados. É ver a ementa do acórdão⁸⁶:

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.

GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%.

Recurso Especial do Contribuinte Negado. (BRASIL, 2016, p. 1)

Passa-se a análise dos fatos.

A empresa Transpinho Madeiras LTDA realizou operação de reorganização societária que, por meio de uma cisão parcial, transferiu parte dos seus imóveis e florestas para a integralização de capital da empresa Saiqui Empreendimentos Imobiliários LTDA, fato que, ao ver do Fisco, afastou à tributação de ganhos de capital e receitas operacionais.

Argumenta a Fazenda que, caso a Transpinho tivesse vendido diretamente para a Saiqui, no ano de 2006, em que ela tributou seus rendimentos sob a sistemática do Lucro Presumido, na venda das florestas usar-se-ia o coeficiente de presunção de 8% e na venda

⁸⁶ Acórdão nº 9101-002.429, Relator: Marcos Aurélio Pereira Valadão. A matéria discutida no processo é principalmente o Imposto de Renda de Pessoa (Jurídica), sendo as recorrentes a empresa Transpinho Madeiras LTDA. e a empresa Saiqui Empreendimentos Imobiliários LTDA e a recorrida é a Fazenda Nacional.

dos terrenos haveria a tributação como ganho de capital, sendo, portanto, em sua integralidade, sem aplicação de coeficiente de presunção. Já no ano de 2008, em que a Transpinho tributou seus rendimentos sob a sistemática do Lucro Real, o valor total da alienação seria adicionado ao resultado já apurado.

Assim, a Saiqui foi criada para encobrir o real fato gerador da obrigação tributária e o verdadeiro vendedor dos imóveis teve como resultado o menor pagamento de tributos.

Diante desse panorama, a fiscalização chegou a duas conclusões: tal operação societária teria como único fim a redução da carga tributária sobre os seus rendimentos, não havendo propósito negocial para justificá-la, tendo o contribuinte agido com fraude e simulação. Foi aplicada uma multa de 150% como penalidade, prevista no art. 44, I, c/c § 1º, da Lei no 9.430/96 (BRASIL, 1996).

As empresas Transpinho e Saiqui apresentaram impugnação alegando basicamente:

Ambas as empresas apresentaram impugnação, alegando, no que importa a presente análise, que: (i) a desconsideração da personalidade jurídica da Saiqui era impossível, pois a fiscalização não apresentou prova concreta da caracterização de simulação; (ii) a reestruturação societária tinha como objetivo a racionalização e diversificação dos negócios, haja vista que as duas empresas exerciam atividade ligadas à exploração de madeira e possuíam em seus ativos imóveis dissociados das atividades por ela exercidas, tendo sido criada a Saiqui, em duas integralizações de capitais com o intervalo de dois anos, para a exploração imobiliária, e persistindo a Transpinho na industrialização e transporte de madeiras; (iii) outros negócios imobiliários foram praticados durante todo o período, anexando três contratos de compra e venda realizados no mesmo íterim; (iv) não houve qualquer prova de que a Transpinho recebeu ofertas prévias aos imóveis integralizados na Saiqui e posteriormente alienados, o que é comum em planejamentos lastreados exclusivamente na economia tributária; (v) outros imóveis da Transpinho foram integralizados em Saiqui e alienados mais de três anos depois, o que demonstra que a constituição de Saiqui não teve como único objetivo a venda dos imóveis auçada pela fiscalização; (vi) não houve a prova cabal de simulação no caso concreto; (vii) a CF/88 consagrou a autonomia privada como direito fundamental e o poder público não pode intervir nas relações particulares sem lei que o permita; (viii) o parágrafo único do art. 116 do CTN ainda pende de lei regulamentadora o que impede a utilização da teoria do propósito negocial, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da segurança jurídica. (VIEIRA, 2018, p. 93).

O Conselheiro Relator, Marcos Aurélio Pereira Valadão, considerou abusiva e simulada a operação, sob o fundamento da ideologia socializante, que tem servido para suportar a manutenção de exigências tributárias lançadas sobre operações legítimas, que buscaram a obtenção de economia de tributos. Afirma em trecho do seu voto que “o interesse coletivo que deve delimitar aquela autonomia privada” e, ainda, apesar de ter prevalecido no mundo o pensamento liberal, o qual privilegia a liberdade econômica e a propriedade privada, tal pensamento foi superado pois passou-se a priorizar o bem-estar

social, sendo exemplificado por meio de vários dispositivos da Constituição Federal, inclusive em seu preâmbulo.

É ver trecho do acórdão:

Porém, o que não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais acima expostos - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, é que, para a adoção dessas operações, seja analisado única e exclusivamente, o seu aspecto tributário (falta de propósito negocial). (BRASIL, 2016, p. 11).

O acórdão justifica a classificação da operação como simulada e a consequente qualificação da multa da seguinte forma:

Por outro lado, a adoção de operações de reorganização societária, pelas empresas, de forma a esconder, ou subtrair à incidência tributária, a verdadeira operação da qual resulta as operações, implica a consideração dessas operações como **simuladas**, com a consequente qualificação da multa de ofício aplicada. (BRASIL, 2016, p. 12)

No caso em questão, o contribuinte, além de ter agido dentro da sua autonomia privada e em perfeita conformidade com a lei, não visou encobrir qualquer ato jurídico, pois a operação de cisão foi ostensiva e pública, tendo sido devidamente registrada nos órgãos competentes.

O que houve, na verdade, foi um jogo de palavras em que o julgador tentou fazer parecer que houve de fato um ato simulatório ao dizer "esconder, ou subtrair à incidência tributária, a verdadeira operação", fato que é totalmente descabido. Senão, estar-se-ia diante de uma simulação pelo simples fato de ter sido criada outra pessoa jurídica, mas o ponto crucial a ser destacado é que essa operação societária foi realizada por meio de uma cisão lícita e levada a registro, não fazendo sentido algum caracterizá-la como simulada pelo simples fato de ter entendido que não houve motivação extratributária.

Dessa forma, se o Fisco assim entende, poderia ser questionado onde é que o legislador estabeleceu a obrigação do indivíduo concentrar todo o seu patrimônio em uma única pessoa jurídica. Caso assim fosse, estaria desconsiderando por inteiro o risco envolvido na atividade empresarial, os princípios constitucionais garantidores da liberdade do exercício econômico e ainda, o direito constitucional de integralizar o patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (art. 156, § 2º, I, CR/88).

