

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

VICTORIA CLINI DE MELLO

A EXIGÊNCIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CRITÉRIO
DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DO CONSELHO ADMINISTRATIVO
DE RECURSOS FISCIAIS

SÃO PAULO

2019

VICTORIA CLINI DE MELLO

A EXIGÊNCIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CRITÉRIO
DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DO CONSELHO ADMINISTRATIVO
DE RECURSOS FISCIAIS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Fulvia Helena de Gioia.

SÃO PAULO

2019

VICTORIA CLINI DE MELLO

A EXIGÊNCIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CRITÉRIO
DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DO CONSELHO ADMINISTRATIVO
DE RECURSOS FISCIAIS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

APROVADA EM:

BANCA EXAMINADORA

Fulvia Helena de Gioia

Ricardo Cunha Chimenti

Denis Sarak

À minha família pelo incansável esforço e apoio durante toda a graduação e principalmente na realização do presente estudo

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por ter me permitido chegar até aqui e principalmente por ter me dado uma família maravilhosa que fez o possível e o impossível para que eu alcançasse cada um dos meus objetivos.

Aos meus pais, Silvia e Armando, e ao meu irmão, Vinicius, por acreditarem em mim e viverem essa realização junto comigo.

À Vó Cida, ao Jura, aos meus tios e as minhas pequenas, Sara e Suzana, que sempre estiveram ao meu lado e acreditaram em mim.

Ao Kaue que esteve ao meu lado nos desafios mais difíceis até aqui, me incentivando e mostrando o valor de cada uma das conquistas.

Aos meus colegas de Campinas, que iniciaram essa trajetória comigo e aos de São Paulo que me receberam e me acolheram tão bem

Agradeço também a professora Fulvia, que com toda a sua atenção, disposição e conhecimentos me orientou na elaboração do presente trabalho

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo a análise do Propósito Negocial, um dos critérios atualmente utilizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão de âmbito federal, para a validação da prática do Planejamento Tributário. A princípio é necessário compreender os limites do Estado, neste caso, representado pela administração tributária ao exercer o “Poder de Tributar” sobre o contribuinte, em contraponto com o dever fundamental deste de pagar tributos e o seu direito à auto-organização. Superado este entendimento apresentar-se-á o conceito de Planejamento Tributário bem como os demais institutos que o circundam. Além disso, analisar-se-á a linha tênue entre o planejamento tributário e a denominada Evasão Fiscal e as incansáveis tentativas de regulamentação da matéria. A partir de então estudar-se-á, de fato, a denominada Teoria do Propósito Negocial originalmente denominada *business purpose*. Importada da jurisprudência americana, essa teoria é comumente utilizada pela administração tributária nacional como um dos critérios para determinar a validade, ou não, de um planejamento tributário. Para a melhor compreensão será traçado o histórico de aplicação da teoria pelo CARF e ainda serão analisadas decisões recentes e inovadoras, visto que a aplicação da teoria é constantemente discutida em razão da subjetividade decorrente da falta de definições legais, o que implica em entendimentos e fundamentações muitas vezes distintas e contraditórias. Tal discussão se faz necessária diante da conseqüente insegurança jurídica à qual os contribuintes estão expostos ao tentarem, de forma lícita, reduzirem, afastarem ou postergarem seus encargos tributários.

Palavras-chave: Propósito Negocial, Planejamento Tributário, Jurisprudência Administrativa, Motivo Extratributário.

ABSTRACT

The study's goal is the analysis of business purpose, a currently updated criteria of the Administrative Council of Tax Appeals – CARF for the validation of the practice of tax planning. In principle, it is necessary to comprehend the State's limits, which, in this case, is represented by the tributary administration by exerting the power of tax' over the contributor, instead of the right of auto-organization. Passing through this understanding, the concept of tax planning will be presented with the other institutes that surround it. Moreover, the fine line between tax planning and the denominated tax evasion and the uttering attempts of regulations of the matter will be analyzed. From this, the actual business purpose originally denominated as business purpose, will be analyzed. Transported from the american jurisprudence, this theory is normally utilized by the national tributary administrations as one of the criteria to determine the validity, or not, of a tax planning. For a better understanding, recent and innovative decisions by the CARF, will be analyzed, considering that the enforcement of the theory is constantly discussed due to the subjectivity resulted from the lack of legal definition, which implies in agreements and grounds, many times distinct and contradictory. Such discussions are necessary because of the consequent juridical insecurity that the contributors are exposed to when they attempt, illicitly, to reduce, to push away, or to postpone their tributary obligations.

Keywords: Tax planning, Business purpose, Administrative jurisprudence, Extra tax reason.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

GRÁFICO 1 - RECEITAS REALIZADAS POR ORIGEM PARA A CATEGORIA - 2017	14
GRÁFICO 2 - RECEITAS REALIZADAS POR ORIGEM PARA A CATEGORIA - 2018	15

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. - Artigo

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CTN - Código Tributário Nacional Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966

MP - Medida Provisória

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	12
2.1. PODER DE TRIBUTAR.....	12
2.2. DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS.....	13
2.3. DIREITO DE AUTO-ORGANIZAÇÃO	15
2.4. PRINCÍPIOS.....	17
2.4.1. Princípio da Legalidade.....	17
2.4.2 Princípio da Segurança Jurídica.....	19
3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	21
3.1. ASPECTOS GERAIS	21
3.1. ELISÃO FISCAL.....	24
3.2. EVASÃO FISCAL	25
3.3. ELUSÃO FISCAL	26
3.4. REGULAMENTAÇÃO: O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS MEDIDAS PROVISÓRIAS	26
4. PROPÓSITO NEGOCIAL	31
4.1. BREVE HISTÓRICO	31
4.2. ENTENDIMENTOS RECENTES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS	34
4.2.1 Processo n. 12448.737118/2012-69 - Acórdão n. 9101-003.447 - 1ª Turma ..	36
4.2.2. Processo n. 16327.721148/2015-23 - Acórdão n. 1401-002.835 – 4ª.....	41
4.2.3. Acórdão n. 3401-005.228 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.....	44
5. CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50

1. INTRODUÇÃO

Dentre as diversas despesas, tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas, os “gastos tributários” merecem destaque. Para que haja o cumprimento integral das exigências fiscais é necessário que o contribuinte, sujeito passivo da relação jurídico-tributária, disponha de grande parte de seu patrimônio. A título de exemplo, em um estudo realizado em maio de 2018 pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, constatou-se que o brasileiro precisa trabalhar durante cinco meses do ano – ou seja, cento e cinquenta e três dias – para que possa adimplir seus créditos tributários¹.

