

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE PAULISTA DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

PROPÓSITO NEGOCIAL COMO LIMITADOR DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

FERNANDA MACIEL DE SOUZA ARANHA

ORIENTADOR: PROF. DR. ROQUE ANTONIO CARRAZZA
ÁREA: DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO – SP
10/2022

FERNANDA MACIEL DE SOUZA ARANHA

**PROPÓSITO NEGOCIAL COMO LIMITADOR DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

Monografia submetida à Faculdade de Direito
da Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo, como requisito parcial para a obtenção
do Grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza

**SÃO PAULO – SP
10/2022**

Souza Aranha, Fernanda Maciel de
/ Fernanda Maciel de Souza Aranha. -- São
Paulo: [s.n.], 2022.
60p. il. ; cm.

Orientador: Roque Antonio Carrazza.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) --
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
Graduação em Direito, 2022.

1. Planejamento tributário. 2. Propósito negocial.
3. Jurisprudência administrativa. 4. Segurança
jurídica. I. Carrazza, Roque Antonio. II. Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, Trabalho de
Conclusão de Curso para Graduação em Direito. III.
Título.

CDD

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, ao meu Orientador, Roque Antonio Carrazza, que aceitou me orientar neste trabalho.

Aos meus pais, Flávia Maciel e Fernando Aranha, pelo suporte incondicional em todos os momentos da minha vida, bem como pela dedicação e esforços constantes, que me fizeram chegar até aqui.

Aos meus professores que propiciaram um ensino de excelência e mantiveram meu sonho pela carreira jurídica. Em especial, ao Christiano Jorge dos Santos e à Eliana Faleiros Vendramini, que possibilitaram a realização de monitorias ao longo da graduação, alimentando minha vontade de construir minha trajetória profissional também na Academia.

Aos coordenadores e membros do Grupo de Estudos sobre Direito do Estado, do Observatório Constitucional Latino-Americano, pela oportunidade de aprofundar os estudos no Direito Público, bem como de escrever meu primeiro artigo científico.

Aos meus colegas de graduação e estágios, Ana Beatriz, Andréa, Fernanda, Isabella, Marcela, Paula e Raphaela, que transformaram minhas trajetórias acadêmica e profissional.

Às minhas atuais chefes e coordenadoras de estágio, Beatriz Alves e Gabriela Torres, pelo primeiro contato com o Direito Tributário e pela enriquecedora experiência profissional.

Por fim, a todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação acadêmica e pessoal.

RESUMO

ARANHA, F. **Propósito negocial como limitador do planejamento tributário à luz da jurisprudência do CARF.**

Este estudo pretende, através da análise jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), verificar como o propósito negocial, sem lastro normativo no ordenamento jurídico brasileiro, tem sido aplicado como um elemento de validade dos planejamentos tributários realizados. Isso porque a falta de lei que regule a temática acaba, manifestamente, gerando alto grau de subjetivismo dos julgadores, representando uma ameaça à segurança jurídica e, inclusive, ao princípio da legalidade tributária. Para tanto, foram utilizados os métodos dedutivo e indutivo, por meio dos quais os conceitos basilares serão estudados de forma ampla e, posteriormente, os dados particulares serão averiguados.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Jurisprudência do Carf.

ABSTRACT

ARANHA, F. Business purpose as a limiting element of the tax planning according to the decisions of the brazilian Tax of Appeals Council.

This study aims to examine how the business purpose theory has been applied as an element of validity in tax planning in Brazil, throughout the analysis of the Tax of Appeals Council's ("Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF") decisions. The reason of this research is that the deficit of a specific law that rules the subject invokes legal insecurity and threatens the principle of legality, since the Council interpretation relies on notable subjectivism. For this, both deductive and inductive approach methods were used, whereas the study will, at first, fix its attention at general concepts of tax planning and, ultimately, at specific law cases and the most common criteria addressed by the Counselors.

Keywords: Tax Planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Tax Appeals Council.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. Planejamento Tributário.....	9
1.1. A função da atividade tributária e o direito fundamental de economizar tributos.....	9
1.2. Definição do conceito.....	12
1.3. Elisão fiscal e evasão fiscal	15
1.4. Norma geral antilegisiva brasileira: o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional	21
2. Apontamentos sobre a ADI nº 2446/DF.....	24
3. Teoria do propósito negocial.....	30
4. O olhar do CARF acerca do propósito negocial.....	38
4.1. Análise jurisprudencial.....	38
4.1.1. Utilização de empresa-veículo para constituição do ágio.....	38
4.1.1.2. Acórdão nº 9101-006.049	40
4.1.2. Acórdão nº 1401-002.835.....	42
4.1.3. Acórdão nº 2301-005.933.....	44
4.1.4. Acórdão nº 9101-004.335.....	47
4.2. A postura administrativa e a (in)segurança jurídica.....	50
CONCLUSÃO	53
BIBLIOGRAFIA	56

INTRODUÇÃO

O contribuinte tem o dever de pagar tributos, a fim de propiciar arrecadação fiscal que vise assegurar algum retorno à sociedade. Para tanto, deve observar as normas jurídicas que preveem regras para declaração e recolhimento dos tributos envolvidos nas relações jurídicas com o Fisco. Isso, porém, não significa que o ordenamento jurídico vede a diminuição da carga tributária. Pelo contrário.

Não pode ser obrigado a suportar ônus tributário maior, quando, na realidade, dispõe de formas lícitas que reduzem o montante a ser pago. É dizer: tendo em vista que o Direito Tributário recai sobre a esfera financeira, é compreensível que o contribuinte necessite examinar não apenas como pagará o tributo, mas, também, explore as possibilidades lícitas de tornar a interferência em sua propriedade a menos intensa, dentro do escopo de licitude.

Em se tratando de pessoas jurídicas, estas têm garantido o direito à auto-organização, o que lhes propicia, dentro dos limites normativos, exercer plenamente sua atividade econômica, bem como estruturar-se da forma que lhe parecer mais vantajosa a fim de alcançar os resultados positivos pretendidos. Daí, surge a legitimidade de realizar planejamento tributário e, mais especificamente, a elisão fiscal.

Evidentemente, essa técnica deve ser praticada em conformidade com as possibilidades disponibilizadas pelo ordenamento, a fim de se evitar eventuais prejuízos ao erário, bem como ao interesse público de arrecadação. Do contrário, caso o contribuinte maneje técnicas fora do escopo legal (evasão fiscal), prejudicará a Administração Tributária, de tal sorte que sofrerá com a possibilidade de ter seus atos requalificados, na forma do art. 116, parágrafo único, do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001.

Todavia, na seara administrativa, observa-se uma crescente discussão quanto à aplicação (ou não) da teoria do propósito comercial (*business purpose theory*) como um critério de validade dos planejamentos tributários. Apesar da ausência de previsão legal expressa, há julgados do CARF que se dividem

quanto à abrangência do instituto de origem norte-americana no ordenamento jurídico brasileiro. Quer dizer, oscila entre a teoria formalista e a teoria materialista.

Por consequência, a segurança jurídica, sobreprincípio do Direito Brasileiro, é enfraquecida e, muitas vezes, alocada em plano secundário, a fim de viabilizar a eficácia da solidariedade social, da isonomia e da capacidade contributiva – valores que, inclusive, alimentam o entendimento de que a diminuição da carga tributária há de ser limitada.

Impõe-se, portanto, examinar como o propósito negocial se comporta na sistemática jurídico-tributária nacional e sua aplicação nos julgados administrativos do CARF, para, então, compreender os seus efeitos na legítima previsibilidade que o particular tem em relação aos atos das autoridades fiscais pertinentes

1. Planejamento Tributário

1.1. A função da atividade tributária e o direito fundamental de economizar tributos

A definição do conceito de planejamento tributário e sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro têm sido demasiadamente debatidas pela comunidade jurídica, em decorrência da carga ideológica que a compreensão quanto ao tributo ostenta, bem como da dificuldade de se estipular limites teóricos aos vários mecanismos que lhe compõe.

Tanto é assim que Greco (1998) aponta a relevância dos valores que envolvem os objetivos prescritos pela Constituição da República em termos tributários, na medida em que os meios necessários para a obtenção de um determinado fim são variáveis, estando alocados em um cenário envolto por uma pluralidade de compreensões e interesses de variados sujeitos das ordens econômica, jurídica e social¹.

¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 23-24.

Compartilhando essa visão, Rocha expõe que:

“O papel da ideologia no planejamento tributário mostra-se mais importante quando se tem a real noção do papel do intérprete da legislação tributária. Com efeito, o intérprete não é um autômato, ele integra o processo hermenêutico com sua pré-compreensão.”² (ROCHA, 2019)

Não se pode olvidar do caráter instrumental da tributação, voltando-se à arrecadação monetária para suportar despesas estatais. A intensidade e os limites dessa atividade acabam se situando em cenários de notável discrepância, na medida em que a maior ou menor carga tributária está intrinsecamente relacionada com a maior ou menor atribuição de encargos e responsabilidades ao Estado.

Por seu turno, Becker acentua que:

“(...) como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objetivo próprio’ (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política. Esta (a política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais.”³ (BECKER, 2007)

Giannetti (2017) traz à lume a constituição do Estado brasileiro como um Estado Fiscal, cujo funcionamento é viabilizado pela captação de tributos pagos por pessoas físicas e jurídicas, para fazer face aos vultosos gastos públicos com uma sociedade que visa o desenvolvimento social e econômico⁴. Nesse viés, a indispensabilidade da tributação fomenta o *dever fundamental de pagar tributo*⁵, em decorrência do qual não seria coerente fixar uma carga tributária minimalista.

Nesse cenário, os tributos operam como figuras elementares para a gestão de direitos fundamentais e da pluralidade de objetivos consagrados pela Constituição da República. À vista disso, não seria cabível reduzir o papel da

² ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 8.

³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 632.

⁴ Giannetti, Leonardo Varella. *O dever fundamental de pagar tributos em tempos de crise fiscal*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 233-235. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André. *Dever Fundamental de Pagar Impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

⁵ “(...) o dever fundamental do cidadão de pagar tributo possui raiz na Constituição. Ele nasce no ‘espaço aberto pela liberdade individual’, ou seja, na parte que ‘excede à liberdade reservada pelos indivíduos no pacto social’”. *Ibid*, p. 249.

tributação; tampouco impedir que o contribuinte lide com seu patrimônio como lhe parecer mais vantajoso, desde que dentro da licitude.

É interessante a exposição de Carrazza (2010), segundo quem o contribuinte tem o direito, amparado na Constituição, de reduzir seus custos tributários, em meio à alta concorrência que marca o atual mercado⁶. Quer dizer, visando a sobrevivência de sua atividade econômica, que acaba demandando vultosos custos para efetivo funcionamento, a pessoa jurídica não pode ser compelida a tolerar carga tributária elevada, ainda que sua redução seja viável, tão somente para agradar os fins arrecadatários do Estado.

Em defesa da legitimidade do planejamento tributário, Leão (2018) vislumbra o *direito fundamental de economizar tributos*, fundado na existência de uma Constituição tributária, a qual estabelece limites ao poder-dever de tributar, bem como garantias aos contribuintes face a eventuais arbitrariedades da Administração Pública⁷.

Criticando a teoria referente a suposto dever de pagar tributos, a jurista aduz que este tem como pilar a solidariedade, cuja significação é “(...) a preocupação e o comprometimento com o outro, envolvendo o dever de cooperação dos indivíduos em favor de grupos ou da coletividade.”⁸ A partir daí, há quem defenda que, por meio de uma tributação solidária, os valores do Estado seriam alcançados, pautados na isonomia contributiva.

Todavia, a tributação não é o único instrumento através do qual se consagra a solidariedade, havendo, pois, outras ferramentas legítimas para tanto. Isso porque

“(...) a arrecadação tributária não é a única fonte de custeio do Estado, na medida em que o Estado tem receitas financeiras decorrentes da sua atuação direta na Economia e da exploração de recursos minerais e dos bens públicos em geral, por exemplo. E, segundo, porque os recursos que permanecem

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 245.

⁷ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 46.