O legislador não procedeu dessa forma. Pelo contrário, não há norma alguma de direito privado que vede a reorganização societária, tampouco norma de direito tributário que tenha exigido razões extratributárias para tanto. Em resumo, todo esse cenário criado pelo julgador não encontra respaldo legal.

Tal decisão também retrata a insegurança jurídica que o contribuinte/empresário está sujeito, pois, ainda que se haja dentro dos parâmetros da legalidade, o Fisco pode entender que não há propósito negocial e ainda aplicar a multa agravada de 150% em decorrência de simulação dolosa.

Sobre a questão de o Fisco ter invalidado vários planejamentos tributários por entender que houve simulação, espanta não só aos contribuintes, mas aos aplicadores do direito de um modo geral. É ver trecho do livro de Fábio Piovosan Bozza, citando Marco Aurélio Greco:

como lembra Marco Aurélio Greco, é preciso também reconhecer que a jurisprudência administrativa federal tem aplicado a simulação extrapolando as balizas da vontade, do motivo e da causa, com o intuito de alcançar toda e qualquer situação tida como estranha ou inusual, da qual resulte inadequação, inequivalência, discrepância ou desconformidade: entre forma e substância; entre forma jurídica e natureza do fato gerador; entre vontade querida e ato praticado; entre fato revelado e efetiva realidade; entre atos formais e intenção subjacente; ou entre objetivo do ato praticado e objetivo real - apenas para citar algumas expressões presentes nesses julgados (BOZZA, 2015, p. 277).

Em suma, é possível perceber a insegurança a que o empresário está exposto. É estarrecedor imaginar que ainda que o contribuinte faça um planejamento tributário dentro da completa legalidade, o Fisco pode simplesmente desconsiderá-lo sob fundamentos arbitrários, em desacordo com os preceitos constitucionais, em especial com o Princípio da Legalidade, trazendo um cenário de completa insegurança jurídica.

7.2. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA JURÍDICA (“PEJOTIZAÇÃO”)

O Caso do Hospital Santa Helena e o Caso Globo tratam de um tipo de planejamento tributário em que há a prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica. No caso, a operação de contratação por pessoa jurídica interposta é chamada de “pejotização”.

Atualmente, é inconteste a possibilidade de prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, através de pessoa jurídica regularmente constituída, nos termos do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005⁸⁷ (BRASIL, 2005).

⁸⁷O artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 dispõe que “para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.” (BRASIL, 2005)

Por meio dessa lei, a prestação de serviços por meio de pessoa jurídica terá o mesmo tratamento fiscal e previdenciário aplicável às pessoas jurídicas, salvo nos casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, conforme determina o artigo 50 do Código Civil (BRASIL, 2002)⁸⁸.

Referida lei pretendeu solucionar a controvérsia existente sobre a possibilidade de prestação de serviços jurídicos personalíssimos por pessoas jurídicas, bem como sobre quais seriam as consequências tributárias.

Sobre essa lei, foi ajuizada Ação Direta de Constitucionalidade número 66 pela Confederação Nacional da Comunicação Social em 11/09/2019. A Relatora é a Ministra Carmen Lúcia. O principal argumento mencionado é a valorização do trabalho humano como objetivo fundamental.

No entanto, tal questão ainda é muito debatida, pois o Estado continua identificando problemas na prática da denominada “pejotização”. Isso porque ela contribui para a perda de arrecadação não só tributária, mas também previdenciária, em razão da desoneração de exações incidentes sobre a folha de salários das empresas que optam por contratar serviços prestados por pessoas jurídicas, ao invés de contratar pessoas físicas submetidas ao regime celetista (SILVA, 2019, 347).

Adianta-se que o entendimento atual da Receita Federal é o de que os serviços prestados antes da vigência do artigo 129 da Lei no 11.196/2005, devem ser tributados diretamente na pessoa física, pois ela que é a verdadeira prestadora dos serviços dessa natureza.

Humberto Ávila resume essa situação da seguinte forma: “assim, o Fisco ‘desloca’ as receitas auferidas pela pessoa jurídica para a pessoa física, nesta efetuando a tributação, com os acréscimos legais de multa e de juros” (ÁVILA, 2014, p. 133).

Antes de adentrar aos casos concretos, é importante ter em mente três conceitos cruciais para entender os casos de “pejotização”, são eles: relação de emprego, trabalho autônomo e pessoa jurídica.

A relação de emprego é um conceito dado pelo artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) (BRASIL, 1943)⁸⁹. Para configurá-la, é necessário que se cumpra

⁸⁸ O artigo 50 do Código Civil (CC) determina que: “Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.” (BRASIL, 2002).

⁸⁹ “Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.” (BRASIL, 1943).

alguns requisitos, são eles: pessoa física, pessoalidade, subordinação, onerosidade e não eventualidade.

Assim, nos termos da CLT, para ter relação de emprego, o trabalho deverá ser prestado por uma pessoa física, não podendo ser por pessoa jurídica. Deve ser exercido com pessoalidade, ou seja, o trabalhador só poderá ser substituído nas hipóteses previstas em lei ou mediante a concordância do empregador. A subordinação é considerada como elemento central na caracterização da relação de emprego, nela, o empregado deverá acatar as diretrizes específicas da prestação de serviços, pois segundo o princípio trabalhista da alteridade, os riscos da atividade são assumidos exclusivamente pelo empregador. A onerosidade é a contraprestação pecuniária que se manifesta mediante pagamento de salário. E, por fim, a não-eventualidade corresponde a habitualidade na prestação de serviços.

Em contraposição a esses requisitos, o trabalho autônomo é aquele exercido sem vínculo empregatício, em que o prestador assume os riscos da sua atividade. A prestação de serviços se desenvolve de forma eventual e, nos termos do art. 442-B, da CLT (BRASIL, 1943), “a contratação do autônomo, cumpridas por este todas as formalidades legais, com ou sem exclusividade, de forma contínua ou não, afasta a qualidade de empregado prevista no art. 3º desta Consolidação.” (BRASIL, 1943).