Frente a este cenário e com o mercado cada vez mais competitivo, os contribuintes, principalmente as pessoas jurídicas, buscam meios alternativos para reduzir e até mesmo eliminarem os encargos tributários para que assim maximizem seus lucros. Esta prática, cada dia mais utilizada, é denominada *Planejamento Tributário* e é objeto de inúmeros questionamentos doutrinários e jurisprudências dada a sua complexibilidade, abrangência e ausência de regulamentação clara em relação a seus procedimentos e critérios.

É evidente que a busca pela economia tributária diminui a arrecadação, o que, por óbvio, não é bem visto pelo fisco. Por essa razão é que há anos o governo tenta manter o controle sobre as estratégias dos contribuintes para redução de custos.

O presente estudo está restrito à compreensão de apenas um dos requisitos utilizados pela administração tributária na análise da validade dos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes: o propósito negocial, um critério importado da jurisprudência americana e comumente aplicado nas decisões da administração nacional.

Neste cenário, muitos doutrinadores tributaristas alegam que utilizar a teoria importada da jurisprudência americana atenta contra os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Em sentido contrário, a argumentação afirma que a aplicação

¹AMARAL, G *et al.* **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos**. São Paulo: IBPT, 2018.

dos critérios junto à Norma Geral Antielisiva – que também será analisada neste trabalho – é um meio de realizar a justiça fiscal.

Por fim serão apresentadas decisões proferidas pelo CARF, com o objetivo de demonstrar a possível mudança no entendimento, no sentido de aceitar que a simples busca pela economia tributária é um motivo suficiente para validar o planejamento tributário visto que não há qualquer previsão específica no ordenamento jurídico.

2. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

2.1. PODER DE TRIBUTAR

O Poder de Tributar é uma das formas pela qual o Estado exerce sua soberania; isto é, a maneira como impõe e faz prevalecer sua vontade sobre a vontade dos indivíduos. No entanto a soberania estatal, no Estado Democrático de Direito, deve ser exercida de forma limitada para que as imposições do Estado não se tornem máscaras do autoritarismo.

No âmbito tributário considera-se que o Estado, desde que observados os limites constitucionais para tanto, exerce sua soberania em relação ao contribuinte por meio da cobrança dos tributos. É a partir desta premissa que podemos extrair o conceito de competência tributária; isto é, o poder de tributar devidamente legitimado e limitado, outorgado pela Constituição Federal aos entes federativos (União, Estados, Município e Distrito Federal) para criarem e majorarem os tributos².

É de suma importância que as limitações ao poder de tributar estejam positivadas no texto constitucional. Isto porque o Estado possui a chamada “tríplice função”; ou seja, elabora as regras aplicáveis às relações em que se vê envolvido, regulamenta e aplica essas regras e, por fim, julga os conflitos decorrentes dessa aplicação. Desta forma, como o Estado sempre estará presente nas relações tributárias, a limitação constitucional torna a relação entre Estado e contribuinte uma relação jurídico-tributária e não apenas uma relação de poder entre as partes.

Além disso, a Constituição, ao limitar o poder de tributar, estabelece que as regras impostas sejam previamente discutidas e elaboradas a partir de um processo legislativo conhecido pelos contribuintes, garantindo assim a participação social como processo de consolidação da democracia.

As limitações ao poder de tributar estão previstas na Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal e abrangem tanto os princípios – que serão

²CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 17-19.

analisados em item específico – e imunidades quanto as vedações impostas aos entes federativos.³

2.2. DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Ainda que exista grande limitação na atividade do Estado é importante analisar o caráter de dever fundamental por parte do contribuinte no pagamento dos tributos.

O artigo da 3º da Constituição Federal determina os objetivos da República Federativa do Brasil, dentre eles a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais⁴. No entanto, para que o Estado possa atender aos gastos públicos relacionados à população – efetivando, assim, os direitos sociais – é necessário que obtenha receitas públicas.

Conforme explicado por Eduardo Sabbag⁵, as receitas públicas se referem a todo recurso financeiro que ingressa nos cofres públicos, ainda que de maneira provisória, para suprir as necessidades, garantindo o equilíbrio do orçamento público. Embora recebam classificações distintas, neste momento é importante analisarmos as Receitas Públicas Originárias e as Receitas Públicas Derivadas.

As chamadas Receitas Públicas Originárias advêm do patrimônio do próprio Estado, incluindo bens e direitos. Isso significa que a arrecadação dessas receitas é resultado de uma atividade desenvolvida pelo Estado; ou seja, é uma fonte própria de recurso. Podemos citar, por exemplo, a renda obtida a partir do aluguel de imóveis do Estado, ou, ainda, a participação acionária em empresas de economia

³BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 jan. 2019

⁴Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 jan. 2019).

⁵SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p 42-45.