⁸ *Ibid*, p. 120.

na iniciativa privada são capazes de gerar riquezas e produzir benefícios à sociedade como um todo.”⁹ (LEÃO, 2018)

Ao tecer críticas e realizar estudos a respeito de certa temática, os teóricos tributaristas são marcadamente influenciados por suas visões acerca do papel Estado e a relação que este deve manter para com os contribuintes. A neutralidade hermenêutica denota uma mera pretensão ilusória, cujo alcance é impraticável, à vista dos influxos políticos e econômicos que permeiam a atividade do intérprete.

1.2. Definição do conceito

A observação preliminar acima feita revela-se insigne, pois o planejamento tributário ainda atravessa caminho turbulento relativo aos conceitos que lhe formam bem como aos limites no ordenamento jurídico. Nesse espeque, convém, em primeiro lugar, examinar o que vem a ser planejamento tributário e, posteriormente, ainda no plano conceitual, verificar as variadas considerações a respeito da elisão e da evasão fiscais.

Greco, em estudo sobre o planejamento fiscal, esclarece que:

“(...) planejamento tributário consiste na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto, ou a sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.”¹⁰ (GRECO, 1998)

Ao explicar sua colocação, o jurista menciona as lições de Mariz de Oliveira, para quem o direito de se auto-organizar seria elevado a nível constitucional, de tal sorte que o contribuinte seria livre para dispor da sua propriedade da forma que lhe fosse mais conveniente. Corresponderia, pois, ao *exercício de um direito constitucionalmente garantido*¹¹.

Conforme explicitado por Rocha (2019), cuida-se da fase da liberdade absoluta, a qual implica nos princípios da legalidade estrita e da tipicidade

⁹ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 126.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 121.

¹¹ *Ibid*, p. 37.

fechada, de modo que aquilo o que não for alcançado pela lei consiste em lacuna, espaço em que o contribuinte pode agir de acordo com seus interesses, sendo defeso ao Fisco intervir na situação¹².

Sem embargo, para Greco (1998), que a propriedade não ostenta mais caráter puramente individual e absoluto, na medida em que, atualmente, dentro do ordenamento jurídico pátrio, deve assimilar-se aos interesses da sociedade. Por isso, fala-se em função social da propriedade.

Nos dizeres de Greco,

“(...) não está mais regulando a simples titularidade sobre o bem, mas dispondo sobre o modo pelo qual serão exercidas as prerrogativas inerentes àquele direito e àquele bem. (...) O direito passa a ser visto não apenas sob uma ótica estática, de uma visão estatutária, mas sob uma ótica dinâmica, numa visão funcional da sua aplicação concreta.”¹³ (GRECO, 1998).

Forçoso reconhecer que se posiciona em sentido contrário à ideia de um direito a auto-organizar-se absoluto, em homenagem aos princípios da solidariedade social, justiça e igualdade – os quais alimentam a tributação no contexto do Estado Democrático de Direito. Para tanto, o contribuinte deve atender aos requisitos de licitude.

É dizer: a Constituição assegura o direito à auto-organização, a fim de efetivar a liberdade econômica, consagrada no art. 170. Isso significa que, em termos fiscais, o contribuinte pode realizar negócios jurídicos que reduzam a carga tributária. Porém, nessas operações, os meios devem ser manejados com vistas à proporcionalidade e aos valores que alimentam um sistema fundado na solidariedade social¹⁴.

¹² ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 48.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 74.

¹⁴ A esse respeito, vale mencionar a seguinte observação concernente à evolução do alcance do planejamento tributário no Brasil: “Também no Brasil viveu-se evolução semelhante: se até meados da década de 90 do século passado, a liberdade do contribuinte na estruturação de suas transações não encontrava limites, exceto os casos de fraude ou simulação, a jurisprudência administrativa passou, a partir de então, a acatar posicionamentos das autoridades fiscais, que questionavam algumas daquelas estruturas, não obstante o cuidado do contribuinte.” SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o propósito negocial*:

Nas lições de Torres (2013), a relação entre tributo e liberdade é nitidamente dramática, a partir da concepção de um *Estado Fiscal de Direito*¹⁵. O autor indica que a questão central do planejamento tributário está alocada no âmbito interpretativo, em razão das várias correntes que militam ora em favor da liberdade, ora em favor dos valores de justiça social¹⁶.

Andrade (2016) leciona que o planejamento tributário, *lato sensu*, diz respeito à técnica através da qual o contribuinte (pessoa física ou jurídica) reduz ou extirpa lícitamente a carga tributária que suportaria em determinada situação¹⁷.

Contudo, o autor traz à tona variadas acepções do instituto, a saber: (i) técnica de organização preventiva de negócios; (ii) instrumento organizador de empreendimentos; (iii) exercício pleno das opções ofertadas pelo ordenamento jurídico; e (iv) efetivação do direito à liberdade para realizar interesses individuais não proibidos pelo ordenamento¹⁸.

Em que pese a pluralidade de conceituações do objeto estudado, reconhece-se, de forma geral, elementos mútuos, como a manifestação da liberdade, a pretensão por encargos fiscais reduzidos e a indispensabilidade de condutas lícitas para o atingimento desse fim.

Conforme se verifica, o tema é extenso, de modo que sua conceituação é tarefa árdua ao aplicador do direito. Em virtude dessa amplitude, o presente trabalho adota a concepção de acordo com a qual, a despeito do Estado Fiscal,

mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 15.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 10.

¹⁶ “O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário. O positivismo normativo e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. (...) O positivismo sociológico e historicista, com sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defendendo a ilicitude generalizada da elisão. (...) A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito.” In: TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 15.

¹⁷ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 29.

¹⁸ *Ibid*, p. 29-30.

o particular tem o direito de minimizar o montante que suportará para fins fiscais, contanto que observe o permissivo legal para tanto.

1.3. Elisão fiscal e evasão fiscal

A respeito da economia tributária, Becker (2010) observa que a liberdade econômica, valor erigido a nível constitucional, propicia a estruturação dos negócios de maneira menos onerosa, proporcionando um resultado mais favorável, inclusive na seara tributária. Isso porque, em não havendo vedação, não pode o particular ser compelido a se conduzir rumo ao caminho com tributos mais elevados¹⁹.

Nas palavras do eminente jurista,

“(...) o indivíduo poderá, sem violar regra jurídica ou eficácia jurídica, atingir aquele efeito econômico, *escolhendo um outro caminho* (outros atos, fatos ou estado de fato) que não seja elemento integrante de hipótese de incidência de regra jurídica tributária ou, então, que seja elemento integrante de hipótese de incidência de *outra* regra jurídica mais favorável (menor tributo).”²⁰ (BECKER, 2010)

Com efeito, explica que há de se examinar se o contribuinte violou regra jurídica ou eficácia jurídica, para lograr seu objetivo. Isto é, a licitude não é dispensável na análise, porquanto configura o fator que diferencia um planejamento tributário a ser aceito pelo Fisco daquele que não lhe será oponível. Nomeia, então, o primeiro caso de evasão; e o segundo de fraude fiscal.

A identificação desses fenômenos será precedida pela investigação quanto ao momento de sua produção em relação ao momento de ocorrência do fato gerador. Quer dizer, na evasão, o particular age antes de ocorrer o respectivo fato gerador, quando “a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava em sua fase abstrata”²¹.

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 143.

²⁰ *Ibid*, p. 144.

²¹ *Ibid*, p. 145.

Lado outro, na fraude fiscal, o contribuinte conduz seus atos após a ocorrência do fato gerador, quando já houve a formação da obrigação tributária pertinente, de tal modo que “*só poderá visar a modificação ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do Fisco, que poderá então legitimamente objetar contra essa violação do direito adquirido*”²².

Neste ponto, convém sinalizar a crítica de Ataliba (2009) quanto à confusão terminológica que assola a definição de conceito de fato gerador. Note-se que essa figura acaba sendo designada para se referir a situações juridicamente distintas, a saber: a hipótese normativa e, também, o evento concretizado no mundo fenomênico²³. É ver:

“Duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – não devem ser designadas pelo mesmo termo. (...) Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se.” (ATALIBA, 2009)

À vista disso, o ilustre jurista indica que, no âmbito do estudo da norma tributária, o aspecto cronológico não pode ser colocado em segundo plano, o que importa a devida diferenciação entre *hipótese de incidência* (fato gerador abstrato) e *fato imponível* (fato gerador concreto)²⁴.

Nessa esteira, é mister reconhecer que, acima, quando se tratou da evasão e da fraude fiscal, a primeira está ligada ao âmbito abstrato da norma, enquanto a segunda conecta-se ao seu aspecto concreto, à obrigação tributária já estruturada.

Prosseguindo com o estudo específico sobre os fenômenos que configuram o planejamento tributário, não se pode olvidar que as terminologias referentes à elisão, evasão e fraude apresentam visível grau de discrepância. A

²² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 145.

²³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 54.

²⁴ Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 11.

propósito, Torres (2013) distingue a evasão fiscal da elisão fiscal – e não da fraude, como o faz Becker.

Na elisão, a pessoa física ou jurídica estaria furtando-se da prática de atos que geram o fato passível de tributação. Ou seja, a conduta estaria revestida de licitude, pois sequer invade área além da mera hipótese normativa. Noutro giro, a evasão fiscal pode ser lícita (planejamento fiscal consistente) ou ilícita (planejamento fiscal abusivo). Elucida que:

“No primeiro caso, é a economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária. No segundo, é a economia do imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito.”²⁵ (TORRES, 2013)

Já para Dória (1971), a elisão fiscal consiste no instrumento através do qual o contribuinte impede a formação de obrigação tributária, reduzindo licitamente a carga tributária. Ou seja, ao se conduzir por meios lícitos, o particular acaba gerando economia de tributos, de modo que tal ato não implica em violação de normas tributárias que poderia ocasionar a imposição de uma sanção. Contrariamente, a evasão fiscal ostenta caráter ilícito, sendo, pois, conduta dolosa que pretende encobrir operações tributárias, antes ou no mesmo instante da ocorrência do fato gerador, a fim de que o recolhimento do tributo seja travado ou retardado²⁶.

No contexto da evasão fiscal, três figuras ilícitas podem ser identificadas, a saber: fraude, abuso de direito e simulação. Faz-se mister, então, analisar cada uma delas.

O art. 167, *caput*, do Código Civil²⁷ estatui que a simulação macula a validade do negócio jurídico, tornando-o nulo. Em linhas gerais, orientando-se pelas lições de Venosa (2017), “a *característica fundamental do negócio*

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p.

²⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971. p. 37-39.

²⁷ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.”

*simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado.”*²⁸

Adicionalmente, convém atentar-se a duas modalidades de simulação: a absoluta e a relativa. A primeira diz respeito à inexistência de substância, de ato praticado; ao passo que a segunda se refere à discrepância entre substância, que efetivamente existe, e aparência. Vale destacar que o ato simulado pode recair sobre a natureza do negócio, o conteúdo do negócio ou seu próprio objeto, ou sobre a pessoa participante do negócio²⁹.

A respeito dessa diferença, Pinho (2018) expõe que *“na simulação absoluta, o que se dissimula é o não negócio, ocultam-se os termos de desfazimento do negócio, e na simulação relativa se dissimula um negócio, da ordem jurídica ou socioeconômica.”*³⁰

Noutro giro, o abuso de direito *“deve ser tratado como um vício de ‘por que fazer’.* Algo que se identifica a partir de uma valoração do porquê se realizou um negócio jurídico”³¹, na dicção de Pinho (2018). Evidente que, neste ponto, revela notável distinção com a simulação, uma vez que nesta o vício situa-se em estágio intencional anterior, isto é, no *fazer*.

É de se notar que o Direito Civil pontua a ocorrência de prejuízo a terceiro para a caracterização do abuso e da simulação. Para Greco (1998), na seara tributária, *“o intuito de prejudicar corresponderia ao intuito de reduzir, postergar ou evitar o imposto, pois esta consequência repercute na dimensão da arrecadação.”*³²

A fim de consagrar compreensão mais concreta, insta trazer a lume a discussão travada no Acórdão nº 9101-004.658, proferido pela 1ª Turma da

²⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2017. p. 551.

²⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2017. p. 559.

³⁰ PINHO, João Ricardo Dias de. *Negócio jurídico no direito tributário: ensaio sobre uma teoria da simulação*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 129.

³¹ *Ibid*, p. 136.

³² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 81.

Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com foco na identificação de simulação e de abuso de direito na operação realizada pelo contribuinte autuado.