Por fim, a pessoa jurídica é uma ficção jurídica fruto de um fenômeno histórico e social e “consiste em um conjunto de pessoas ou bens, dotado de personalidade jurídica própria e constituído na forma da lei, para a consecução de fins comuns.” (GONÇALVES, 2017).

Pela leitura do artigo 50, do Código Civil (BRASIL, 2002), percebe-se que as “pessoas jurídicas são entidades a que a lei confere personalidade, capacitando-as a serem sujeitos de direitos e obrigações” (GONÇALVES, 2017).

Abaixo, destaca-se os casos de “pejotização” com suas peculiaridades e, após, será feita uma comparação entre eles sob a ótica do princípio da segurança jurídica.

7.2.1. Caso Hospital Santa Helena

O Caso do Hospital Santa Helena foi julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em 05 de dezembro de 2018⁹⁰.

⁹⁰ Acórdão 2401-005.900, sessão de 05 de dezembro de 2018, Relator Rayd Santana Ferreira, Segunda Seção de Julgamento. 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Trata-se de lançamento fiscal concernente às contribuições previdenciárias patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade decorrentes dos riscos do trabalho, além das contribuições destinadas a outras entidades, em relação ao período de 01/2011 a 12/2011. Vide, abaixo a ementa do acórdão:

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/ dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. **Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.**

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora (...) (BRASIL, 2018, p. 1).

No caso, o relatório fiscal entendeu que os trabalhos desempenhados pelos empregados do Hospital eram remunerados de forma indevida, pois eram feitos de forma globalizada e sem individualização para a pessoa jurídica interposta, tendo supostamente como finalidade afastar os encargos decorrentes da relação de emprego. Para a fiscalização, configurou-se a chamada “pejotização”.

O auditor concluiu pela existência irregular da empresa, pois houve uma redução na carga tributária, já que não eram recolhidas todas as alíquotas exigidas pela legislação para custeio das contribuições previdenciárias e sociais. Utilizou-se como fundamento o parágrafo único, do artigo 116 do CTN e o artigo 118, incisos I e II do CTN (BRASIL, 1966).

Os segurados são médicos e demais profissionais da área de saúde e, segundo o auditor, o Hospital conta com esses profissionais como membros da sua equipe profissional, mas que, internamente, “se utiliza da ‘PEJOTIZAÇÃO’ para ser um ‘HOSPITAL FANTASMA’ que funciona sem uma estrutura adequada de médicos vinculado diretamente a ele (...)” (BRASIL, 2018, p. 4).

Complementa-se que o auditor afirmou que foram juntados aos autos os contratos firmados entre o hospital e as empresas prestadoras de serviços, que conteriam cláusulas demonstrativas da existência dos pressupostos do vínculo empregatício.

O voto do Relator, Rayd Santana entendeu que o lançamento estaria em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria e, por isso, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte (Hospital Santa Helena).

Utilizou-se como fundamento o preceito constitucional da atividade econômica e o relator considerou que é lícito ao profissional que presta serviços fazê-los por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra proibição legal.

O voto mencionou a Lei nº 11.196/05 (BRASIL, 2005), por meio da qual a legislação tributária passou a admitir a criação de pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais, científicos, artísticos e culturais, devendo elas ter o tratamento fiscal e previdenciário aplicável as pessoas jurídicas.

Foi afirmado no voto sobre o limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica, imposto pela CLT. Tal limite estaria disposto nos artigos 2º, 3º e 9º da CLT (BRASIL, 1943)⁹¹. Mas, em resumo, nos termos do próprio relator: “patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego.” (BRASIL, 2018, p. 17)⁹².

O Conselheiro afirmou que não restou comprovados os requisitos legais necessários para a configuração do vínculo empregatício, destaca como sendo especial o requisito da subordinação (BRASIL, 2018, p. 19).

E completa que “é necessário observar que a pessoalidade não é relevante na distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 (BRASIL, 2005), que explicitamente afasta a questão do caráter

⁹¹ Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. (...)

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual. (...)

Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação. (Grifei)

⁹² Afirma o relator que caso “constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços (pessoas jurídicas), a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.” (BRASIL, 2018, p. 19).

personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõe a sociedade prestadora de serviços.” (BRASIL, 2018, p. 21). Trazendo a afirmação teórica para o caso concreto, afirma o relator que as empresas que prestam serviços ao Hospital têm agendas dinâmicas, sendo elas as responsáveis pela definição de sua disponibilidade para exercerem suas atividades. Logo, não há o que se falar em controle de jornada.

Sobre a habitualidade, o relator pontua que esta não é relevante para a distinção da prestação de serviços por pessoa jurídica ou física, pois tanto em uma, como na outra, pode ocorrer a presença ou ausência da habitualidade.

Iguala-se a habitualidade, a análise da onerosidade. Esta também não é determinante para distinguir a prestação de serviços por pessoa jurídica ou física, pois o pagamento pelos serviços prestados estará sempre presente.

Por fim, a subordinação, que é considerada um ponto importante na distinção entre uma relação de emprego e a prestação de serviços. No caso, ela está presente como requisito da relação de emprego. Mas o relator ressalva que “não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.” (BRASIL, 2018, p. 21).

E o relator concluiu o seu voto afirmando que o Fisco não trouxe para os autos prova contundente das alegações formuladas. Deveria ter demonstrado o vício de consentimento, a pessoalidade e a subordinação alegada.

Além da ausência dos requisitos necessários para constituir uma relação de emprego, o relator também evidenciou que a função do Fisco não é presumir a ilicitude da conduta do contribuinte, mas sim, aplicar a lei tributária nos seus exatos termos (BRASIL, 2018, p. 23)⁹³.

Cediço que não cabe ao Fisco presumir a ilicitude da conduta do contribuinte, tampouco emitir opinião sobre a legislação vigente. É seu dever, ao reverso, aplicar a lei tributária, agindo no sentido da desconstituição dos negócios jurídicos eivados de vício, como, por exemplo, nos casos de fraude ou simulação.