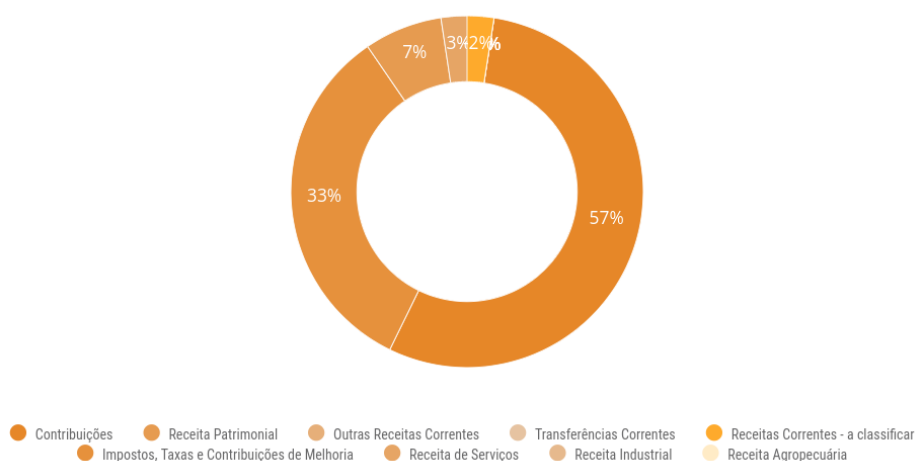
mista. Já as Receitas Públicas Derivadas são resultado do exercício da soberania estatal. Derivam da obrigatoriedade da disposição do patrimônio do particular, a partir de determinações previamente positivadas, para a concretização dos objetivos estatais. As receitas tributárias são um exemplo de receita derivada.

Em uma análise sobre os tributos, Ricardo Lobo Torres afirma que:

Tributo é o dever fundamental, [...] com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição⁶.

Nota-se, portanto, a importância da arrecadação de receitas públicas para suprir as necessidades da sociedade. Por óbvio, quanto mais receitas originárias o Estado obter, menos dependerá das receitas derivadas. No entanto, no Brasil, isso não ocorre. Conforme demonstra a base de dados do *Portal Transparência*, atualmente, a maior parte das Receitas Públicas é fruto da arrecadação de tributos.

GRÁFICO 1 - RECEITAS REALIZADAS POR ORIGEM PARA A CATEGORIA - 2017

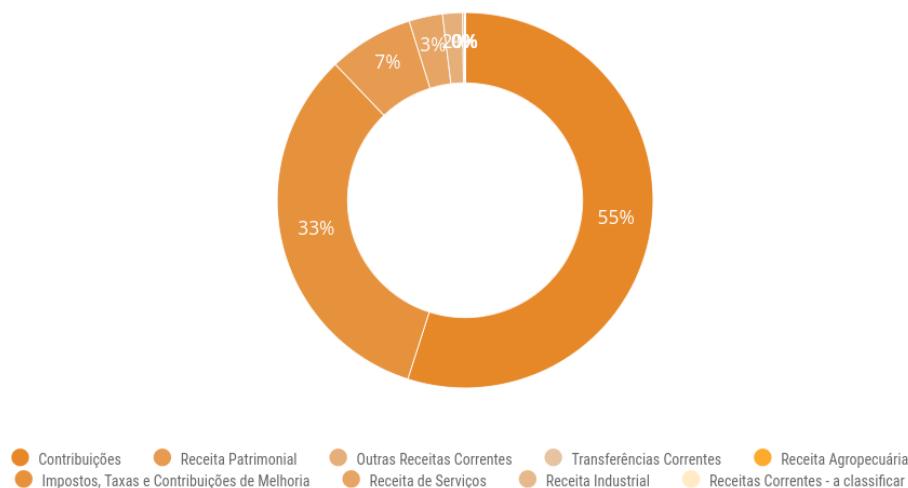


Fonte: Portal da Transparência (2019)⁷

⁶TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário – Elisão Abusiva e Evasão Fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 320-321.

⁷CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Portal Transparência**, 2019. Disponível em <<http://www.portaltransparencia.gov.br/receitas>>. Acesso em: 14/04/2019.

GRÁFICO 2 - RECEITAS REALIZADAS POR ORIGEM PARA A CATEGORIA - 2018



Fonte: Portal da Transparência (2019)⁸

Fato é que, embora não seja o ideal, a arrecadação tributária é o principal meio de obtenção de receitas públicas no Brasil. Assim, o dever fundamental de pagá-los advém não apenas de determinações constitucionais, mas também é reflexo da insatisfatória organização econômica do Estado.

Por esta razão, muitos contribuintes buscam alternativas de gestão capazes de reduzir o impacto das despesas tributárias.

2.3. DIREITO DE AUTO-ORGANIZAÇÃO

Embora a Constituição Federal determine de forma expressa o pagamento dos tributos – respeitados os limites para tanto –, é importante notar que o próprio texto constitucional reserva ao contribuinte autonomia para se auto-organizar, garantindo-lhe o direito à propriedade⁹ e o direito ao pleno exercício de sua

⁸CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Portal Transparência**, 2019. Disponível em <<http://www.portaltransparencia.gov.br/receitas>>. Acesso em: 14/04/2019.

⁹“Art. 5º [...] XXII - é garantido o direito à propriedade” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 jan. 2019”.

vontade¹⁰. Isto não significa dizer que o contribuinte pode simplesmente optar por não realizar as exigências constitucionais, neste caso, relacionadas ao pagamento dos tributos. Conforme discutido no item anterior, o pagamento dos tributos é inerente ao cumprimento dos objetivos sociais, sendo, inclusive, no Brasil, a principal forma de receita para tanto.

Fato é que o contribuinte (restringindo aqui a análise às pessoas jurídicas e, portanto, seus respectivos administradores) devem optar (desde que observados os dispositivos legais já que não se trata de um direito absoluto) por organizar seus negócios da maneira que melhor lhes convenha. Tanto é, que a Lei n. 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, prevê entre seus artigos 153 a 158¹¹ o dever do administrador em otimizar os gastos da sociedade – o que, sem dúvidas, inclui a redução dos custos tributários.

Em tal sentido, os atos realizados pelo contribuinte para a redução da carga tributária só poderão ser objeto de desconsideração nas hipóteses em que forem cometidos atos que atentem contra o ordenamento jurídico, como, por exemplo, fraude à lei, simulação, dissimulação, dolo entre outros previstos expressamente.

O simples fato de se organizar, para que consiga reduzir seus gastos tributários, não pode ser usado como justificativa para a desconsideração do ato

¹⁰Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte; X - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 jan. 2019).