In casu, a H Stern Comércio e Indústria S.A. foi autuada para a glosa de despesas deduzidas do lucro real e da base de cálculo de CSLL, entre os anos-calendários de 1999 e 2003, referentes à amortização de prêmio que teria sido pago na subscrição de debêntures emitidas pela controlada (“HSJ”) do contribuinte. Noutros dizeres: a empresa teria gerado artificialmente despesas aptas a reduzir os valores de IRPJ e CSLL, mediante a subscrição de debêntures pagas pela entrega de nota promissória *pro soluto* e o aporte de recursos na controlada.

Em segunda instância, a 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 107-09.587, havia concluído que

“Houve sim, por parte da fiscalizada, equivocada aplicação da cláusula *pro soluto*, possibilitando indevida utilização de deduções tributárias, sem que tenha havido efetiva aplicação de capital a amortizar. Poder-se-ia cogitar da tipificação do fato na figura, de construção doutrinária e hoje positivada no estatuto civil, do abuso de direito. Entretanto essa hipótese não está contemplada nas causas determinantes da exasperação da penalidade tributária.”³³ (fl. 21)

Na contramão desse entendimento, a CSRF consignou que

“(..) se verifica que a operação de emissão de debêntures pela empresa HSJ, totalmente subscritas pela contribuinte H STERN, sua controladora, tratou-se efetivamente de simulação, uma vez que houve o completo descasamento entre a vontade externada pelas empresas (que foi declarada ao Fisco) e aquela efetivamente perseguida.”³⁴ (fl. 1034)

Visível, pois, que a distinção prática entre os dois institutos acaba gerando confusão classificatória, haja vista que o abuso de direito e a simulação são separados por uma tênue linha teórica.

³³ PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Acórdão nº 107-09.587, Processo nº 16646.720035/2015-06, SÉTIMA TURMA, Rel. Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Sessão de 17.12.2008. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais). Acesso em: 10 set. 2022.

³⁴ CSRF, Acórdão nº 9101-004.658, Processo nº 16646.720035/2015-06, PRIMEIRA TURMA, Rel. Conselheiro VIVIANE VIDAL WAGNER, Sessão de 16.01.2020. Disponível em: [16646720035201506_6142549.pdf \(economia.gov.br\)](http://www.economia.gov.br/16646720035201506_6142549.pdf). Acesso em: 10 set. 2022.

Em complemento, convém registrar que, no Acórdão nº 9101.006-049, de lavra da 1ª Turma da CSRF, o Relator aduziu que:

“Apenas com a reunião de indícios precisos, e desde que se convirjam em prol de uma convicção segura de que houve desvio de finalidade jurídica do ato que levou a uma economia tributária, é que o ônus da prova do fisco em favor da simulação resta cumprido, podendo ele requalificar a operação analisada.”³⁵

Finalmente, convém destacar o teor do art. 149, VII, do CTN³⁶, o qual determina a revisão de ofício do lançamento de terminado fato cujo objetivo seja fraudar lei imperativa. Nesse tocante, é imperioso compreender o conceito de fraude, para fins tributários.

Tôrres (2003) esclarece que, na fraude à lei – *fraus legis* –, o ato jurídico volta-se à violação da lei, “*mas como tentativa de afastar sua incidência, de modo indireto, usando de uma norma de cobertura para fazer-se sujeito a esta e não àquela que evita, por ser-lhe de algum modo mais benéfica, em detrimento de terceiros ou credores.*”³⁷ Em termos mais específicos, na seara privada, os sujeitos abusam da autonomia privada, porquanto, por meio desta, ultrapassam o limite normativo das disposições cogentes de ordem pública.

Em dizeres mais apurados,

“(...) decorre de tentar aplicar normas dispositivas quando só caberiam regras cogentes ou interpretativas, ou seja, agir com liberdade criadora de normas, com autonomia privada, onde só caberia a aplicação de direito já positivado, que obrigasse ou proibisse alguma espécie de conduta. (...) O que se evita com o instituto da fraude à lei, portanto, é o uso abusivo da autonomia privada, quando este tenha por objetivo superar os limites de norma de ordem pública.”³⁸ (TÔRRES, 2003)

³⁵ CSRF, Acórdão nº 9101.006-049, Processo nº 16327.720694/2016-28, 1ª Turma, Rel. Conselheiro LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, Sessão de 04.04.2022. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](https://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais). Acesso em: 10 out. 2022.

³⁶ “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;”

³⁷ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 339.

³⁸ *Ibid*, p. 341.

No contexto tributário, a fraude à lei consiste na não observância de norma cogente/interpretativa de direito privado para apropriar-se de regime menos gravoso ou tributação menos onerosa.

Considerando a complexidade conceitual acima exposta, é mister examinar sua realização na prática, o que será demonstrado no tópico referente à jurisprudência do Carf, de tal sorte que será relacionado com o foco deste trabalho – o propósito negocial.

1.4. Norma geral antilegisiva brasileira: o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional

O estudo relativo ao planejamento tributário não pode se limitar a âmbito doutrinário, devendo, igualmente, abranger o âmbito legislativo que lhe dá forma no ordenamento jurídico nacional.

Conforme exposto em tópicos anteriores, a elisão e a evasão fiscais são, em síntese, reconhecidas pelo momento de ocorrência da operação realizada pelo contribuinte em relação ao *fato gerador*, ou, melhor dizendo, do fato imponível.

Nos termos do art. 116 do CTN³⁹, o *fato gerador*, em regra, é visualizado de duas formas, a saber: (i) para meros fatos jurídicos, a partir do preenchimento de elementos materiais que levem aos efeitos pertinentes; e (ii) para atos ou negócios jurídicos, a partir da constituição definitiva⁴⁰.

³⁹ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

⁴⁰ Neste ponto, é interessante a crítica de Paulo de Barros Carvalho, para quem “[o legislador do Código] descurou novamente da forma, deixando prosperar erro jurídico grosseiro, ao diferenciar as situações jurídicas, sabendo que as primeiras (situações de fato), uma vez contempladas pelo direito, adquiriram a dignidade de situações jurídicas. (...) É de ciência certa a afirmação de que uma circunstância de fato, prevista em norma de direito positivo, será sempre um fato jurídico.” In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 310.

Acontece que, através da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001⁴¹, ao mencionado dispositivo legal foi incluído o parágrafo único, o qual determina que, ao identificar a prática de negócios jurídicos dissimulados, a Administração poderá desconstituí-los, em observância aos procedimentos próprios disciplinados em lei ordinária.

À época, o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, posteriormente transformado na LC nº 104/2001, fundou-se no seguinte propósito:

“A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária 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.”⁴²

Orientando-se pelas lições de Carvalho (2019), a inclusão em apreço não trouxe novidade ao ordenamento jurídico, na medida em que, por força do art. 149, VII, do CTN, a legislação tributária já vedava o uso abusivo de negócios jurídicos para reduzir a carga tributária. Na realidade, “*o dispositivo comentado veio apenas para ratificar regra existente no sistema em vigor.*”⁴³ Com isso, a legislação tributária passou a consagrar previsão legal específica, fortalecendo, em certo nível, a segurança jurídica.

Em contrapartida, Torres (2012) defende que a mencionada alteração legislativa não se assemelha ao previsto no inciso VII do art. 149 do CTN, segundo o qual a prática de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada justifica o lançamento de ofício. Na realidade, aduz que esse dispositivo legal carrega

⁴¹ BRASIL. *Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*. Disponível em: [Lcp104 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 22 set. 2022.

⁴² BRASIL. *Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999*. Disponível em: [Impressão de fax em página inteira \(camara.gov.br\)](http://camara.gov.br). Acesso em: 22 set. 2022.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 311.

norma antissimulação, enquanto o art. 116, parágrafo único, do CTN⁴⁴ contém norma antielisiva, cuja estrutura lhe é própria⁴⁵.

Para o jurista, a norma antielisiva apresenta as seguintes características: (i) permissão de autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios jurídicos; e (ii) atingimento da dissimulação da hipótese de incidência, do fato gerador abstrato.

Com efeito, de acordo com os esclarecimentos de Tôrres (2003), o princípio da verdade material, que dá sustento ao procedimento de desqualificação do negócio jurídico, encontra respaldo no art. 145, §1º, da CR⁴⁶, o qual prescreve a necessidade de a Administração Pública constatar a atividade econômica, o patrimônio e os rendimentos do contribuinte, em respeito aos direitos individuais. Assim, aponta que

“(...) para que, na busca da verdade material, o procedimento de descon sideração de atos, fatos ou negócios possa atender aos objetivos garantísticos que mencionamos, além de todos os preceitos exigidos para a concretização de um devido processo legal, ele deverá ser orientado para uma precisa qualificação de tais atos ou negócios jurídicos, com espaço estreito para a discricionariedade do agente administrativo.”⁴⁷ (TÔRRES, 2003)

Outrossim, Carrazza (2021) reconhece que a edição da norma geral antielisiva revela manifesta resistência do Fisco em aceitar a liberalidade do contribuinte pagar menos tributos, ainda que de forma lícita. Com efeito, com base nas lições de Alberto Xavier, aponta que a norma consagra dois efeitos, a saber: (i) a tributação de um fato típico, em decorrência da busca da verdade

⁴⁴ “Art. 116. (...) 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.”

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 61.

⁴⁶ “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.”

⁴⁷ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 367.

material; e, (ii) a declaração de ineficácia tão somente aos atos simulados, resguardando os atos verdadeiros⁴⁸.

Noutros dizeres, ao averiguar a compatibilidade de determinado ato ou negócio jurídico com o ordenamento jurídico tributário, não pode a autoridade administrativa invadir a esfera particular do contribuinte de forma arbitrária, razão pela qual, aliás, a parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN prescreve que lei ordinária deverá estipular os procedimentos para tanto.

2. Apontamentos sobre a ADI nº 2446/DF

Feita a breve análise concernente ao teor do art. 116, do parágrafo único, do CTN, insta verificar a discussão travada no bojo da ADI nº 2446/DF, recentemente julgada improcedente pelo Supremo Tribunal Federal, sob relatoria da Ministra Cármen Lúcia.

A Confederação Nacional do Comércio (CNC), em 2001, propôs a mencionada ADI com vistas à suspensão da eficácia e à declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal em comento. Em síntese, a Autora elencou as seguintes razões que evidenciariam a inconstitucionalidade da norma: (i) a legitimidade da elisão fiscal; (ii) a contrariedade aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada; (iii) a ofensa ao princípio da separação de poderes; e (iv) a vedação da interpretação econômica.

Uma vez que o tema relativo à elisão fiscal consistir em instrumento legítimo de planejamento tributário já foi explorado em tópico anterior, passa-se, então, ao exame dos três outros pontos levantados nos fundamentos da exordial.

A respeito da tipicidade fechada ou da estrita legalidade em matéria tributária, a CNC sustentou que

“(...) ao estabelecer que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 419.

definir ou limitar a competência tributária. Assim, se nem o legislador pode alterar institutos, conceitos e formas de direito privado, é inadmissível que A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA POSSA SIMPLEMENTE DESCONSIDERAR ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS.”⁴⁹ (fl. 12)

Isso significa que não basta que determinada conduta esteja fundamentada em lei; na realidade, a tipificação deve ser absoluta, não podendo deixar espaço para arbitrariedades, bem como somente pode incidir quando da devida ocorrência do fato no mundo fenomênico, pois, do contrário, ainda não há a figura do contribuinte e sequer a obrigação tributária pertinente.

Andrade (2016) aduz que a noção tradicional de tipicidade cerrada seria equivocada, sendo mais correto falar em *exigência de determinação conceitual*, cujo fundamento reside no art. 97, III, do CTN. Isso porque a ideia de tipo, adotada por parte da doutrina, acabaria congelando a hipótese de incidência, o que, de fato, revela-se inviável em um contexto no qual a realidade fática sobre a qual as normas incidem sofre constantes alterações. Ou seja, o sentido das palavras colocadas no texto legal transforma-se ao longo do tempo, também.