Dessa forma, conclui-se que, nesse processo o ponto crucial para que o relator desse provimento ao pleito do contribuinte foi a presença ou não dos requisitos presentes na relação de emprego. No entender do relator, a fiscalização não levou aos autos provas

⁹³ Sobre as afirmações aduzidas pela fiscalização, o relator afirmou que é “Cediço que não cabe ao Fisco presumir a ilicitude da conduta do contribuinte, tampouco emitir opinião sobre a legislação vigente. É seu dever, ao reverso, aplicar a lei tributária, agindo no sentido da desconstituição dos negócios jurídicos eivados de vício, como, por exemplo, nos casos de fraude ou simulação” (BRASIL, 2018, p. 23).

contundentes de que haveria relação de emprego, fato que acarretaria na desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviço e o consequente recolhimento dos tributos devidos.

7.2.2. Caso Globo

O Caso da Globo Comunicação e Participações S/A, igual ao caso do Hospital Santa Helena, trata, também, de contribuições sociais previdenciárias. Foi julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em 13 de fevereiro de 2019⁹⁴.

Trata-se de lançamento fundamentado na ausência de declaração e recolhimento da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). Afirma-se que as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados que prestaram serviços não foram recolhidas.

No Relatório Fiscal entendeu-se que houve a contratação de profissionais sob a forma de pessoas jurídicas para acobertar vínculo com segurado empregado⁹⁵. Ainda, segundo a fiscalização, foi afirmado que a Globo mantinha em seu corpo funcional centenas de profissionais trabalhando “com todas as características e pressupostos fáticos normalmente observados nas relações entre empregadores e segurados empregados, embora acobertados sob a forma de contratações celebradas entre pessoas jurídicas.” (BRASIL, 2019, p. 3). Referidos tributos dizem respeito ao período de apuração de 01/04/2010 a 31/12/2010.

O Julgamento da 8ª Turma da DRJ de Belo Horizonte, por unanimidade de votos, concluiu pela procedência parcial, cancelando parte do lançamento correspondente ao Debcad 51.009.3469, mantendo o Debcad 51.0093477.

Em sede de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, foi alegada a invasão de competência da Justiça do Trabalho, nos termos do art. 114, inciso IX, da CR/88 (BRASIL, 1988); a falta de previsão legal para a desconsideração dos contratos; a

⁹⁴ Acórdão 2402-006.976, sessão de 13 de fevereiro de 2019, Relator Denny Medeiros da Silveira, Segunda Seção de Julgamento. 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

⁹⁵ Nos termos do Acórdão, “De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 32/53), não foram recolhidas à Previdência Social, e nem declaradas por meio de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados que prestaram serviços numa relação contratual que foi formalizada indevidamente como se fosse pactuada entre o autuado e as pessoas jurídicas das quais esses segurados são sócios. Também não foram recolhidas e não foram declaradas por meio de GFIP as contribuições incidentes sobre valores pagos a segurados empregados sob o título de ‘indenização’ previsto nas Convenções Coletivas de Trabalho – CCT.” (BRASIL, 2019, p. 2-3).

inaplicabilidade do art. 9º da CLT (BRASIL, 1943); o cerceamento de defesa; a inexistência de relação de emprego; a falta de comprovação da subordinação; a possibilidade de prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas; eventualidade e não habitualidade na prestação dos serviços; a ausência da onerosidade; aplicação do art. 129 da Lei 11.196/05 (BRASIL, 2005) para fins previdenciários; a cessão de mão de obra; a retificação do Debcad 51.009.3469; a não incidência de contribuições sobre a verba indenizatória prevista em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) e, por fim, a inconstitucionalidade das contribuições ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) e ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e descabem os juros de mora sobre a multa de ofício.

O Acórdão do caso em comento traz a seguinte ementa:

ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO.

Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

NORMA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFICÁCIA. APLICAÇÃO. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, se constitui em norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Dessa forma, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

ART. 129. LEI 11.196/95. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO

O art. 129 da Lei 11.196/05 diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos, e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços (BRASIL, 2019, p. 1).

Ainda, afirmou o julgador que para esse planejamento ser considerado válido, ele não deve ser simulado, ou seja, a vontade exteriorizada deve corresponder à vontade real do agente. Além disso, deveriam ser considerados os seguintes indícios para enquadrar a operação como simulada: “(i) existência de propósito negocial; (ii) publicidade dos atos; (iii) espaço de tempo entre os atos sucessivos; (iv) diferença de valores constantes dos atos; (v) ocorrência da operação dentro de um mesmo grupo econômico; (vi) motivação para simular; (vii) reversão dos efeitos dos atos jurídicos praticados.” (OLIVEIRA, 2015, p. 122).

Dentre os pontos principais do Acórdão do caso em comento foi destacado o parágrafo único do art. 116 (BRASIL, 1966), sobre o qual o relator chegou a conclusão de que ele seria uma norma de eficácia contida e estaria apto a legitimar a desconsideração de atos e negócios jurídicos. Nesse tópico concluiu, pois, pela improcedência das alegações de invasão de competência e da ausência de fundamentação legal para a desconsideração das contratações efetuadas.

No que tange à alegação da caracterização de emprego, que se acredita que é o ponto crucial nas demandas que são caracterizadas como “pejotização”, a decisão recorrida afirma que a Recorrente não levou aos autos em sede impugnação nenhum elemento concreto capaz de demonstrar que os serviços foram prestados de maneira autônoma. O Acórdão decidiu que certas cláusulas contratuais realmente demonstram a presença da subordinação.

Sobre a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/05 (BRASIL, 2005) concluiu-se que ela não se aplica ao caso, sendo improcedente a defesa quanto a esse ponto.

Ao final foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, cancelando apenas os lançamentos das diferenças de Risco Ambiental do Trabalho (RAT)/ Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), uma vez que foram atingidos pela decadência.

Diante do exposto, nesse caso percebe-se que o julgamento considerou que estariam presentes os requisitos da relação de emprego. Logo, na parte que não foi atingida pela decadência, seria devido o lançamento efetuado.

7.2.3. Comparação entre o Caso do Hospital Santa Helena e o Caso Globo sob a ótica do princípio da segurança jurídica

Após a exposição dos casos, é possível perceber que, mesmo diante de operações similares, a autoridade fiscal poderá julgá-las de formas distintas.

Ao ler ambos os acórdãos proferidos na seara administrativa, é possível perceber que as divergências e debates giram em torno dos pressupostos que configuram a relação de emprego.