¹¹Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios” (Ibidem, art. 153).

uma vez que a organização menos onerosa garante a competitividade e a continuidade da atividade empresarial perante o mercado globalizado. Nota-se, portanto, que o ordenamento jurídico não tratou apenas de limitar o poder do Estado sobre os contribuintes, mas também as suas atuações frente às imposições estatais.

Não se discute no presente trabalho, outrossim, a possibilidade ou não de realizar o planejamento tributário. Partiremos da ideia de que o planejamento não é vedado pela Constituição – conforme restou demonstrado. O estudo será feito em torno da falta de regulamentação em relação não só à forma como deve ser realizado, mas, também, aos critérios que o fisco utiliza para desconsiderá-lo uma vez que, não estando positivados, há atuação discricionária (o que viola principalmente os princípios que serão tratados a seguir).

2.4. PRINCÍPIOS

Conforme mencionado no primeiro tópico deste capítulo, os princípios compõem as limitações ao poder de tributar previstas no sistema tributário nacional. São normas dotadas de grande generalidade e, no Direito Tributário, devem ser compreendidos como uma das maneiras de proteger o contribuinte de possíveis abusos Estatais decorrentes do exercício da soberania.

Por dada razão, neste momento é fundamental destacarmos dois princípios que devem ser observados quando a possibilidade de elaborar o Planejamento Tributário é discutida. São eles: Princípio da Legalidade; e Princípio da Segurança Jurídica. É importante ressaltar que o Direito Tributário compreende diversos princípios, como, por exemplo: capacidade contributiva, igualdade, não confisco, anterioridade, mas que neste momento não serão analisados profundamente.

2.4.1. Princípio da Legalidade

Conforme mencionado anteriormente, a própria Constituição Federal, ao outorgar poderes aos entes federativos para que eles criem e majorem os tributos, estabelece limites para sua atuação.

O artigo 5º, inciso II da Constituição Federal descreve, entre os direitos e garantias fundamentais, o que podemos então chamar de *princípio da legalidade ampla*, cujo objetivo é garantir a segurança nas relações jurídicas.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...] (g.n)¹²

Esta mesma ideia se repete no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, ao se vedar, aos entes federativos, a exigência ou aumento de tributos sem lei que os estabeleça¹³.

Nota-se que a legalidade descrita no artigo mencionado acima exige maiores detalhes do que a primeira previsão constitucional. Nesta ocasião o texto constitucional estabelece a denominada *legalidade estrita*, pois não basta que seja respeitado o devido processo legal de criação da lei para a instituição ou majoração de determinado tributo: é necessário, também, que o texto legal contenha todos os critérios que determinam, regulam e justificam a cobrança tributária.

Hugo de Brito Machado consuma essa ideia ao afirmar que

[...] criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago.¹⁴

Para a melhor compreensão do princípio é necessário que seja feita a distinção entre os conceitos de legislação tributária e lei, pois, muitas vezes, de forma equivocada recebem tratamentos semelhantes. A legislação tributária,

¹²BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 04 mar. 2019.

¹³“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...]” (g.n.)” (Ibidem, art. 150).

¹⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 33.

prevista no artigo 96 do Código Tributário Nacional, abrange leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares¹⁵. Nota-se, portanto, que a lei é uma espécie do gênero de legislação tributária. No Estado Democrático de Direito, no qual a lei é a manifestação da vontade legítima do povo por meio de representantes eleitos, o princípio da legalidade é o limite mais importante que deve ser respeitado pelos governantes na atividade legislativa tributária.

Importante ressaltar que há possibilidade de criação ou majoração de tributos por meio de medida provisória, desde que observados os requisitos do artigo 62, parágrafo 2º, da Constituição Federal¹⁶. Isso ocorre, pois, a medida provisória possui força de lei; ou seja, pode determinar tudo o que a uma lei competiria fazer, desde que observadas as exigências e exceções previstas no próprio texto constitucional.

De tal forma, é com base no princípio da legalidade que se exige que todas as determinações impostas ao contribuinte estejam devidamente positivas de forma acessível, para que sejam compreendidos sem contradições, incoerências ou obscuridades.

2.4.2. Princípio da Segurança Jurídica

Superada a compreensão quanto à legalidade, deve-se ater às ideias oriundas do princípio da segurança jurídica. Este é o princípio que determina o modo de ação dos contribuintes, pois impede que o fisco, sem o prévio conhecimento do contribuinte, altere determinada norma ou entendimento jurídico, e, caso faça qualquer modificação normativa, esta só deva ser aplicada a fatos pretéritos caso seja mais benéfica ao contribuinte.

¹⁵Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes" (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 17 jmar. 2019).

¹⁶Art. 62 [...] § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)" (Ibidem, art. 62, §2º).

Logo, cabe ao fisco estabelecer uma legislação tributária prévia a ação dos contribuintes para que não determine, de forma arbitrária e posterior, penalidades a condutas já consumadas.

Por esta razão é possível vincular diretamente o princípio da segurança jurídica ao desenvolvimento econômico e então demonstrar sua importância no âmbito do planejamento tributário. Isto porque, se os agentes econômicos estiverem inseridos em um ambiente econômico inseguro, no qual não é possível conhecer as regras às quais se submetem, bem como as penalidades em caso de descumprimento, não terão a previsibilidade necessária para prosperarem e assim contribuir para o desenvolvimento da economia. Isto porque ações demandam planejamento em médio e longo prazo e tais planejamentos só se tornam viáveis se houver uma segurança mínima quanto ao ordenamento jurídico.

Demonstrados os princípios básicos para que possamos justificar a importância de previsões legais para a atuação do contribuinte e da administração tributária, passaremos agora à análise do planejamento tributário propriamente dito.

3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1. ASPECTOS GERAIS

Durante toda história menciona-se o pagamento de tributos. Do antigo Egito ao Império Romano e às sociedades divididas em classes, a cobrança de tributos manifestou-se de inúmeras formas.