Nas palavras do jurista,

“Logo, por mais detalhada e minuciosa que seja a lei tributária, jamais será possível afastar, por completo, a importância da sua interpretação pelo respectivo aplicador, na medida em que o processo de interpretação nesse particular, pode ser entendido como uma escolha de um sentido possível dentre aqueles que são admitidos pela lei. Trata-se de uma atividade de ponderação.”⁵⁰ (ANDRADE, 2016)

Contudo, isso não se traduz em eventual validação de arbitrariedades pelo Poder Público. Cabe destacar que, na atividade interpretativa, o intérprete limita-se ao quadro de possibilidades da norma jurídica em consonância com regras e princípios constitucionais. Isto é, há de se ter em mente todo o ordenamento jurídico, suas normas e razões de ser, bem como a busca da proporcionalidade. É ver:

⁴⁹ BRASIL. *Petição Inicial da ADI nº 2446/DF*. Disponível em: [Supremo Tribunal Federal \(stf.jus.br\)](http://stf.jus.br). Acesso em: 24 set. 2022.

⁵⁰ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 69.

“(...) o tratamento dos conceitos indeterminados se faz pertinente ao estudo da estruturação elusiva, tendo em vista que, diante de casos difíceis, devem ser empregados (i) a ponderação e a razoabilidade, baseadas em critérios jurídicos, (ii) os três aspectos do princípio da proporcionalidade, e (iii) a busca de aperfeiçoamento do conjunto de provas correlatos à realidade concreta analisada, buscando examinar o alcance da lei, as formas utilizadas e os objetivos que informaram a realização dos atos e negócios jurídicos integrantes da estruturação elusiva apreciada.”⁵¹ (ANDRADE, 2016).

Carrazza (2021) defende que o tipo tributário deve conter conceitos fechados, sem margem de arbitrariedade e ambiguidade, configurando-se como *lei qualificada* ou *lex stricta*⁵². Nada mais é do que corolário da segurança jurídica, sem a qual as relações jurídicas firmadas entre Fisco e contribuinte tornam-se imprevisíveis e pouco confiáveis. Ou seja, a estrita legalidade seria importante instrumento de garantia da justiça fiscal.

Nesse sentido, através da estrita legalidade, a hipótese de incidência do tributo deve ser prescrita com exatidão, rigidez e precisão, na medida em que a tributação somente poder ser realizada caso a situação abstratamente descrita se concretize no mundo fenomênico. Do contrário, a atividade tributária atuará em contexto fora da lei.

É exatamente esse o argumento levantado pela CNC, ao alegar a inviabilidade de se conceber a incidência de tributo quando da ausência do fato impositivo (fato gerador em concreto). Melhor dizendo: “(...) é *inconstitucional impossibilitar o planejamento tributário através da elisão que ocorre dentro da legalidade, agindo dentro da máxima ‘o que não é proibido é permitido’*, realizada na lacuna legal.”⁵³

Em complemento, atrelado ao princípio da legalidade, é posto em destaque suposta ofensa ao princípio da separação dos poderes, insculpido no art. 2º e erigido à cláusula pétrea por força do art. 60, §4º, III, ambos da CR. Isso

⁵¹ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 70.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 217.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Petição Inicial da ADI nº 2446/DF*. fl. 14. Disponível em: [Supremo Tribunal Federal \(stf.jus.br\)](https://stf.jus.br). Acesso em: 24 set. 2022.

porque é inviável assegurar uma República na qual as instituições não sejam efetivamente independentes e harmônicas, sob risco de impedimento de pleno funcionamento democrático.

Na visão da Autora, o mencionado princípio teria sido violado porque a autoridade fiscal estaria autorizada a preencher lacunas legais por meio da interpretação analógica, usurpando a função legislativa própria do Congresso Nacional. Na realidade, estar-se-ia diante de “(...) *privilégio dado ao ‘agente fiscal’ de tributar desconsiderando a operação real formalmente realizada pelo contribuinte e optando pelo resultado tributário maior que poderia dar para o Estado.*”⁵⁴

Ao final de suas alegações, a Autora sustenta que a tributação deve guiar-se de acordo com a ocorrência do fato impositivo, a partir do preenchimento de todos os elementos colocados na hipótese de incidência, não podendo ser influenciada pela compreensão quanto aos efeitos econômicos de determinado fato jurídico. Evidentemente, procurou demonstrar suposta legitimação, pela norma geral antielisiva, da interpretação econômica.

Torres (2012) explica que a interpretação econômica se inseriu na seara tributária mediante a *consideração econômica do fato gerador*⁵⁵, com antecedente no art. 9º do Código Tributário Alemão de 1919 e, no Brasil, defendida por Amílcar de Araújo Falcão. Daí, as categorias jurídicas saíam do foco do intérprete, na medida em que conceitos de teor econômico, de modo que conceitos meramente jurídicos não seriam suficientes.

Falcão, mencionado por Becker (2010), assim fundamenta essa corrente interpretativa:

“Ao Direito Tributário só diz respeito à relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Petição Inicial da ADI nº 2446/DF*. fl. 14. Disponível em: [Supremo Tribunal Federal \(stf.jus.br\)](http://stf.jus.br). Acesso em: 24 set. 2022.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 12.

substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa.”⁵⁶ (FALCÃO, 1959)

Noutros dizeres, ao estabelecer a necessidade de se acompanhar a capacidade contributiva do particular, o legislador estaria consagrando a identificação de fatos ou situações pelo conteúdo econômico que ostentam.

Questionando assiduamente a interpretação econômica como método de limitar o planejamento tributário, Tórres faz a seguinte crítica:

“Numa seara tão ciosa das garantias de segurança jurídica e certeza do direito aplicável, a *interpretação econômica do direito tributário* serviu unicamente para enfraquecer a legalidade material (princípio da tipicidade), e restituir à Administração os típicos instrumentos de uma relação de poder, os quais lhe foram subtraídos quando se instaurou nas sociedades o liberalismo e o conceito de Estado Democrático de Direito, por meio de constituições democráticas e republicanas. Flexibilizava-se a legalidade em direção aos interesses do Estado, tal como propugnado pelos defensores do primado da *causa impositionis*.”⁵⁷ (TÔRRES, 2003)

Moreira (2003) esclarece que:

“Trata-se, destarte, de ater-se tão somente à *intentio facti* (relação econômica ocorrente entre as partes), deixando em segundo plano a *intentio juris* (forma negocial adotada para alcance dos fins propostos). (...) Assim, perquiria-se tão somente os efeitos econômicos dos negócios jurídicos – economia de tributos – em desfavor da forma negocial adotada.”⁵⁸ (MOREIRA, 2003)

Sem embargo, o STF, por maioria, não acatou as teses da CNC, julgando a constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, de acordo com os argumentos brevemente indicados abaixo.

No que tange à alegada violação ao princípio da legalidade, é relevante expor trecho do voto da Min. Relatora Cármen Lúcia, *in verbis*:

⁵⁶ FALCÃO, Almícar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959. p. 95-106. In: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 135.

⁵⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 211.

⁵⁸ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário*. Disponível em: [1 \(sachacalmon.com.br\)](http://1.sachacalmon.com.br). Acesso em: 29 set. 2022. p. 12.

“O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei. Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária. Assim, a desconconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.”⁵⁹ (fl. 10)

Convém destacar que, nessa parte, a Ministra compreende alcance limitado da norma impugnada, compreendendo tão somente condutas ilícitas praticadas pelo contribuinte que acabam se inserindo no contexto da evasão fiscal, e não da elisão fiscal. Em virtude disso, a incidência da norma está restrita a um fato jurídico que possa se enquadrar em sua descrição, na medida em que a tributação não pode recair sobre a mera intenção do particular, sob risco de manifesta inconstitucionalidade⁶⁰.

Entretanto, em conformidade com o teor do parágrafo único do art. 168 do Código Civil, o Min. Ricardo Lewandowski entendeu que a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos configura medida gravosa, de tal sorte que a limitação do direito de propriedade não pode ser levada a efeito por qualquer autoridade administrativa. Isso significa que, sob essa ótica minoritária, somente um magistrado togado seria competente para declarar a nulidade do ato ou do negócio jurídico, em homenagem à reserva de jurisdição.

Adicionalmente, em relação à separação dos poderes, a Corte assentou que a analogia não é absolutamente vedada pelo direito tributário. Na verdade, contanto não se volte para a exigência de tributo não previsto em lei, seu uso é admitido, em atenção ao previsto no §1º do art. 108 do CTN. Com isso, restou consolidado que a autoridade fiscal estará tão somente identificando a

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão da ADI nº 2446/DF*. Disponível em: [downloadPeca.asp \(stf.jus.br\)](https://www.stf.jus.br/downloadPeca.asp). Acesso em: 24 set. 2022.

⁶⁰ Nesse sentido, é o voto do Min. Ricardo Lewandowski: “(...) a Lei Complementar 104/2001, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, não cria para o agente fiscal poder de tributar fato gerador inexistente, mas tão somente possibilita constituir obrigação tributária nos casos de dissimulação acobertada por atos e negócios jurídicos. Portanto, descabe cogitar ofensa ao princípio constitucional da legalidade tributária.”. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão da ADI nº 2446/DF*. fl. 23. Disponível em: [downloadPeca.asp \(stf.jus.br\)](https://www.stf.jus.br/downloadPeca.asp). Acesso em: 24 set. 2022.

substância do negócio jurídico praticado, não definindo fato gerador e, consequentemente, aplicando tributo sem amparo legal prévio.

Ainda assim, a maioria do Plenário, atendo-se à distinção teórica entre elisão fiscal e evasão fiscal a partir do momento da prática do negócio jurídico em relação à hipótese de incidência e ao fato imponível, reconheceu que, em verdade, trata-se de norma de combate à evasão fiscal.

3. Teoria do propósito negocial

No contexto do planejamento fiscal, surge figura de notável importância: o propósito negocial, cujo caráter de (i)licitude é demasiadamente abordado não apenas na doutrina especializada, mas, em especial, na jurisprudência. Dado esse cenário, cabe estudar, em primeiro momento, os aspectos teóricos e, posteriormente, as questões práticas pertinente envolvendo o instituto.

A teoria do propósito negocial, ou *business or corporate purpose theory*, tem suas origens remotas no caso *Gregory v. Helvering* (293, U.S. 465), julgado pela Suprema Corte Americana, em 1935. A situação envolveu Evelyn Gregory, que detinha mil ações da *United Mortgage Corporation*, a qual, por sua vez, detinha mil ações da *Monitor Securities Corporation*, criou a *Averril Corporation*, uma terceira empresa. Por meio desse esquema, Evelyn transferiu todas as ações da Monitor em favor da *Averril Corporation*.

Ocorre que, dias após a sua criação, a *Averril Corporation* foi dissolvida e liquidada por meio da distribuição de todas as ações à contribuinte. Com isso, pretendeu diminuir o *quantum* a ser pago para fins de Imposto de Renda. Isso porque a contribuinte alienou as ações da terceira empresa por U\$\$ 133.333,33, oferecendo, por sua vez, a título de ganho de capital, U\$\$ 76.007,88, resultante da diferença entre o preço de venda e o custo da aquisição.

A Corte de Apelação do 2º Circuito dos Estados Unidos reconheceu que a operação realizada por Evelyn Gregory não tinha qualquer relação com a atividade das empresas envolvidas, de tal forma que não foram identificados fins comerciais ou negociais, mas unicamente fiscais em benefício da contribuinte. Restou consignado que, embora a terceira empresa tenha sido criada em

conformidade com a lei vigente de Delaware, sendo válida, a operação não tinha propósito negocial, não sendo a pretensão tributária motivação plausível⁶¹. Assim, não se verificou a substância da reorganização societária, o que causou sua desconsideração.

A decisão fundou-se na Seção 112 do *Revenue Act of 1928*⁶², a qual disciplinava a perda e o ganho resultante da venda e troca de bens e sua tributação. Mais especificamente, o item *g* da mencionada Seção trazia disposição quanto à distribuição de ações em reorganização societária (*Distribution of Stock on Reorganization*), segundo a qual não haveria ganho tributável a ser reconhecido no caso de distribuição de ações ou valores mobiliários de uma companhia em favor do acionista, contanto estivesse de acordo com um plano de reorganização⁶³.