No julgamento do Caso do Hospital Santa Helena entendeu o relator que a fiscalização não levou aos autos provas contundentes de que haveria relação de emprego, fato que acarretaria a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviço e o conseqüente recolhimento dos tributos devidos.

Em contrapartida, no julgamento do Caso Globo, foi considerada a presença do elemento subordinação nas contratações, fato que caracteriza a relação de emprego.

Percebe-se que ambos os acórdãos foram proferidos pela 2ª Seção de Julgamento, na 4ª Câmara, mudando apenas a turma ordinária, no Caso do Hospital Santa Helena foi a 1ª Turma Ordinária e no Caso Globo foi a 2ª Turma Ordinária. No entanto, o resultado do julgamento desses processos foi completamente díspar, fato que reitera a ausência de segurança jurídica do contribuinte.

Apesar de no presente caso, o ponto em questão residir sobre a forma de contratação dos empregados, é possível perceber que os pontos basilares de muitos votos que tratam sobre o planejamento tributário seria a presença ou não da dissimulação dispostas no parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966). Ou seja, esse é um ponto em comum que permeia as divergências das decisões administrativas sobre a temática, sendo a chave que causa insegurança jurídica aos contribuintes.

Dessa forma, também no caso de “pejotização”, acredita-se que uma possível solução seria a edição da lei ordinária conforme determina o parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966), bem como que sejam elaborados critérios claros e precisos que sirvam tanto para o Fisco desconsiderar os planejamentos tributários, quanto para nortear as operações realizadas pelo contribuinte.

7.3. CONSIDERAÇÕES SOBRE ALGUNS CRITÉRIOS UTILIZADOS NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Inicia-se esse tópico com o questionamento de: qual é o papel do CARF no contexto atual?

A ausência de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 em nível federal, somada a desjudicialização da temática⁹⁶, fazem com que o CARF assumira um papel relevante na solução das controvérsias sobre o planejamento tributário.

Sobre a desjudicialização do planejamento tributário, Schoueri cita 04 principais razões:

- 1) Alto valor envolvido nas discussões e necessidade de garantias;

⁹⁶ Percebe-se que os contribuintes não levam as demandas para o Poder Judiciário, fato que ocasiona a desjudicialização da temática. As razões para isso são duas: os altos valores envolvidos nas autuações, somada a recorrente elaboração de programas de parcelamento (SCHOUERI, 2015, p. 103-115).

- 2) Recorrente edição de programas de parcelamento;
- 3) Longa duração dos processos administrativos e judiciais;
- 4) Insegurança jurídica pela ausência de jurisprudência nas cortes judiciais (SCHOUERI, 2015, p. 103-115).

Nesse contexto, a jurisprudência do CARF sobre a matéria passou a ser de suma relevância para a análise dos limites do planejamento tributário, sendo possível identificar alguns critérios doutrinários que são utilizados pelos julgadores (OLIVEIRA, 2015, p. 116).

A necessidade de critérios a serem estabelecidos pelo Conselho foi manifestado, inclusive, no voto do conselheiro João Francisco Bianco no caso Klabin:

Tema recorrente na doutrina, o planejamento tributário é motivo de muitas discussões e grandes discordâncias. A jurisprudência judicial é escassa e não aponta com firmeza um norte a ser seguido. Já a jurisprudência deste Conselho vem experimentando verdadeiro movimento pendular nos últimos tempos, passando de uma situação de "tudo pode", nos anos oitenta, para uma situação de "nada pode", nos dias atuais.

Tudo isso tem ocasionado muita insegurança entre contribuintes pois o CARF ainda não foi capaz de firmar uma orientação estabelecendo os limites do que é possível e do que não é possível fazer em matéria de economia de impostos. E esse quadro de indefinição transmite insegurança aos agentes do mercado e prejudica a atividade econômica, pois ninguém faz negócios sem ter certeza dos riscos que está assumindo.

Daí porque é necessário que este Conselho posicione-se estabelecendo critérios concretos e objetivos para a determinação do que pode e do que não pode ser feito, no âmbito do chamado planejamento tributário. A sensibilidade do julgador pode e deve servir como elemento importante do processo decisório. Mas não pode ser o único, sob pena de resvalarmos para o arbítrio, o que é obviamente incompatível com o princípio da legalidade, esteio maior do Estado Democrático de Direito.

É óbvio que cada caso é um caso e que as particularidades de cada situação de fato podem levar a conclusões diferentes. Mas é preciso estabelecer critérios objetivos e lógicos para, a partir deles, enquadrar as diversas situações de fato nos seus regimes jurídicos tributários específicos. Somente assim os contribuintes saberão com segurança que, sempre que ocorrer uma situação A, a consequência com certeza será B. E sempre que ocorrer a situação C, a consequência seguramente será D (BRASIL, 2010, p. 24).

É recorrente nas decisões sobre planejamento tributário a utilização do propósito negocial como critério para julgar as operações. Além dele, utiliza-se também o espaço de tempo decorrido entre os atos jurídicos praticados, a existência de motivação extrafiscal, a intenção dos agentes, a prática de negócios jurídicos entre partes relacionadas, entre outros (OLIVEIRA, 2015, p. 116).

Marco Aurélio Greco no livro “Estudos Tributários do II Seminário CARF” afirma que “desenhar critérios não significa ter respostas prontas para toda e qualquer

situação; significa ter um instrumental prévio que auxilie na compreensão da operação e, por decorrência, na construção da solução da eventual divergência entre Fisco e contribuinte” (GRECO, 2017, p. 19)

A proposta de estudo desses critérios é com base na maioria dos precedentes jurisprudenciais, pois, é claro que poderá ocorrer decisões isoladas que distoam da grande maioria. Ao invés de critérios, tecnicamente seria melhor considerar que seriam “tendências” da jurisprudência do CARF (ANDRADE, 2014, p. 294).

O autor Leonardo Aguirra afirma que existem duas fases da jurisprudência do CARF. A primeira seria uma tendência de examinar os limites do planejamento tributário sob a ótica da estrita legalidade, essa seria uma perspectiva mais formalista. A exemplo, o autor citou o critério cronológico que define que apenas o dolo, a fraude e a simulação seriam os obstáculos para a licitude da operação realizada pelo contribuinte (ANDRADE, 2014, p. 294).