No entanto, com o processo histórico de mudanças na maneira de organização e estratificação da sociedade a cobrança dos tributos passou a ser baseada em normas positivadas e não mais em meros costumes e religiões, o que sem dúvidas reduziu a discricionariedade dos sujeitos ativos (entes tributantes) da relação jurídico-tributária.

Atualmente o Direito Tributário é compreendido como o ramo do direito que visa a constituir e regulamentar as formas de arrecadação das receitas públicas para que, assim, o Estado seja capaz de prover e manter o bem-estar social do cidadão-contribuinte. Neste sentido, Luciana Amaro aponta que “[...] é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”¹⁷.

Hugo de Brito Machado¹⁸ destaca ainda que cabe ao Direito Tributário, além de regular as relações entre o fisco e os contribuintes, limitar o poder de tributar, protegendo assim o cidadão de possíveis abusos fiscais.

Conforme abordado no capítulo anterior, no Brasil a cobrança de tributos é a principal forma de arrecadação de receitas públicas. Neste sentido, Eduardo Sabbag discorre que:

A cobrança dos tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no artigo 3º da Constituição Federal, tais como (...) a garantia do desenvolvimento nacional (...) bem como a promoção do bem estar da coletividade.¹⁹

¹⁷AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.2

¹⁸MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 49.

¹⁹SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.39.

Ocorre que, ao analisarmos essa lógica pautada na ideia do Estado utilizando a arrecadação oriunda dos tributos como forma de garantir as necessidades fundamentais para o bem-estar social, não tem se verificado eficiência.

A falta de assistência e de incentivos do Estado, bem como razões próprias do mercado (como o aumento da competitividade, o desenvolvimento de novas tecnologias não acessíveis a todos e até mesmo oportunidades de recebimento de investimentos externos), criam um ambiente em que se faz necessário que o próprio contribuinte administre seu patrimônio de modo a tornar suas atividades menos onerosas, a fim de assegurar a lucratividade e garantir uma colocação estável e próspera no mercado capitalista.

É então, neste cenário, que surge a possibilidade de realização do Planejamento Tributário, cujo objetivo principal é permitir que o contribuinte, principalmente pessoas jurídicas, dadas as circunstâncias econômicas organizem seus negócios de maneira preventiva, de modo eficaz e legítimo, a fim de afastar, reduzir ou ainda postergar a constituição de créditos tributários e posteriores cobranças fiscais.

O doutrinador Ivo Cesar Barreto de Carvalho simplifica o conceito, demonstrando o caráter preventivo da realização do planejamento tributário:

O planejamento tributário é a atividade desenvolvida por pessoa física ou jurídica, pública ou privada, de forma estritamente preventiva e transparente, a fim de alcançar lícitamente a economia tributária.²⁰

Já o Professor Heleno Tôrres grande estudiosos sobre o tema, assevera que o planejamento tributário “é tão somente a técnica de organização preventiva de negócios, visando uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos autos projetados”²¹.

²⁰CARVALHO, Ivo Cesar Barreto. Planejamento Tributário *apud* in Hugo de Brito Machado (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 300.

²¹TORRES, Heleno. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01) *apud* ROCHA, Valdir de Oliveira [Coords.]. **Grandes questões de direito tributário**. V. 5. São Paulo: Dialética, 2001, p. 103.

Nota-se, portanto, que o planejamento tributário é uma alternativa bastante benéfica àqueles que buscam reduzir, de forma lícita, seus encargos tributários.

Marco Aurélio Greco, um dos principais estudiosos sobre o tema, destaca a importância do estudo:

Em primeiro lugar, o tema do planejamento tributário é economicamente muito relevante, no sentido de seu significado em relação à arrecadação tributária e ao perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes apontar para realidades marcantes.

[...] Em Segundo lugar, o tema do planejamento tributário é imensamente relevante da perspectiva do Direito. De fato, por baixo do debate há dois temas de importantíssimos a serem considerados. O primeiro tema é o da isonomia pois ela é quebrada não apenas quando se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado, por exemplo: cobrar de quem não tem capacidade contributiva, como também há violação à isonomia se não é cobrado um tributo de quem deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria ser alcançado.

[...] O segundo tema é a concorrência. A competição num regime de mercado não pode se dar através de variáveis que não digam a respeito à própria aptidão, criatividade ou à qualidade do produto ou serviço prestado. A variável tributária não deve ser instrumento de diferenciação entre concorrentes ou que interfira na competição. O ideal é que a tributação seja um piso único a partir do qual todos os concorrentes passem a agir.²²

Muito discute-se acerca dos efeitos do planejamento, ou seja: a real intenção do contribuinte, seus motivos e finalidades, ao realizá-lo. Seria simplesmente pela economia de tributos? Ou para fraudar o ordenamento jurídico?

Por tal razão (e como veremos posteriormente, pela falta de regulamentação clara, o que de maneira incorreta leva o fisco a utilizar critérios não previstos no ordenamento jurídico para analisar os planejamentos tributários realizados), para evitar que tenha seu planejamento descaracterizado no atual cenário é de suma importância que o contribuinte apresente todos os documentos e indícios que justifiquem a regularidade de suas ações para que, assim, não fique sujeito a cobranças fiscais posteriores.

Por fim, devemos analisar três conceitos que circundam toda e qualquer discussão sobre planejamento tributário. São eles: elisão, evasão e, mais

²²GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 15-18.

recentemente, elusão fiscal. Embora não sejam o foco do presente estudo, cujo objetivo é análise da utilização da Teoria do Propósito Negocial como critério de validade do planejamento tributário, é importante que seja feita a distinção destes três elementos.

Inicialmente cumpre esclarecer que o objetivo de todas as práticas acima mencionadas é evitar a incidência do tributo, reduzir o seu montante ou ainda postergar o seu pagamento. Embora tais práticas recebam inúmeras classificações, neste momento serão apenas conceituadas e diferenciadas para que se possa, enfim, ser feita a análise da teoria objeto do estudo.