Em conformidade com os ensinamentos de Santos (2015), a Suprema Corte interpretou a expressa previsão de maneira restritiva, ao reconhecer que a hipótese de incidência em comento exigiria o alinhamento da distribuição de ações com um plano de reorganização societária. Assim, operações em desalinho seriam consideradas carentes de propósito negocial, de substância específica, e, em consequência, dariam amparo à cobrança do Imposto de Renda sobre o *quantum* auferido pelo acionista – regra geral.

É relevante trazer à tona a explicação de Santos, a saber:

⁶¹ No original: "The whole undertaking, though conducted according to the terms of subdivision (B), was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose." *U.S. REPORTS. Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935). Disponível em: [Microsoft Word - Dissertação v01012020.docx \(pucsp.br\)](#). Acesso em: 27 set. 2022.

⁶² ESTADOS UNIDOS. *Revenue Act of 1926*. Disponível em: [GREGORY v. HELVERING, Commissioner of Internal Revenue. | Supreme Court | US Law | LII / Legal Information Institute \(cornell.edu\)](#). Acesso em: 01 out. 2022.

⁶³ No original: "Sec. 112. (...) (g) Distribution of Stock on Reorganization. If there is distributed, in pursuance of a plan of reorganization, to a shareholder in a corporation a party to the reorganization, stock or securities in such corporation or in another corporation a party to the reorganization, without the surrender by such shareholder of stock or securities in such a corporation, no gain to the distributee from the receipt of such stock or securities shall be recognized." Disponível em: [GREGORY v. HELVERING, Commissioner of Internal Revenue. | Supreme Court | US Law | LII / Legal Information Institute \(cornell.edu\)](#). Acesso em: 01 out. 2022.

“Frise-se que o juiz Learned Hand construiu todo o seu raciocínio partindo da premissa de que as regras jurídicas não podem ser interpretadas apenas literalmente, de modo que os negócios jurídicos realizados com o objetivo de reduzir o ônus tributário, para serem válidos, devem respeitar o espírito e a finalidade das regras jurídicas envolvidas. Na visão de Learned Hand, assim como uma melodia é mais profunda que as notas musicais isoladas que a compõe, o verdadeiro sentido das regras jurídicas não se resume ao significado de palavras isoladas, sem uma análise ampla de sua finalidade.”⁶⁴ (SANTOS, 2015)

Torna-se evidente que, a partir de então, os julgadores norte-americanos passaram a adotar interpretação finalística, ou seja, na investigação da substância dos negócios jurídicos levados a julgamento, haveria de se levar em consideração o verdadeiro fim buscado na operação. É dizer: a redução da carga tributária pelo contribuinte é legítima, porém suas reais determinações devem estar de acordo com o plano de negócio da pessoa jurídica. Não se trata de afastar o motivo tributário, e sim de complementá-lo com razões de cunho negocial⁶⁵.

Andrade (2016) explica que *“em julgados posteriores, a Corte aplicou esse critério buscando a ‘substância’ da operação realizada pelo contribuinte, e, muitas vezes, chegou à conclusão de que se tratava de simulação ou de mera aparência.”*⁶⁶

A despeito de ter sido desenvolvida no sistema do *Common Law*, com lógica e funcionamento distintos do *Civil Law*, o critério em apreço foi importado pela jurisprudência brasileira, sobretudo pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), antigo Conselho de Contribuintes. Neste ponto, merece atenção a crítica feita por Schoueri, a ver:

“Não se pode deixar de registrar, entretanto, o perigo que sempre se faz presente quando um critério alienígena é introduzido num ordenamento, especialmente se o fenômeno decorre de mera evolução jurisprudencial, sem que tenha havido

⁶⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. *O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário-RDDT. São Paulo: Editora Dialética, n. 243, 2015. p. 130.

⁶⁵ No original: “The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted. *United States v. Isham*, 17 Wall. 496, 506; *Superior Oil Co. v. Mississippi*, 280 U. S. 390, 395-6; *Jones v. Helvering*, 63 App. D. C. 204; 71 F. (2d) 214, 217. But the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was the thing which the statute intended.” *Ibid*.

⁶⁶ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 288.

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 contornos diversos. Nesse sentido, o *business purpose*, enquanto critério de separação entre as operações válidas e inválidas, parece esconder certo grau de arbítrio.”⁶⁷ (SCHOUERI, 2010)

A ausência de previsão legal que recepcione a teoria norte-americana, definindo seu alcance e compreensão, pode, de fato, tornar sua aplicação arbitrária, colocando o contribuinte em verdadeira situação de insegurança e reduzida confiança no sistema jurídico – como será mais bem tratado em tópicos subsequentes. Daí, vale evidenciar o conceito do instituto.

Concordando com a indispensabilidade de motivação extrafiscal nas operações realizadas pelo particular, Greco (1998) acentua que o planejamento tributário com finalidade exclusivamente fiscal não pode ser oponível ao Fisco, haja vista contrariar os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da solidariedade social⁶⁸. Isso porque afetaria a atividade arrecadatória, bem como esvaziaria a justiça fiscal⁶⁹.

Entretanto, na visão do jurista, essa conduta caracterizaria o abuso de direito, pois acaba escondendo o real motivo de um ato ou negócio jurídico empreendido pelo contribuinte. Nas suas palavras,

“(...) os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real, a não ser reduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o propósito negocial: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 18.

⁶⁸ “O que se diz é que o exercício dessa liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência etc.” GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 134.

⁶⁹ *Ibid*, p. 133.

requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, apenas se tiver como objetivo exclusivo a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.” (GRECO, 1998)⁷⁰

Em sentido oposto, referindo-se à motivação dos negócios jurídicos, Xavier (2002) elucida que a autoridade administrativa, ao buscar os motivos das operações a ser tributadas, acaba conduzindo sua verificação por meio de critérios com alto grau de subjetivismo e da “*definição autoritária dos parâmetros da ‘adequação’, da ‘normalidade’ e da ‘razoabilidade’*”⁷¹.

Nesse particular, Moreira (2003) aponta que “*a influência da interpretação econômica de ENNO BECKER faz-se visível também no direito anglo-saxão, no qual prevalece o denominado teste da finalidade negocial (business purpose test)*.”⁷² É de se notar que, embora a interpretação econômica e a teoria do propósito negocial tenham surgido em sistemas jurídicos distintos e não carreguem igual sentido, compartilham um ponto comum, a saber a interferência de considerações além da seara tributária.

Não se pode, porém, confundir os conceitos de causa e motivo para estabelecer a caracterização de propósito negocial. Conforme esclarece Silva (2019),

“(...) os motivos não possuem relevância na interpretação do negócio jurídico, pois o que interessa é a intenção das partes exteriorizada na forma conferida ao negócio jurídico. Isso porque a causa do negócio jurídico, como vimos, equivale à função econômico-social que o sistema jurídico objetivamente atribui a determinado negócio jurídico.”⁷³ (SILVA, 2019)

A bem da verdade, os motivos decisivos que fundamentam certa operação efetuada pelo contribuinte encontram-se em plano interno, espaço no qual o Direito não incide. Quer dizer, a causa (vontade das partes) do negócio jurídico não se confunde com os motivos que conduzem ao ato de negociar.

⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 134.

⁷¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 107.

⁷² MOREIRA, André Mendes. *Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário*. Disponível em: [1 \(sachacalmon.com.br\)](http://1.sachacalmon.com.br). Acesso em: 29 set. 2022. p. 13.

⁷³ SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *Planejamento tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 125.

Ainda assim, como será detalhadamente visto no próximo tópico, a existência de propósito negocial acaba sendo um fator considerado pela jurisprudência para a identificação de planejamentos tributários lícitos. Ou seja, os julgadores aderem à corrente substantivista, a qual milita em favor de um exame de finalidade que ensejou determinado negócio, em oposição à corrente formalista que defende a mera subsunção do fato à norma para que concretize seus efeitos.

Na tentativa de positivar o propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que, entre outros objetivos, visava dispor sobre os procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários. Mais especificamente, o art. 14, §1º, I, prescrevia que a ausência de motivo extra tributário levaria à requalificação do fato, *in verbis*:

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

§ 1º Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial;”⁷⁴

Com teor conceitual, o §2º enunciava que “*Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.*”

No que toca à redação do referido parágrafo, Côelho (2006) evidencia sua incorreção técnica e terminológica. É de se notar que a atividade empresarial objetiva a obtenção de lucro, de tal sorte que a diminuição da carga tributária corresponde a um direito do empresário⁷⁵. Além disso, é teratológico afirmar que

⁷⁴ BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: [MPV 66 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 29 set. 2022.

⁷⁵ Aliás, para Côelho, trata-se de um dever – não um direito – do empresário, a fim de assegurar o efetivo desenvolvimento da atividade. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão*

o propósito negocial existe sempre que o negócio adotado seja menos oneroso e menos complexo.

Sem embargo, os aludidos dispositivos não vingaram, por rejeição do Congresso Nacional. Isto é, a MP em apreço converteu-se na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual acabou não introduzindo o art. 14 da Medida Provisória que lhe originou.

O processo legislativo volta-se à discussão plural e profunda acerca das propostas e projetos que visam integrar o ordenamento jurídico, segundo o interesse público. Isso significa que o legislador, em sua atividade, deve analisar o que lhe é apresentado de acordo com os interesses que movem a sociedade naquele momento, a fim de salvaguardar a razão da função que exerce.

Nessa senda, ao não admitir a incorporação das normas que regulam o propósito negocial ao arcabouço jurídico brasileiro, o legislador reconheceu que o instituto não teria espaço no ordenamento jurídico, não se revelando pertinente, sequer razoável.

A respeito do teor da MP nº 66/02, Coêlho (2006) cita crítica feita por Xavier, para quem a Medida abrangia *estranha anomalia*⁷⁶. É ver:

“(...) Ora, o que a Medida Provisória nº 66 vem estabelecer cinicamente, às claras e sem pudor, é um sistema baseado na pura tributação por analogia, vez que permite às autoridades administrativas tributar atos juridicamente válidos, não eivados de dolo, fraude ou simulação, que, embora não previstos na lei fiscal, produzem, a juízo de um agente fiscal, um resultado econômico equivalente ao dos atos tipificados por lei. Trata-se, numa palavra, de tributação por analogia, por ato do Poder Executivo, o que, a prosperar, representaria a morte do princípio da legalidade da tributação.” (XAVIER, 2001)

Xavier, ao tecer críticas à pretendida inovação legislativa, enfatizou a inspiração totalitária do instituto jurídico em apreço, cujo desenvolvimento se deu nos regimes europeus autoritários do século XX, em especial no nazifascismo. Por essa razão, reconhece a configuração de um *clima de terror fiscal*⁷⁷, no qual

fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 165.

⁷⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 162.

⁷⁷ *Ibid*, p. 164.

o Fisco expande seu poder, invadindo indevidamente a propriedade e a liberdade do contribuinte, o qual acaba sendo colocado em posição fragilizada, despida de segurança jurídica e demais garantias.

No contexto da jurisprudência administrativa, a Conselheira Livia de Carli Germano, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Carf, ao proferir seu voto no acórdão nº 1401-002.347, salientou a inviabilidade de exigência do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro ao evocar institutos jurídicos que possibilitam o desenvolvimento da atividade empresarial por meio de incentivos fiscais, que não possuem substância extra tributária. Ou seja, agregar a teoria do propósito negocial ao sistema jurídico nacional tornaria a legislação tributária desconexa. É ver:

“VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA RECEBIDA PELOS SÓCIOS APÓS OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO LEGÍTIMO.

(...)

Vamos a um exemplo extremo um pouco mais extremo, apenas no intuito de ilustrar o que se diz acima: nossa legislação garante determinadas reduções de tributos a contribuintes que se estabeleçam na Zona Franca de Manaus. Pois bem. Quando as autoridades fiscais investigam os contribuintes que se beneficiam de tais incentivos, não questionam qual foi o motivo extra-tributário que levou à decisão de se estabelecer em tal área. Pelo contrário, muitas vezes tais contribuintes realmente não têm outra justificativa, eis que se distanciam de seu mercado consumidor e não raro não encontram lá uma melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada. O objetivo é, portanto, o gozo do incentivo fiscal, e isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação independentemente do ‘propósito negocial’ da decisão de se estabelecer na Zona Franca de Manaus.”⁷⁸⁷⁹

A partir daí, observa-se que a doutrina especializada e o CARF têm se debruçado sobre o tema, levantando críticas, bem como admitindo a aplicação da teoria norte-americana à prática brasileira. Expostos os elementos teóricos e

⁷⁸ CARF, Acórdão nº 1401-002.347, Processo nº 16561.720150/201511, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheira LIVIA DE CARLI GERMANO, Sessão de 10.04.2018. Disponível em: [16561720150201511_5863312.pdf \(economia.gov.br\)](https://www.economia.gov.br/pdf/16561720150201511_5863312.pdf). Acesso em: 07 out. 2022.