Para exemplificar essa primeira fase, o autor colacionou alguns precedentes que corroboram esse entendimento e serão a seguir destacados:

“a) Acórdão nº 106-09.343, de 09.01.1997, sob a relatoria do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral:

‘IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita (CSRJ/01-01.874)’

b) Acórdão nº 101-93.616, de 20.09.2001, sob a relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni (que fundamenta seu voto na acepção de ‘negócio jurídico indireto’, à luz das lições de Alberto Xavier):

‘IRPJ – CSLL – SIMULAÇÃO – OPERAÇÕES DE SWAP – Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação.’ (ANDRADE, 2014, 295-296)”

Já a segunda fase dá um passo a frente da primeira. Nela, o dolo, a fraude e a simulação não seriam as únicas variáveis a serem analisadas, pois deveria ser considerado também o conceito de propósito negocial, abuso de formas, abuso do direito e fraude a

lei. O autor ainda coloca como crítica que muitas vezes os julgadores confundem tais conceitos acarretando decisões díspares para casos similares (ANDRADE, 2014, p. 294).

Para ilustrar essa fase, Leonardo Aguirra destacou o Acórdão nº 101-95.208 de relatoria do Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, julgado em 19.10.2005, pela 1ª Turma do 1º Conselho de Contribuintes.

Trata-se de caso de empresa de factoring, legalmente obrigada a apurar IRPJ, no regime de lucro real por conta de sua atividade. Posteriormente, foi constituída empresa de consultoria que prestava serviços à factoring e era optante pelo regime do lucro presumido. Assim, “a empresa sujeita ao lucro real deduzia de seu resultado as despesas incorridas com a contratação de serviços, enquanto que a empresa sujeita ao lucro presumido submetia à tributação as respectivas receitas obtidas.” (ANDRADE, 2014, p. 297).

Sobre esse caso, a fiscalização concluiu que a constituição da empresa de consultoria era uma forma simulada de diminuir o lucro da empresa de factoring, pois a maior parte do lucro do grupo era oferecido à tributação sob o regime de lucro presumido, havendo economia fiscal (ANDRADE, 2014, p. 297).

Sobre esse caso, Leonardo Aguirra concluiu que o CARF considerou a operação realizada pelo contribuinte simulada, da mesma forma em que ocorria na primeira fase, porém sob fundamentos que indicavam a tendência do CARF em reduzir a liberdade do contribuinte (ANDRADE, 2014, p. 298).

Sobre essa segunda fase, Aguirra concluiu que “é possível perceber uma tendência de as autoridades fiscais questionarem as estruturações de atos e negócios jurídicos que, embora estejam formalmente de acordo com a lei, tenham como único propósito a economia fiscal” (ANDRADE, 2014, p. 299).

O Marco Aurélio sugeriu a adoção de quatro critérios para a análise das operações realizadas pelo contribuinte. Segundo ele, esses critérios selecionados foram escolhidos com base na vivência prática dele sobre o planejamento tributário (GRECO, 2017, p. 32).

Greco afirma que os dois primeiros critérios têm natureza “negativa”, uma vez que se apoiam em defeitos identificáveis na operação. São eles:

- a) a legalidade e licitude dos atos e da operação realizada;
- b) a inexistência de patologias do negócio jurídico (simulação, fraude à lei, abuso) sejam as que afetem a validade do negócio sejam as que possam corresponder a uma hipótese de ineficácia perante o Fisco (abuso de formas) (GRECO, 2017, p. 32).

Os outros dois critérios têm natureza “positiva”, pois “buscam identificar na conduta do contribuinte qualidades cuja existência é essencial para assegurar os efeitos tributários pretendidos”. São eles:

- c) um critério focado no plano interno do negócio jurídico que dá relevo a motivo e finalidade ligados à operação bem como à congruência destes com o negócio celebrado e à respectiva causa jurídica (ou propósito negocial na terminologia adotada por Orlando Gomes, termo que é com este sentido por mim utilizado);
- d) um critério focado na dimensão externa ao negócio jurídico em que se perquire sua inserção no âmbito do empreendimento desenvolvido pelo contribuinte e no seu planejamento estratégico (GRECO, 2017, p. 32).

Para Greco, esses critérios formam uma “peneira sucessiva”. Caso a operação não se aplique a um dos critérios, ela poderá ser contestada pelo Fisco (GRECO, 2017, p. 32).

Ante o exposto, ainda que se possa perceber uma certa tendência do CARF nos julgamentos sobre planejamento tributário, mesmo assim não há consenso na doutrina sobre a temática, razão pela qual reitera-se a necessidade de que esses critérios sejam positivados de forma a pacificar parte dos debates sobre a temática e proporcionar segurança jurídica aos contribuintes.

Em síntese, diante da vastidão de operações que podem ser realizadas no âmbito particular, percebe-se que não existem respostas prontas, mas, é evidente que a elaboração de algumas premissas ou critérios proporcionariam a construção dessas respostas.

8 CONCLUSÃO

Expostos todos os conceitos importantes para o planejamento tributário e fixadas as premissas importantes, faz-se necessário concatenar os principais pontos para chegar às conclusões necessárias para o encerramento desse trabalho.

Inicialmente, foram abordados os princípios constitucionais que seriam aplicáveis ao planejamento tributário e, diante da divergência entre os princípios constitucionais, conclui-se que não há prevalência absoluta de um sobre outro, nem muito menos derrogação. O que deve ser considerado é o caso concreto e a conformidade deste com o ordenamento jurídico. Caso o planejamento tributário seja lícito e legítimo, não se deve aplicar um princípio genérico com o fito de desconsiderá-lo, lado outro, estaria instaurada uma situação de completa insegurança jurídica, dada a inerente abstratividade principiológica.

No capítulo 2, foi analisado o protagonista desse trabalho: o princípio da segurança jurídica. Ele é uma afirmação do Estado Democrático de Direito, devendo ser respeitado em todos os ramos do direito, merecendo ainda mais destaque no planejamento tributário, tendo em vista que esse instituto representa uma intercessão entre o direito privado e o direito público. O princípio da segurança jurídica é considerado um sobreprincípio, tendo em vista que ele se efetiva pela atuação dos demais, sendo um instrumento de garantia ao contribuinte contra as possíveis arbitrariedades que podem existir no exercício da competência tributária.