3.1. ELISÃO FISCAL

Muitos doutrinadores afirmam que *Planejamento Tributário* e *Elisão* são conceitos sinônimos. No entanto, devemos esclarecer o significado de cada um deles. A elisão fiscal é compreendida como a economia lícita de tributos; ou seja, é o resultado da atividade exercida pelo contribuinte com o intuito de organizar seus gastos e reduzir as despesas tributárias. Essa atividade exercida pelo contribuinte é o planejamento tributário, que é o meio utilizado pelo contribuinte para atingir o resultado: a elisão fiscal.

Neste mesmo sentido, o doutrinador Miguel Delgado Guiterrez objetivamente conceitua elisão fiscal como aquela “utilizada para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo (...)”²³.

É importante destacar ainda que muitos doutrinadores utilizam um critério cronológico para determinar a licitude da economia tributária. Neste sentido, para que se alcance a elisão fiscal o contribuinte deve agir previamente à materialização da hipótese de incidência tributária em fato gerador do tributo. Ou seja, atua previamente ao nascimento da obrigação tributária.

²³GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.108.

Portanto, embora sejam ideias que se complementam, elisão e planejamento tributário não devem ser tratados como conceitos sinônimos. Deve-se ter claro que um é o meio utilizado para que se alcance o outro.

3.2. EVASÃO FISCAL

Em sentido contrário temos a previsão quanto à evasão fiscal. Embora ilícito, é o resultado do planejamento tributário, assim como a elisão fiscal, com o mesmo objetivo de reduzir, exonerar ou postergar o cumprimento das obrigações tributárias e assim alcançar a economia tributária.

A diferença básica entre os resultados é que, para caracterizar a evasão fiscal, o planejamento tributário é realizado a partir da prática de condutas ilícitas; ou seja, atos contrários ao ordenamento jurídico, com a possibilidade de aplicação de sanções e a conseqüente desconsideração do negócio jurídico realizado pelo contribuinte.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado discorre que:

Embora não exista uniformidade na doutrina, alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga de tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.²⁴

Assim como na elisão há também a análise a partir do critério cronológico. A evasão é resultado de práticas ilícitas adotadas pelo contribuinte após a ocorrência do fato gerador; ou seja, em situações em que o crédito tributário já foi constituído e, portanto, deve ser adimplido.

²⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 139.

3.3. ELUSÃO FISCAL

Por fim deve-se conceituar a ideia de elusão fiscal. Embora não haja uniformização da doutrina, a elusão fiscal é resultado de análises baseadas nos dois conceitos já abordados.

Conforme já demonstrado, o objetivo do contribuinte ao realizar o planejamento tributário é a redução das despesas tributárias. Nos casos de elusão fiscal, embora os mecanismos utilizados pelo contribuinte sejam lícitos e adotados antes da ocorrência do fato gerador (semelhante à elisão fiscal), prevalece o intuito fraudulento (como na evasão fiscal) com o mero propósito de frustrar a aplicação lei tributária cabível para operação que realmente ocorreu.

Assim, pode-se compreender que as ações do contribuinte que praticam elusão fiscal não caracterizam um desrespeito à legislação. Há, no entanto, a utilização de mecanismos com aparência lícita, mas que de alguma forma representam algum tipo de simulação ou fraude à lei, fazendo com que a conduta praticada pelo contribuinte se distancie do seu real propósito.

Feitas as devidas considerações, nota-se que do ponto de vista jurídico a questão fundamental nas discussões relacionadas ao planejamento tributário não diz respeito à sua possibilidade ou não de realização. Pautado no direito de auto-organização e na liberdade econômica, o contribuinte pode organizar seus negócios planejando estratégias que reduzirão seus custos tributários. A questão controvertida é em relação à forma com que o contribuinte deve realizá-lo; ou seja, os critérios que deve efetivamente observar para que seu planejamento não seja considerado fraudulento.

3.4. REGULAMENTAÇÃO: O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS MEDIDAS PROVISÓRIAS

Conforme demonstrado no item anterior, o planejamento tributário é bastante discutido em razão da ausência de regulamentação clara e objetiva, o que sem dúvidas causa grande insegurança jurídica aos contribuintes.

A partir de então analisar-se-ão as tentativas de regulamentação já realizadas pelo governo com o objetivo de manter o controle do Estado sobre as estratégias dos contribuintes que visam a reduzir seus encargos tributários.

A primeira tentativa de regulamentação do tema ocorreu quando entrou em vigor a Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001²⁵, que, entre outras providências, introduziu o parágrafo único ao artigo 116 da Lei n. 5.172/1966 - Código Tributário Nacional.

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 verificarem 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.

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” (g.n)²⁶

Tal dispositivo é denominado “Norma Geral Antielisiva”, cujo principal objetivo foi a criação de um instrumento eficaz para combater os procedimentos realizados, com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos da obrigação tributária. No entanto, há entendimentos no sentido de que o dispositivo introduzido no CTN não se trata de uma Norma Geral, mas sim de uma Norma Específica, uma vez que determina de forma expressa apenas o instituto da dissimulação, devendo, portanto, ser aplicado apenas nestas hipóteses.

As argumentações se sustentam ao afirmarem que o próprio CTN, distingue os chamados vícios da existência (simulação e dissimulação) dos demais vícios atinentes ao plano da validade dos negócios jurídicos, como a fraude à lei, o abuso

²⁵BRASIL. **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 07 fev. 2019.

²⁶Id. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 01 mai. 2019.

de direito e o abuso da forma. Neste sentido é válido destacar que o próprio anteprojeto do Código Tributário Nacional tratou em relação à possibilidade de aplicação do dispositivo por analogia. No entanto, o dispositivo que tratava sobre esta possibilidade não foi recepcionado porque a Comissão Especial do Código Tributário Nacional no Congresso Nacional reconheceu que o texto do dispositivo violava o princípio da legalidade. Nota-se aqui a opção do poder legislativo em não ampliar a aplicação do dispositivo, respeitando, desta forma, o princípio da legalidade.