⁷⁹ Nesse sentido: Acórdão nº 1201-001.507, Processo nº 10880.734249/201179, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheiro LUIZ FABIANO ALVES PENTEADO, Sessão de 14.09.2016; e Acórdão nº 1401002.835, Processo nº 16327.721148/201523, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheiro DANIEL RIBEIRO SILVA, Sessão de 15.08.2018.

críticos iniciais, convém, então, dedicar-se ao exame prático do instituto, a ser realizado no tópico subsequente.

4. O olhar do CARF acerca do propósito negocial

Este tópico, conforme adiantado alhures, direciona-se à análise da orientação que o CARF tem tomado a respeito do propósito negocial como elemento de validade do planejamento tributário. Não se pode olvidar que, embora os estudos doutrinários sejam de suma relevância, a jurisprudência ostenta valor inigualável, haja vista que envolve a casuística da temática, bem como discussões aprofundadas e complexas.

Para tanto, foram selecionados quatro casos paradigmas, que serão examinados e detalhados, a fim de compreender as razões de decidir e o resultado do julgamento. É o que se passa a averiguar.

4.1. Análise jurisprudencial

4.1.1. Utilização de empresa-veículo para constituição do ágio

A análise jurisprudencial ora proposta não poderia deixar em plano secundário a temática relativa à utilização de empresa veículo para a realização de negócios jurídicos, em especial quando envolve a utilização de ágio. Em virtude disso, faz-se mister tecer comentários ao instituto.

O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que cuida da legislação do Imposto sobre a Renda (IR), traz disposições relativas à constituição e à transferência do ágio nas operações societárias. Ainda que o presente trabalho não tenha como enfoque o exame de institutos do direito societário, é de extrema valia, ao menos, fazer alguns breves apontamentos a respeito.

Em termos gerais, os investidores de operações societárias levam em consideração o valor líquido do patrimônio, a ser determinado de acordo com normas contábeis e societárias, em atenção ao art. 21 do mencionado diploma

legal. Nesse contexto, ao efetuar a mensuração patrimonial, é provável deparar-se com o denominado *ágio*.

De acordo com os ensinamentos de Santos (2015), na seara contábil, o *ágio* consiste no “*valor pago a mais pela participação nos ativos líquidos da investida*”⁸⁰. Para fins societários, o art. 13, II, da Instrução CVM nº 247/1996⁸¹ estipula que, na contabilização do investimento realizado, o *ágio* corresponde à diferença a maior entre o custo de aquisição e a equivalência patrimonial. Por seu turno, o *goodwill* (*ágio por rentabilidade futura*) diz respeito à diferença entre o custo de aquisição e o valor justo dos ativos líquidos, com fundamento no art. 20, §2º, *b*, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Outrossim, a maioria dos casos envolvendo *ágio* englobam o manejo de empresas-veículo, aquela sociedade criada tão somente com o fito de conciliar, por curto período, em um conjunto patrimonial, o *ágio* e o investimento que lhe gerou. Em que pese ser associada à liberdade negocial, as autoridades fiscais, em muitas ocasiões, reconhecem suposta artificialidade dessas operações, ao fundamento de que não contêm substância econômica, mas meramente fiscal.

Reiteradamente, aos olhos do Fisco, as empresas-veículos nada mais são do que “(...) *pessoas jurídicas que não exercem qualquer atividade empresarial, criadas e utilizadas exclusivamente para, em planejamentos fiscais, ‘transportar’ o ágio de uma empresa para outra.*”⁸²

Convém, então, verificar como o CARF interpreta a utilização de empresas veículos nos contextos de *ágio*, ora entendendo pela legitimidade do negócio, ora pela ilegitimidade.

⁸⁰ SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. *Contabilidade tributária: um enfoque nos IFRS e na Legislação do IRPJ*. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2015. p. 252.

⁸¹ “Art. 13. Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada e controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas: (...) II - *ágio* ou *deságio* na aquisição ou na subscrição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.”

⁸² CSRF, Acórdão nº 9101.006-049, Processo nº 16327.720694/2016-28, 1ª Turma, Rel. Conselheiro LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, Sessão de 04.04.2022. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](https://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais). Acesso em: 10 out. 2022.

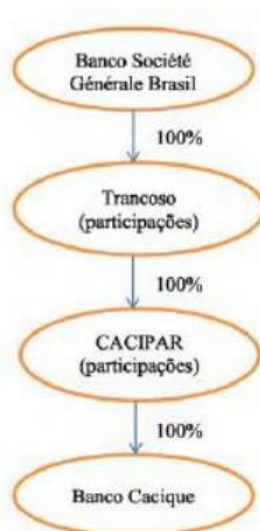
4.1.1.2. Acórdão nº 9101-006.049

Neste caso, o Fisco federal lavrou autos de infração, à vista da amortização do ágio mediante o uso de empresa-veículo, no contexto da compra do Banco Cacique (autuada) pelo BANCO SOCIÉTÉ GÉNÉRALE BRASIL S/A.

Em fevereiro de 2007, o BANCO SOCIÉTÉ GÉNÉRALE celebrou contrato de compra e venda das quotas representativas de 100% do capital social da CACIPAR COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA., *holding* que detinha 100% das ações do Banco Cacique. Ato contínuo, o BANCO SOCIÉTÉ GÉNÉRALE adquiriu e transferiu para si as quotas da TRANCOSO PARTICIPAÇÕES LTDA. -- anteriormente, MARIGANE PARTICIPAÇÕES LTDA. Assim, o BANCO GÉNÉRALE efetuou a cessão de seus direitos de aquisição da CACIPAR para a TRANCOSO.

Através desse caminho negocial, o BANCO SOCIÉTÉ GÉNÉRALE aportou capital na Trancoso, o que acabou gerando um ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) na importância de R\$ 570.563.618,89. Finalmente, em outubro de 2008, o BANCO CACIQUE procedeu com a incorporação da CACIPAR e da Trancoso, de tal forma que amortizou o valor do ágio, o qual, de acordo com o relatório fiscal, não foi incluído no cálculo do IRPJ pelo lucro real, nem da base de cálculo da CSLL.

Para facilitar a compreensão do cenário fático, a Turma Julgadora do CARF elaborou a seguinte representação gráfica:



O voto vencido, de lavra do Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli, considerou que a licitude ou a ilicitude de negócios jurídicos voltados para a economia fiscal deve ser analisada à luz da legislação pertinente, sob o risco de se admitir considera   es subjetivas das autoridades fiscais e dos julgadores.   ver:

“A licitude ou ilicitude de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de gerar economia fiscal deve ser aferida com base em critérios previstos exclusivamente na lei, e não por motivos pessoais, ideologias, crenças ou importação de teorias alienígenas, sob pena de viola   o   livre iniciativa e estrita legalidade, princípios estes que, além de nortear a tributação, constituem valores fundamentais consagrados no ordenamento jurídico.”

Nesse viés, o Conselheiro aduz que os negócios jurídicos guardam uma causa, a qual representa as consequências jurídicas esperadas pelo Direito, devendo ser averiguada por métodos objetivos, a partir das normas jurídicas atinentes.

Votando em sentido favorável ao contribuinte, o Relator reconheceu a legitimidade da constituição de empresas-veículos, com fulcro no art. 2 ,  3 , da Lei n  6.404/76, a qual prescreve que:

Art. 2  Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário   lei,   ordem pública e aos bons costumes.

(...)

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Sob o prisma jurídico, no contexto da liberdade de empreender, a formação de uma pessoa jurídica tão somente para alcançar economia tributária não se mostra em desconformidade com o ordenamento jurídico. Com efeito, o propósito negocial, no caso em testilha, seria exatamente a busca pela diminuição lícita da carga tributária, ou seja, a dedutibilidade do ágio.

Em que pese não estar diante de extensa discussão a respeito da admissibilidade da teoria do propósito negocial no direito brasileiro, é de se notar que as considerações feitas pelo Conselheiro Relator ostentam relevância, porquanto, a partir do entendimento quanto à legitimidade de empresas-veículos, compreende que a exigência de uma causa extra tributária foge dos limites normativos, bem como revela manifesto subjetivismo.

4.1.2. Acórdão nº 1401-002.835

Neste caso, o Fisco federal lavrou autos de infração em face da SOFISA SERVIÇOS GERAIS DE ADMINISTRAÇÃO LTDA. (autuada), para exigir IRPJ e CSLL, na monta de R\$ 89.805.289,42.

Sinteticamente, conforme se depreende do relatório do julgado, a SOFISA SERVIÇOS transferiu a SOFCRED para o BANCO SOFISA e a SOFISA CFI. Ato contínuo, a SOFCRED foi vendida para a GVI, mediante negociação realizadas pelo BANCO SOFISA e pela SOFISA CFI. Estas, por sua vez, acabaram recebendo o produto da venda (ganho de capital), em favor do desenvolvimento de suas atividades.

Entretanto, para a fiscalização, o produto da venda teria sido repassado à SOFISA SERVIÇOS, o que teria dado amparo à suposto aumento de seu capital social. Diante disso, seria exigível a adição do montante às bases de cálculo de IRPJ e de CSLL a serem pagos pela autuada.

Em seu voto, o Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva ressaltou a presença de alto grau de subjetividade na verificação de propósito negocial nos negócios jurídicos levados à julgamento no CARF, tendo em vista que não encontra amparo legal no ordenamento jurídico brasileiro.

O entendimento do julgador foi de que a incorporação do mencionado instituto, de origem anglo-saxã, ao Direito brasileiro fere frontalmente as bases do Direito Tributário e, por consequências, as garantias dos contribuintes. Acentuou que:

“(...) a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca da motivação das operações societárias como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário. (...) Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.”

Nessa senda, identificou que a legislação tributária permite que o contribuinte, observados determinados requisitos, goze de benefícios fiscais, a fim de viabilizar o desenvolvimento econômico e, igualmente, efetivar a liberdade econômica e demais valores de suma importância para a manutenção das atividades empresariais.

Em virtude disso, há de se reconhecer que a ausência de propósito negocial não pode ser manejada para a desconstituição de negócios jurídicos lícitamente realizados, em plena conformidade com a legislação pertinente, uma vez que a própria – e tão apenas ela – economia tributária pode ser vista como propósito legítimo do contribuinte.

Aliás, o Conselheiro recorreu à vasta jurisprudência do CARF para apoiar sua fundamentação, a exemplo do acórdão nº 1101-000.835, de lavra da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF. Confira-se:

“PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO
NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO
NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam ‘conteúdo econômico’ ou ‘propósito negocial’ e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

(...)

Assim, independente da causa do negócio jurídico, se ele é praticado visando redução da carga tributária, pode-se dizer que o motivo do negócio foi economia fiscal. Conforme o Código Civil, apenas o motivo ilícito (se for determinante do negócio comum às partes) implica em nulidade (inciso III, art. 166 do CC). Mesmo assim, tal nulidade precisa ser declarada por um Juiz.”⁸³

Por conseguinte, malgrado tenha sido reconhecida a existência de propósito negocial no caso em apreço, restou consignado que a substância extrafiscal não configurou requisito de validade da operação concretizada, bastando, pois, a observância às normas tributárias, societárias e afins.

4.1.3. Acórdão nº 2301-005.933

À semelhança do caso acima examinado, este também trata de ganho de capital no contexto do planejamento tributário. Porém, chega à conclusão diversa, de tal sorte que sua análise gera evidente contribuição ao presente trabalho.

Neste caso, o Fisco lavrou auto de infração em face de pessoa física (autuada), para exigir IRRF, na monta de R\$ 16.295.958,53, com aplicação de multa qualificada, em decorrência de suposta omissão de rendimentos recebidos a título de ganho de capital na alienação de ações não negociadas em Bolsa de Valores.