No capítulo 3, foram abordados alguns conceitos essenciais para entender o planejamento tributário em toda a sua complexidade. Primeiramente, apresentou-se a divergência sobre a elisão, a elusão e a evasão e considerou que a elisão fiscal é uma conduta lícita e que busca evitar a ocorrência do fato gerador ou diminuir o montante do tributo devido, devendo ocorrer antes da hipótese de incidência definida em lei, a evasão é uma conduta ilícita, que ocorre após o fato gerador e o contribuinte deixa de pagar o tributo e a elusão seriam os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte que se baseariam apenas na intenção de pagar menos tributo, ou seja, eles não teriam uma causa para justificá-los.

Ainda, no capítulo 3, foram abordados os critérios elaborados pela doutrina clássica para conferir certos parâmetros para a análise das operações realizadas pelo contribuinte, sendo eles os critérios da licitude dos meios utilizados, a cronologia dos atos praticados e a eficácia dos meios. Complementa-se que foi analisada também a relação

entre o direito tributário e o direito privado, a qual é inicialmente contemplada no artigo 109 do CTN (BRASIL, 1966). Ademais, foram estudadas algumas figuras do direito civil que são normalmente associadas às condutas do contribuinte em grande parte das decisões sobre a temática, são elas a simulação (com as suas diferenças para a dissimulação), o negócio jurídico indireto, a fraude à lei e o abuso de direito.

Depois de fixadas essas premissas de extrema relevância para conceituar e entender o planejamento tributário, o capítulo 4 foi dedicado exclusivamente para analisá-lo com todas as suas nuances e complexidades. Nesse capítulo, pretendeu-se demonstrar a lacuna legislativa existente no ordenamento jurídico brasileiro, bem como a utilização de conceitos amplos pelas autoridades julgadoras administrativas que contribuem para esse cenário de completa insegurança jurídica para o contribuinte, em razão da ausência de limites ao planejamento tributário.

Foi abordada ainda, a teoria de Marco Aurélio Greco sobre as fases do debate do planejamento tributário no Brasil, a qual foi adotada como marco teórico do presente trabalho, uma vez que ela traduz a controvérsia existente entre os pensadores sobre a temática.

O capítulo 5 foi dedicado ao estudo do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), introduzido por meio da Lei Complementar nº 104/2001. A partir dessa alteração legislativa, as discussões sobre o planejamento tributário no Brasil aumentaram, chegando, inclusive, ao Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da ADI 2.446, a qual discute a sua constitucionalidade.

Destaca-se que o legislador reformador, ao editar a Lei Complementar nº 104/2001 (BRASIL, 2001), estabeleceu que o procedimento de desconsideração deverá ser estabelecido em lei ordinária. No entanto, na União, referida lei nunca foi editada, fazendo com que a doutrina brasileira divirja sobre a real necessidade dessa norma. Ainda, foi ressaltado que não é possível afirmar que a edição de tal norma efetivamente traria segurança jurídica para os contribuintes, tendo em vista a infinidade de operações que os contribuintes realizam como forma de planejamento tributário.

E a conclusão que se chegou sobre essa polêmica, sob a ótica do princípio da segurança jurídica, é que a edição de tal norma poderia conferir previsibilidade para as ações dos contribuintes, uma vez que estes saberiam, ainda que minimamente, quais são os critérios que serão utilizados pelos julgadores e qual o procedimento necessário para invalidar tal operação. Dessa forma, apesar da complexidade da legislação tributária brasileira, sob a ótica do contribuinte, seria preferível um sistema tributário mais

complexo com a edição dessa norma, do que uma situação de insegurança jurídica no momento que o particular organizará suas atividades empresariais.

O teste do propósito negocial também foi abordado no capítulo 5 e entendeu-se que o fato do contribuinte agir com o escopo de economizar tributos, se estiver amparado pelo manto da legalidade, e se a operação realizada puder ser verificada na prática, essa motivação poderá ser considerada suficiente, não sendo cabível no ordenamento jurídico brasileiro o teste do propósito negocial.

Tendo sido feita todas essas considerações e fixadas as premissas relevantes para a análise do planejamento tributário, no capítulo 6 foram trazidos alguns casos julgados pelo tribunal administrativo sobre a temática para ilustrar o presente trabalho e conferir pragmatismo às discussões axiológicas mencionadas.

Da análise dos casos, sob a ótica da segurança jurídica, é possível perceber que a análise do planejamento tributário é casuística, tendo em vista que dentro da autonomia privada de cada contribuinte é possível realizar uma infinidade de operações de organização e reorganização societária.

No entanto, o fato dos casos serem numerosos não é justificativa para que não existam critérios para analisar as operações, nem procedimentos para desconsiderá-las, uma vez que isso contribui para um cenário de insegurança jurídica dos contribuintes.

O planejamento tributário realizado dentro dos limites legais é um direito do contribuinte e, como tal, não pode ser atingido por arbitrariedades não previstas em lei, tendo em vista que o princípio da segurança jurídica é a base do Estado Democrático de Direito que vivemos.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro**: limites ao planejamento tributário. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/D.2.2014.tde-11022015-134547. Acesso em: 2020-05-25.
- ÁVILA, Humberto. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária**. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) – Direito Tributário e o novo Código Civil – São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. Entre a permanência, mudança e realização do direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. A Prestação de Serviços Personalíssimos por Pessoas Jurídicas e sua Tributação: o Uso e Abuso do Direito de criar Pessoas Jurídicas e o Poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. Tese apresentada ao concurso de Livre Docência do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. **Segurança Jurídica**: sobre a distinção entre competências fiscais para orientar e autuar o contribuinte. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 100, 2008.
- BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada** - Série Doutrinária Tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- BRASIL. **Código Civil**. Brasília: Senado, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 19 julho 2020.

BRASIL. **Consolidação das Leis do Trabalho**. Brasília: Presidente da República, 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm. Acesso em: 19 de julho de 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 agosto 2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 24 agosto 2020.

BRASIL. **Estudos Tributário**: Carga Tributária no Brasil - Análise por Tributo e Bases de Incidência. Receita Federal. Março de 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 24 de julho de 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 77/99**. Brasília, DF, Câmara dos Deputados, 1999. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filenome=Dossie+-PLP+77/1999. Acesso em: 18 maio 2020.