Por fim, a argumentação afirma que, ainda que o dispositivo receba o tratamento de Norma Geral, podendo ser aplicada para desconstituir qualquer ato ou negócio jurídico praticado com o objetivo de economizar tributos, o texto legal não estabeleceu critérios objetivos para que o contribuinte seja capaz de identificar quais seriam os atos e negócios jurídicos. A menção genérica e vaga aos atos e negócios jurídicos passíveis de desconsideração, desde então, é utilizada em favor da Administração Tributária sem qualquer amparo legal, o que nos leva a crer que o dispositivo é adotado por razões meramente arrecadatórias. Além disso, não foi criada uma lei ordinária para estabelecer o procedimento e impedir que o fisco atue de forma discricionária, conforme prevê o próprio dispositivo legal.

Ainda em relação ao dispositivo é importante notar que no ano de 2001, logo após a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, foi ajuizada, perante o Supremo Tribunal Federal (STF), a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446.

[...] entendo que a ADIn. 2.446/600, proposta pela CNC, merece ser acolhida, com declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da LC 104/01, pois sobreferir a segurança jurídica (art. 5º, caput, da CF); violentar a seção “Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, estreitando de forma inadmissível e injurídica seu espectro; implodir os princípios da reserva formal da lei tributária, tipicidade fechada e estrita legalidade, substituindo-os pelo princípio do palpite fiscal; fazer com que, no acender das luzes da hipertrofia do poder decisório da Receita Federal, dê-se o curto-circuito definitivo nos princípios democráticos e da cidadania – todo o dispositivo (se constitucional fosse, que não é) depende de disciplina a ser instituída por lei ordinária, não produzida, ainda, pela Casa das Leis, sendo, portanto, de eficácia inexistente. Entendo, pois, como parcela considerável da doutrina pátria, que tal forma está maculada do vício

maior e insanável de nulidade, dada a sua manifesta inconstitucionalidade.²⁷

A ação foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio, alegando a violação ao princípio da legalidade, e ainda a falta de garantias das operações realizadas pelos contribuintes haja vista a discricionariedade da atuação do agente fiscal. No entanto, desde o dia 18 de novembro de 2013 os autos estão conclusos aguardando julgamento.

Dando continuidade às tentativas de regulamentação, com o objetivo de preencher a lacuna legislativa foi encaminhada ao Congresso Nacional a Medida Provisória nº 66 no ano de 2002²⁸. A redação cumpria o determinado na parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN e estabelecia “procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários”.

Os procedimentos foram estabelecidos entre os artigos 13 a 19 e a medida provisória determinou ainda os critérios sobre o alcance da norma. Foi a partir de então que a ideia de Propósito Negocial foi introduzida na legislação nacional

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

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. (g.n)²⁹

²⁷SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **ADI 2446**. Disponível em: <portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 10 mai. 2019.

²⁸Convertida na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

²⁹BRASIL. **Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66impressao.htm>. Acesso em: 23 mar. 2019.

Todavia, os artigos mencionados que tratavam sobre o procedimento adotado e estabeleciam, ainda, que de que forma subjetiva os critérios a serem observados pelo contribuinte foram vetados pelo Poder Legislativo, demonstram de certa forma a rejeição do propósito negocial e do abuso de forma como requisitos de validade de certos jurídicos.

Tal rejeição foi corroborada quando redigida, no ano de 2015, a Medida Provisória n. 685³⁰. A medida instituiu o Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT) e determinou, entre os artigos 7º a 12, como obrigação tributária acessória que os contribuintes declarassem à administração tributária federal, até o dia 30 (trinta) de setembro de cada exercício, as operações de planejamento tributário que resultassem em supressão, redução ou diferimento de tributo, permitindo assim que a Receita Federal tivesse maior controle sobre os atos que impliquem na redução na carga tributária. Nota-se que nada foi determinado em relação aos critérios anteriormente mencionados.

A medida provisória foi convertida na Lei n. 13.202/2015, mas, novamente, os artigos que tratavam sobre a regulamentação foram vetados do texto legal.

Atualmente, quatro anos após a última tentativa de regulamentação, a falta de definições, procedimentos e critérios estabelecidos no ordenamento jurídico ainda impedem a formação de entendimentos uniformes, o que acarreta na discricionariedade das condutas dos agentes da Administração Tributária.

Por esta razão, para que possa validar ou não os planejamentos tributários realizados pelos contribuintes, a administração tributária, dentre outros critérios, importou da jurisprudência americana a Teoria do Propósito Negocial, que, conforme mencionado, já foi indicada como critério de validação de negócios jurídicos – mas que, no entanto, não foi de fato recepcionada pela legislação nacional.

³⁰Convertida na Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015 que institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nos 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências.

4. PROPÓSITO NEGOCIAL

4.1. BREVE HISTÓRICO

A Teoria do Propósito Negocial, originalmente denominada *Business Purpose*, é uma criação jurisprudencial da Suprema Corte dos Estados Unidos elaborada a partir do julgamento do caso “*Gregory vs. Helvering*” no ano de 1934.

O caso tratava-se da realização de uma reorganização societária na qual a contribuinte, Sr^a Evelyn Gregory, titular da integralidade das ações da sociedade *United Mortgage Company (UMC)*, pretendia adquirir ações de outra sociedade, a *Monitor Securities Corporation (MSC)*, composta de cem por cento do capital da *UMC*.

Para viabilizar a operação, alegando a mera economia de tributos, a contribuinte constituiu uma terceira sociedade, a *Averill Corporation (AC)*, para que a sociedade *United Mortgage Company* transferisse todas as ações da *Monitor Securities Corporation*. Após a transferência do capital social a *Averill Corporation* foi extinta e na sua liquidação e todo o capital foi transferido para o Sr. Gregory.

No entanto, ao analisar a operação o Sr. Guy Helvering, fiscal de impostos, negou o planejamento tributário para a Sr.^a Gregory e está ainda, foi obrigada ao pagamento do respectivo imposto de renda de pessoa física em relação ao capital social da empresa integralizado ao seu patrimônio.