Resumidamente, a autuada e demais contribuintes (pessoas físicas) envolvidas faziam parte de uma *holding* familiar que acabou sendo extinta após a transferência de suas participações societárias para o TELLES FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (Telles FIP), para fins de integralização

⁸³ CARF, Acórdão nº 1101-000.835, Processo nº 16682.720233/2010-11, 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Sessão de 04.12.2012. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](https://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais). Acesso em: 10 out. 2022.

de cotas. Ato contínuo, as cotas deste Fundo foram transferidas para o ALVORADA FUNDO DE INVESTIMENTO MULTIMERCADO CRÉDITO PRIVADO (ALVORADA FIM), também para fins de integralização de cotas.

Em concomitância, o grupo familiar procedeu com a venda da YPIÓCA AGROINDUSTRIAL DE BEBIDAS S/A, empresa fabricante de bebidas, através da TELLES FIP, para a CINTER INTERNATIONAL BRANDS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA., de forma que restou afastada a incidência do IR devido sobre o ganho de capital – acima dos cem milhões de reais--, com fundamento no art. 28, §10º, da Lei nº 9.532/97⁸⁴.

A partir dessa configuração societária, as autoridades fiscais identificaram a ausência de propósito negocial, visualizando tão somente a realização de operações destinadas à simples economia tributária, apesar da contribuinte ter alegado que o objetivo principal da reestruturação, iniciada em 1998, foi “(...) *prover aos membros da família Telles uma gestão profissional de suas empresas operacionais, assim como manter distante, dessas empresas, eventuais divergências pessoais entre os membros da família.*”

Contudo, a DRJ confirmou as razões fiscais, ao consignar que fundos de investimentos (FIP) operam-se mediante a aquisição de ações e de outros títulos e valores mobiliários. Por isso, “(...) *o objetivo precípua do TELLES FIP deveria ser a realização de investimentos novos, e não a gestão profissional de investimentos antigos.*” Dessa forma, concluiu pela falta de propósito negocial e, conseqüentemente, pelo reconhecimento de planejamento tributário ilícito.

No âmbito do CARF, a 1ª Turma da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, por maioria, assentou que se estava diante de um planejamento

⁸⁴ “Art. 28. A partir de 1º de janeiro de 1998, a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta, nas aplicações em fundos de investimento, constituídos sob qualquer forma, ocorrerá:

(...)

§ 10. Ficam isentos do imposto de renda:

a) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos na alienação, liquidação, resgate, cessão ou repactuação dos títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários integrantes das carteiras dos fundos de investimento;

b) os juros de que trata o art. 9 da Lei nº 9.249, de 1995, recebidos pelos fundos de investimento.

tributário carente de legitimidade. Isso porque seria indispensável averiguar não a causa típica (conteúdo formal), mas sim a causa objetiva (propósito) do negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Diante disso, a operação deveria estar em consonância com a atividade desenvolvida pelo empreendimento econômico, não sendo suficiente a conformidade com a estrita legalidade em matéria tributária.

Isso significa que, em se tratando de reestruturações societárias, não poderia o contribuinte se limitar a obedecer aos comandos legais que estipulam a constituição de tais operações. A forma não seria, por essa lógica, um elemento satisfatório por si só. É ver o voto da Relatora Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato:

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

Nesse particular, a julgadora recorreu a alguns precedentes do CARF para apoiar sua fundamentação, a exemplo do acórdão nº 1401-000.582, de lavra da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Confira-se:

“(…) NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando, como é o caso concreto, sem propósito negocial algum, visto de seu todo visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, houve por conseguinte fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente através da utilização de norma de cobertura.”⁸⁵

⁸⁵ CARF, Acórdão nº 1401-000.582, Processo nº 19515.007121/200876, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Sessão de 29.06.2011. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](https://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais). Acesso em: 10 out. 2022.

Com efeito, no entender da Turma Julgadora, a venda da YPIÓCA para a CINTER já se encontrava previamente ajustada, somente aguardando a constituição dos fundos de investimentos. Ou seja, a atuada teria pretendido tão apenas gozar do benefício da tributação exclusiva, a saber a efetiva isenção da tributação via IR.

4.1.4. Acórdão nº 9101-004.335

Novamente abrangendo a tributação do ganho de capital dentro da temática do planejamento tributária, é mister examinar o referido julgado, o qual, assim como o acórdão anterior, concluiu pela exigência de propósito negocial nas operações concretizadas pelo contribuinte, sob pena de reconhecimento de ilicitude de sua conduta e de aplicação de multa qualificada.

Neste caso, a VIALCO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA foi atuada pelo Fisco federal, para a exigência de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP, na monta integral de R\$ 79.526.705,09, com a aplicação de multa qualificada no percentual de 150%, em decorrência de suposta omissão de ganho de capital, no ano-calendário de 2010.

Sinteticamente, a VIALCO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA. teria cedido sua participação na VIALCO SPE, cujo ativo era composto por ações da SPVIAS, para a ITERBAN SOCIEDADE ANÔNIMA, a fim de proceder com a venda da SPVIAS, o que teria garantido economia tributária de 19% sobre o ganho de capital. Ou seja, a atuada teria reduzido seu capital, com a entrega de ativos à ITERBAN (sua sócia), com o único fito de diminuir a tributação sobre o ganho de capital na venda das ações da SPVIAS.

Ocorre que, conforme identificado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (TVF), faltou substância econômica à operação, não sendo oponível ao Fisco. Tal entendimento foi ratificado pela DRJ/BHE, segundo a qual teria sido constituída e utilizada empresa-veículo com o exclusivo intuito de “(...) *transferir ativo para empresa sujeita a tributação menos onerosa*”, tornando o planejamento inválido.

Em sede de Recurso Especial do Contribuinte, o Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei pronunciou-se no sentido de que as operações realizadas pelo contribuinte eram lícitas tanto em termos societários como em tributários, tendo em vista a coletânea de posicionamentos favoráveis proferidos pelo CARF a respeito. Nesse viés, é o acórdão nº 1301-003.023, de lavra da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF:

“REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO. AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

(...)

Desta forma, a lei dá ao contribuinte a possibilidade de escolher quando da devolução de bens e direitos a sócios ou acionista, a título de devolução do capital social, entre devolver ativos a valor de mercado, apurado, então, ganho de capital na operação (§1º do art. 22 da Lei nº 9.249/95), ou devolver os bens e direitos a valor contábil, sem ganho de capital.

(...)

Ou seja, trata-se de opção do contribuinte. E o Fisco não pode nem deve impor ao contribuinte uma opção mais onerosa.”⁸⁶

Todavia, o voto vencedor, da Conselheira Edeli Pereira Bessa (Relatora designada), reconheceu que o propósito comercial consiste em *uma das variáveis do planejamento tributário abusivo*. Concretamente, para a Turma Julgadora, a alienação direta realizada pela VIALCO CONSTRUÇÕES já garantiria a proteção societária almejada pela autuada, sendo, assim, indispensável o investimento na BEVAP.

Adicionalmente, a VIALCO SPE corresponderia à empresa-veículo, ou empresa de passagem, considerando que sua criação se deu tão somente para viabilizar a transferência das participações alhures sumarizadas. Para tanto, recorreu às lições de Greco (2004), segundo quem empresa de passagem (*conduit companies*) é aquela “(...) criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto.”⁸⁷

⁸⁶ CSRF, Acórdão nº 9101-004.335, Processo nº 16561.720127/201518, 1ª Turma, Rel. Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI, Sessão de 07.08.2019. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](https://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais). Acesso em: 12 out. 2022.

⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 345-47.

Em razão disso, o objetivo teria sido exclusivamente fiscal, sem finalidades alinhadas às atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas, o que acabaria justificando a autuação fiscal, com fulcro em prática de abuso de direito. Essa identificação resultou da compreensão de que, em homenagem aos valores da igualdade, da solidariedade social e da justiça, o planejamento tributário haveria de ser considerado diante de sua utilização concreta, de seus resultados, e não meramente diante de suas formalidades – *formas jurídicas admissíveis*.

Noutros dizeres, a despeito do direito de auto-organização e da validade das formas utilizadas pelo contribuinte, seria indispensável o exame da substância dos atos praticados, das suas razões para efeitos fiscais. A partir daí, evitar-se-ia comprometimento à eficácia do princípio da capacidade contributiva.

A fim de corroborar tais conclusões, a julgadora expôs o teor do acórdão nº 104-21.675, de lavra da 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. É ver:

“OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.”⁸⁸

Portanto, restou assentado que a contribuinte teria realizado planejamento tributário ilícito, violando os princípios constitucionais-tributários da isonomia e da capacidade contributiva, uma vez que eventual – e imprescindível — propósito negocial da reestruturação societária não teria sido identificado, revelando prática abusiva.

⁸⁸ PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Acórdão nº 104-21.675, Processo nº 11080.008017/2004-11, Quarta Câmara, Rel. Conselheiro NELSON MALLMANN, Sessão de 22.06.2006. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais). Acesso em: 12 out. 2022.

4.2. A postura administrativa e a (in)segurança jurídica

Convém destacar que a exposição feita no tópico acima revela a indefinição, no CARF, quanto à adoção ou não da teoria do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro. Tanto é assim que, em questões envolvendo ganho de capital e ágio, a exigência de substância econômica e os limites para tanto variam de acordo com os julgadores.

A propósito, a imprecisão jurisprudencial pode ser verificada a partir dos seguintes pontos: (i) incidência de regra que expande a tributação, sem a indicação da norma jurídica que lhe sustenta; (ii) confusão conceitual entre propósito negocial, fraude à lei e simulação; e (iii) interferência exacerbada do subjetivismo do julgador.

Não se pode olvidar que incerteza se distancia não apenas do Direito Tributário, amparado na legalidade estrita, mas, sobretudo, do próprio Direito como um todo.

O Direito pode ser compreendido como um esquema do plano deôntico cuja gênese é garantir segurança jurídica no ambiente das relações interpessoais. É inviável, a bem da verdade, construir uma sociedade, nos moldes contemporâneos, sem que haja um lastro mínimo de confiabilidade para com os sujeitos que se relacionam entre si ou com o Estado.

Há de se rememorar que o Preâmbulo da CRFB expressamente prescreve que a segurança jurídica é alicerce da República, a qual se desnatura na hipótese de a certeza garantida pelo sistema jurídico restar afastada. Por essa perspectiva, Carrazza (2021) leciona que: “(...) o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso Estado Democrático de Direito, consagrado no art. 1º da CF, e visa proteger e prescrever as justas expectativas das pessoas.”⁸⁹

Na seara tributária, vários são os princípios explícitos que derivam da segurança jurídica, a saber: a legalidade (CRFB, arts. 5º, II, e. 150, I), a

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 353.

irretroatividade da lei tributária desfavorável ao contribuinte (CRFB, arts. 5º, XXXVI, e 150, III, a), a anterioridade da lei tributária (CRFB, art. 150, III, b e c), a proibição de analogia na criação de tributo (CTN, art. 108, §1º), dentre outros.

Com efeito, o pleno funcionamento do Estado Democrático de Direito é indissociável da ideia de um sistema jurídico que possibilite a previsão das condutas dos sujeitos e das soluções dadas aos dissídios. Mais especificamente, com essa associação, viabiliza-se a limitação ao poder de tributar e a eficácia das garantias dos contribuintes.

A esse respeito, é mister recorrer aos apontamentos de Leão:

“(...) assegurar o Estado de Direito como uma condição desejável de um sistema jurídico requer não apenas que o silogismo normativo seja possível. Requer também a possibilidade que ele possa ser entendido dentro de uma prática interpretativa que exiba coerência sobre as decisões tomadas e ao longo do tempo.”⁹⁰ (LEÃO, 2018)

Nesse particular, em nível infraconstitucional, insta levar em consideração o art. 30, *caput*, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, o qual prevê que:

“Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.”

Isso significa que não somente o Legislativo e o Judiciário devem garantir a segurança jurídica, mas também a Administração Pública, incluindo, nesse patamar, o CARF e demais órgãos administrativos. Do contrário, haveria notável incompatibilidade no sistema.

À vista disso, indispensável a lição de Carrazza, segundo o qual:

“(...) incumbe ao Estado zelar para que todos não só tenham uma ⁹¹proteção eficaz dos seus direitos como possam prever, em alto grau, as consequências jurídicas dos comportamentos que adotarem. (...) Acrescentamos que a

⁹⁰ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 294-5.