BRASIL. **Lei Estadual nº 6.763/75**. Minas Gerais, 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_08.html. Acesso em: 26 de julho de 2020.

BRASIL. **Lei Estadual nº 19.978/2011**. Minas Gerais, 2011. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2011/19978_2011.html. Acesso em: 26 de julho de 2020

BRASIL. **Lei nº 11.196/2005**. Brasília: Presidente da República, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm. Acesso em: 12 de julho de 2020.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 97/2013**. Brasília, DF, Câmara dos Deputados, 1999. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/111843>. Acesso em: 01 setembro 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2.446**. Rel. Ministra Cármen Lúcia. Iniciou o Julgamento em 12/06/2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 01 julho 2020.

CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?**. Coimbra (Portugal): Edições Almedina, S.A., 2015.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARF, Acórdão nº 107-08.326, Processo nº 3808.000058/97-33, Relator: Luiz Martins Valero. Data da Sessão: 09 de novembro de 2005.

CARF, Acórdão nº 165.479, Processo nº 19515.001895/2007-11, Relator: Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. Data da Sessão: 28 de janeiro de 2010.

CARF, Acórdão nº 3403-002.519, Processo nº 19515.001905/200467, Relator: Ivan Allegretti. Data da Sessão: 22 de outubro de 2013.

CARF, Acórdão nº 2401005.900, Processo nº 14041.720112/201501, Relator: Rayd Santana Ferreira. Data da Sessão: 05 de dezembro de 2018.

CARF, Acórdão nº 2402006.976, Processo nº 16682.721028/201587, Relator: Denny Medeiros da Silveira. Data da Sessão: 13 de fevereiro de 2019.

CSRF, Acórdão nº 9101-002.429, Processo nº 11080.723307/2012-06, Relator: Marcos Aurélio Pereira Valadão. Data da Sessão: 18 de agosto de 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011).

CARVALHO, Paulo de Barros. **O Princípio da Segurança Jurídica**. Revista de Direito Tributário, v. 61, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 98, p. 159-180, 1 jan. 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. 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.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book.

CUNHA, Vinícius. **A segurança jurídica e sua natureza de sobreprincípio**. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/317448/a-seguranca-juridica-e-sua-natureza-de-sobreprincipio#:~:text=A%20famosa%20met%C3%A1fora%20da%20balan%C3%A7a,mediante%20as%20circunst%C3%A2ncias%20do%20caso,file:///C:/Users/raque/Downloads/20429-Texto%20do%20artigo-49646-1-10-20171010.pdf>. Acesso em: 18 de Agosto de 2020.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, in O**

planejamento tributário e a lei complementar 104. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. pp. 207 a 232. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2009.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal.** 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário.** 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. doi:10.11606/D.2.2011.tde-03092012-143317. Acesso em: 2020-06-16.

GERMANO, Livia de Carli. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos.** 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. doi:10.11606/D.2.2010.tde-19112010-083302. Acesso em: 2020-05-15.

GODOI, Marciano Seabra. **Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil:** sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. Brasília: Revista de informação legislativa: v. 49, n. 194 (abr./jun. 2012).

GODOI, Marciano Seabra de. Caso Unilever. Desmembramento do objeto social e sua atribuição a outras pessoas jurídicas, tendo como único motivo a redução de tributos. Uso e abuso desta antiga forma de planejamento tributário, à luz dos possíveis conceitos de simulação. *In:* GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sérgio André (Orgs.) **Planejamento tributário: limites e desafios concretos.** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**, volume 1: parte geral. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.

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

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário revisitado. *In:* OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.) **Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.** Brasília: CNI, 2017.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão no Direito Tributário Internacional *in:* ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática.** Volume 2. São Paulo: Dialética, 1988.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito;** tradução João Baptista Machado. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Norma Antielisão e outras alterações no CTN**. IOB – Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n. 7. São Paulo: IOB, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Elisão e Evasão de Tributos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Breves Notas Sobre o Planejamento Tributário**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2007.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário**. 2003. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/elisao-e-evasao-fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>. Acesso em: 12 de dezembro 2019.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades**: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. doi:10.11606/T.2.2010.tde-07122010-084143. Acesso em: 2019-06-16.

OLIVEIRA, Nicole Najjar Prado de. **A fundamentação das decisões do CARF em matéria de planejamento tributário**. . Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2015. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6936>. Acesso em: 26 de julho de 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Reinterpretando a norma de antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional**. RDDT 76/81/101, jan. 2002.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2020. E-book.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo IV. 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. E-book.

ROCHA, Sérgio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal?. *In: GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sérgio André (Orgs.) Planejamento tributário: limites e desafios concretos.* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

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

ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade tributária.** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 109, p. 11-33, out. 1972. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/36954>. Acesso em: 25 maio 2020. doi: <http://dx.doi.org/10.12660/rda.v109.1972.36954>.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Exigências da CIDE sobre royalties e assistência técnica ao exterior.** RET 37/144, jun.2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso.** São Paulo: Revista Direito Tributário Atual, n. 24, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes entre a Norma Geral Antielisão e seus Paralelos Brasileiros.** *In: ALMEIDA, Daniel Freire et. al. (Orgs.). Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos.* São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n. ja 2015, p. 103-115, 2015.

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

SILVA, Mariana Lopes da. A Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica e Eventual Configuração da Condição de Segurado Empregado (“Pejotização”), com Reflexos Previdenciários. *In: GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sérgio André; FARIA, Aline Cardoso de (Organizadores) e GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sérgio André (Coordenadores).* **Planejamento Tributário sob a ótica do CARF.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição.** São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. **O princípio da segurança jurídica no planejamento tributário.** 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: [10.11606/D.2.2016.tde-03082016-141727](https://doi.org/10.11606/D.2.2016.tde-03082016-141727). Acesso em: 11 julho 2020.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária.** 2.ed. São Paulo, 1954.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**: volume único. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

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

VIEIRA, Carlos Renato. O Caso Transpinho e a Prova com base em indícios no Planejamento Tributário. *In*: GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sérgio André (Orgs.) **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto. **A evasão legítima**: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. *Revista de Direito Público* n. 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Capacidade contributiva e mínimo existencial** in: SCHOUERI, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.