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 353-5.

proteção da confiança se manifesta, inclusive em matéria fiscal, na previsibilidade da ação do Estado.” (CARRAZZA, 2021)

De forma mais direta, no contexto do planejamento tributário, é inviável que o contribuinte consiga realizar negócios jurídicos através da auto-organização sem o mínimo de previsibilidade quanto à legitimidade de tal e à maneira que o Fisco irá se comportar diante da situação jurídica. A ausência desse importante fator torna o mencionado direito ineficaz, porquanto inviabiliza a sua prática satisfatória. Melhor dizendo:

“Ocorre que, no momento dessa avaliação [do impacto econômico], surgem dificuldades tanto com relação à interpretação do texto normativo existente e de seus efeitos, especialmente no que diz respeito aos limites ao planejamento tributário efetivamente positivados, quanto no que tange à manutenção desse suporte normativo no tempo.”⁹² (SILVA, 2019)

Forçoso, então, reconhecer que, ao tomar posições divergentes sobre igual temática, qual seja, o propósito negocial como elemento de validade do planejamento tributário, as autoridades fiscais e o próprio CARF acabam obstando a realização deste, causando manifesto prejuízo à atividade do contribuinte.

Em se tratando de pessoas jurídicas, os investimentos efetuados para a manutenção no mercado são vultosos, mormente em um contexto de crescente competitividade. À custa disso, evidentemente, os contribuintes buscam caminhos seguros e certos para guiarem seus negócios, de forma a evitar complicações no âmbito jurídico.

Conforme exposto no tópico anterior, o CARF ainda não dispõe de jurisprudência consolidada a respeito das limitações de planejamentos tributários através da aplicação do propósito negocial, ainda que este não seja positivado no ordenamento pátrio. Esse cenário, de fato, alimenta a desconfiança dos contribuintes em relação ao sistema tributário, bem como fragiliza os investimentos realizados.

⁹² SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 191.

Noutros dizeres, os julgados trazidos para exame envolvem exigências fiscais vantajadas, no patamar de milhões de reais, de tal forma que a ausência de coerência nas razões de decidir implicam em manifesta inconsistência das garantias voltadas à proteção jurídica do contribuinte e, conseqüentemente, em volumosa perda financeira.

Ao criticar acertadamente esse cenário controverso, Leão o interpreta como uma “*desorganização jurisprudencial*”, resultante do emprego “(...) *com cada vez mais frequência, de argumentos políticos, consequencialistas e critérios éticos ou morais*”⁹³. Nesse sentido, identifica como esse método de decidir é equivocado “(...) *exatamente por desconsiderar que o formalismo do Direito Tributário não é avalorativo, e sim diretamente relacionado com as garantias de segurança jurídica e de tributação de acordo com a igualdade – assegurada pela lei. Apenas.*”⁹⁴

Dessarte, insta reconhecer que, na jurisprudência do CARF, o propósito negocial tem sido interpretado de forma instável, ora concluindo pela sua admissibilidade com base na solidariedade social e na capacidade contributiva, ora pela sua inadmissibilidade por falta de suporte legal. Ou seja, em sendo ausente o amparo legal necessário, em homenagem à legalidade tributária, o subjetivismo acaba sendo inflado, ao passo que a coerência e a segurança jurídica tornam-se minoradas⁹⁵.

CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente trabalho visou compreender como o planejamento tributário é estruturado no ordenamento jurídico brasileiro,

⁹³ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 296.

⁹⁴ *Ibid*, p. 297.

⁹⁵ Nesse sentido: “(...) demonstrou-se também que a utilização desse conceito de forma indiscriminada e sem delimitação legal (assumindo-se, apenas por um instante, que fosse juridicamente viável), pode resultar na publicação de decisões opostas para casos idênticos, haja vista a subjetividade intrínseca decorrente de sua aplicação. Assim, somente pela insegurança jurídica que poderia causar, tal utilização, mesmo que legalmente possível, já mereceria maiores ressalvas.” CARRAMASCHI, B. M.; NOGUEIRA, V. *Caso Tele Norte Leste: amortização do ágio e a necessidade de propósito negocial diverso da economia fiscal*. In: BERGAMINI, Adolpho. *Planejamento tributário: análise de casos*. Vol. 2. São Paulo: MP Editora, 2014. p. 111.

considerando a elisão e a evasão fiscal, bem como os elementos que lhe compõem e lhe lastreiam de licitude ou ilicitude.

Partindo de um olhar constitucional-tributário, observa-se que o sistema tributário permite que os contribuintes, mais especificamente as pessoas jurídicas, reduzam sua carga tributária, por meios lícitos, em nome da auto-organização e da legalidade tributária. É dizer: uma vez que não há qualquer impedimento legal para a economia de tributos, o particular pode desenvolver suas atividades de forma menos onerosa.

Convém destacar que, desde o advento da Lei Complementar nº 104/2001, a doutrina especializada tem discutido se é hipótese de norma antielisiva, a qual tornaria a elisão fiscal admissível, ainda que, em sua essência, não contrarie as normas de incidência tributária. Porém, recentemente, ao consolidar seu entendimento, o Supremo Tribunal Federal, através da ADI nº 2446/DF, de relatoria da Min. Carmen Lúcia, por maioria, reconheceu que, em verdade, cuida-se de norma antievasiva, não tendo aplicação imediata, uma vez que depende de regulação.

Ainda no exame quanto aos limites do planejamento tributário, não se pode olvidar da crescente inclusão do propósito negocial como elemento de validade das averiguações relativas à legitimidade do planejamento tributário, embora tal instituto seja próprio do direito norte-americano, cuja sistemática se diferencia frontalmente daquele adotada nos sistemas da *Common Law*.

Inclusive, a esse respeito, não se pode olvidar que, mediante a Medida Provisória nº 66/2002, tentou-se positivar a necessidade do propósito negocial nos negócios jurídicos voltados à economia tributária. No entanto, a proposta acabou sendo rejeitada, de tal sorte que, desde então, não ressurgiu aos debates legislativos.

Nessa senda, ao proceder com o exame da jurisprudência do CARF, pode-se verificar a ausência de unanimidade do tema, ora sendo aplicado, em homenagem à solidariedade social e à capacidade contributiva, ora sendo afastado, pela deficiência legal apontada. Quer dizer, em que pese a similitude

de muitos casos, os julgadores acabam alcançando conclusões jurídicas distintas.

Outrossim, vale destacar que os valores sociais que sustentam eventual aplicabilidade do instituto no sistema brasileiro revelam manifesto subjetivismo, uma vez que sua carga conceitual é flexível, a depender da visão de mundo de cada intérprete. A partir disso, é inegável que o objeto se contamina de incerteza e maleabilidade interpretativa.

À vista disso, os julgamentos do CARF acerca da temática têm gerado notável insegurança jurídica, o que acaba colocando o contribuinte em verdadeira posição enfraquecida, porquanto a previsibilidade referente às condutas do Estado. É dizer: o particular posiciona-se na indefinição da possibilidade de ser autuado e, em último plano, de como será o resultado de seu julgamento.

Ocorre que o Estado Democrático de Direito exige que o Direito Tributário proteja os contribuintes, não agindo cum coerção exacerbada, o que acabaria invadindo indevidamente a esfera patrimonial do particular, bem como sua liberdade.

Por conseguinte, a atual incidência do propósito comercial nos planejamentos tributários, dentro do contexto do CARF, é incompatível com o ordenamento jurídico nacional, que se estrutura a partir da segurança jurídica e da coesão não apenas das normas, mas também da interpretação que lhes é dada.

BIBLIOGRAFIA

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

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

BERGAMINI, Adolpho. *Planejamento tributário: análise de casos*. Vol. 2. São Paulo: MP Editora, 2014.

BRASIL. CARF, Acórdão nº 1101-000.835, Processo nº 16682.720233/2010-11, 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Sessão de 04.12.2012. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais/acordao-1101-000-835).

_____. Acórdão nº 1201-001.507, Processo nº 10880.734249/201179, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheiro LUIZ FABIANO ALVES PENTEADO, Sessão de 14.09.2016. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais/acordao-1201-001-507).

_____. Acórdão nº 1401-000.582, Processo nº 19515.007121/200876, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Sessão de 29.06.2011. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais/acordao-1401-000-582).

_____. Acórdão nº 1401-002.347, Processo nº 16561.720150/201511, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheira LIVIA DE CARLI GERMANO, Sessão de 10.04.2018. Disponível em: [16561720150201511_5863312.pdf \(economia.gov.br\)](http://www.economia.gov.br/16561720150201511_5863312.pdf).

_____. Acórdão nº 1401-002.835, Processo nº 16327.721148/201523, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Conselheiro DANIEL RIBEIRO SILVA, Sessão de 15.08.2018. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.fazenda.gov.br/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais/acordao-1401-002-835).

_____. Acórdão nº 2301-005.933, Processo nº 10380.725189/201720, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção, Rel. Conselheiro Juliana Marteli Fais Feriato, Sessão de 14.03.2019. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.conselhoadministrativo.fazenda.gov.br).

_____. Acórdão nº 9101.006-049, Processo nº 16327.720694/2016-28, 1ª Turma, Rel. Conselheiro LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, Sessão de 04.04.2022. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.conselhoadministrativo.fazenda.gov.br).

_____. Acórdão nº 9101-004.335, Processo nº 16561.720127/201518, 1ª Turma, Rel. Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI, Sessão de 07.08.2019. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.conselhoadministrativo.fazenda.gov.br).

_____. Acórdão nº 9101-004.658, Processo nº 16646.720035/2015-06, PRIMEIRA TURMA, Rel. Conselheiro VIVIANE VIDAL WAGNER, Sessão de 16.01.2020. Disponível em: [16646720035201506_6142549.pdf \(economia.gov.br\)](http://www.economia.gov.br/16646720035201506_6142549.pdf).

_____. Acórdão nº 9101-006.049, Processo nº 16327.720694/2016-28, PRIMEIRA TURMA, Rel. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Sessão de 04.04.2022. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.conselhoadministrativo.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. *Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*.

_____. *Instrução CVM nº 247/1996*. Diário Oficial da União, 29.03.1996.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Código Civil*. Diário Oficial da União, Seção 1, 11.01.2002, Página 1.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Diário Oficial da União, Brasília, 25 de outubro de 1966.

_____. *Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.*

_____. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Diário Oficial da União, 30.08.2002, Página 1.

_____. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Acórdão nº 107-09.587, Processo nº 16646.720035/2015-06, SÉTIMA TURMA, Rel. Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Sessão de 17.12.2008. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.conselhoadministrativo.fazenda.gov.br).

_____. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Acórdão nº 104-21.675, Processo nº 11080.008017/2004-11, Quarta Câmara, Rel. Conselheiro NELSON MALLMANN, Sessão de 22.06.2006. Disponível em: [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://www.conselhoadministrativo.fazenda.gov.br).

_____. *Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999.* Disponível em: [Impressão de fax em página inteira \(camara.gov.br\)](http://www.camara.gov.br).

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446/DF.* Disponível em: [downloadPeca.asp \(stf.jus.br\)](http://www.stf.jus.br).

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* São Paulo: Malheiros, 2021.

_____. *Reflexões sobre obrigação tributária.* São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN, e o Direito Comparado.* Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal.* São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971.

ESTADOS UNIDOS. *Revenue Act of 1926*. Disponível em: [GREGORY v. HELVERING, Commissioner of Internal Revenue. | Supreme Court | US Law | LII / Legal Information Institute \(cornell.edu\)](#).

_____. *U.S. REPORTS. Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)*. Disponível em: [Microsoft Word - Dissertação v01012020.docx \(pucsp.br\)](#).

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

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André. *Dever Fundamental de Pagar Impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018.

MOREIRA, André Mendes. *Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário*. Disponível em: [1 \(sachacalmon.com.br\)](#).

PINHO, João Ricardo Dias de. *Negócio jurídico no direito tributário: ensaio sobre uma teoria da simulação*. São Paulo: Noeses, 2018.

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

SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. *Contabilidade tributária: um enfoque nos IFRS e na Legislação do IRPJ*. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2015.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o propósito negocial: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *Planejamento tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

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

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2017.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 107.