Após a Sr.^a Gregory recorrer a operação foi validada pelo *Board of Tax Appeal*. No entanto, o *United States Court Appeal for the Second Circuit*, tribunal de segunda instância, considerou, no julgamento do recurso interposto pelo Fiscal, que a operação era uma simulação.

A decisão foi mantida pela Suprema Corte Americana. Embora tenham reconhecido o direito do contribuinte em diminuir a carga tributária, determinou-se que a economia fiscal não poderia ser realizada por meio de uma elaborada e tortuosa forma de transmissão disfarçada de reorganização societária.

Foi então que se firmou a tese do propósito negocial, na qual se exige a necessidade de existência de uma razão econômica para a realização do negócio jurídico; ou seja, a realização de atos que se justifiquem do ponto de vista

econômico, não bastando, desta forma, ser a intenção de economizar tributos a única justificativa para a realização do planejamento.

Nota-se, portanto, que a teoria não afronta o direito do contribuinte de economizar tributos; no entanto, determina uma exigência para que possa exercer de fato o seu direito.

4.1. A INFLUÊNCIA DA TEORIA NO BRASIL

O CARF, frente a ausência de determinações no ordenamento jurídico brasileiro, tem aplicado a teoria do propósito negocial como critério de validade do planejamento tributário. Observa-se, neste ponto, a aplicação do disposto no artigo 14 da medida provisória n. 685, já mencionada, que não foi recepcionada pelo ordenamento jurídico.

Todavia, ao proferir decisões com base em entendimentos fundamentados em premissas e institutos estrangeiros, muitas vezes, a administração tributária deixa de considerar situações nacionais – econômicas, sociais e jurídicas – específicas.

Em uma primeira análise há de se considerar as diferenças existentes entre os sistemas jurídicos dos países aqui analisados, Estados Unidos e Brasil.

Conforme já esclarecido, a teoria do propósito negocial é oriunda da jurisprudência americana. É, portanto, proveniente do sistema jurídico da *Common Law*, ou “direito comum”, o qual é formado a partir das decisões dos próprios tribunais e cortes e não apenas de um ordenamento jurídico previamente determinado.

Assim explica Teresa Arruda Alvim Wambier:

O common law não foi sempre como é hoje, mas a sua principal característica sempre esteve presente: casos concretos são considerados fonte do direito. O direito inglês, berço de todos os sistemas de common law, nasceu e se desenvolveu de um modo que pode ser qualificado como “natural”: os casos iam surgindo, iam sendo decididos. Quando surgiam casos iguais ou semelhantes, a

decisão tomada antes era repetida para o novo caso. Mais ou menos como se dava no direito romano.³¹

Já no Brasil adota-se o sistema jurídico da *Civil Law*, no qual entende-se que pauta suas decisões em atos legislativos ou executivos de comando, limitando qualquer interpretação do juiz no seu processo de aplicação aos casos concretos. Essa ideia nada mais é do que a tradução do princípio da legalidade previsto na Constituição Federal.

De tal forma, considerando o sistema adotado pelo Brasil, a tentativa frustrada de introdução da teoria do propósito negocial ao ordenamento jurídico brasileiro, e, ainda, a ausência de nova regulamentação, nota-se que existem fatos suficientes para impedir a utilização do critério uma vez que isto atenta expressamente contra o princípio da legalidade e o da segurança jurídica.

Isso não significa dizer que não há que se proferir decisões com base em precedentes judiciais. Muito pelo contrário. É extremamente válida e benéfica a aplicação do direito, e que as decisões pautadas no ordenamento jurídico sejam complementadas pela jurisprudência, impedindo, assim, o engessamento do ordenamento jurídico e, ainda, impulsionando a evolução do sistema judiciário.

No entanto, em nosso sistema jurídico não há ainda como se proferir decisões pautadas exclusivamente na jurisprudência. Isso torna a atividade discricionária.

Importante mencionar, ainda, as diferentes realidades econômicas de ambos os países. Não é plausível que o Brasil importe uma teoria estrangeira e a aplique internamente, de tal forma que ignore a realidade econômica do país.

Mesmo sem previsão no plano normativo, o propósito negocial continua sendo exigido pelo CARF, sendo muitas vezes a ferramenta chave para admitir ou não a prática realizada pelo contribuinte; ressaltando-se a violação aos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica.

Após demonstrar a origem da teoria e os seus obstáculos à aplicação no Brasil, passa-se a analisar a sua previsão no ordenamento jurídico por meio da MP

³¹WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. A uniformidade e a estabilidade da jurisprudência e o estado de direito – Civil law e common law. **Revista Jurídica**, Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 53-62, out. 2009.

66/2002, que tentou regular o Parágrafo Único do art. 116 do CTN, sendo esta a primeira e única previsão do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro – o que aguçou o posicionamento de alguns doutrinadores a respeito da continuidade da utilização do instituto para desconsideração dos planejamentos tributários.

Por fim é importante ressaltar que o propósito negocial foi também previsto no Projeto de Lei Complementar do Senado no 298, de 1º de junho de 2011, que estabelecia normas gerais relativas aos direitos e garantias do contribuinte. Em seu artigo 127-A, inciso III, dispõe-se para “não se utilizar de operações ou de negócios jurídicos sem propósito negocial”.

4.2. ENTENDIMENTOS RECENTES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Por fim, para que seja possível compreender de fato as ideias e conceitos apresentados nos capítulos anteriores, é de suma importância a análise de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em relação à utilização da teoria do propósito negocial nas discussões sobre validade ou não de planejamentos tributários.

Importante mencionar que, em uma análise histórica, no primeiro momento da jurisprudência os planejamentos tributários que tinham como único fim reduzir a carga tributária não eram considerados inválidos ou evasivos porque atendiam somente exigências formais:

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais

conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. [...].³²

Neste momento, como era feita a análise apenas de requisitos formais, os planejamentos tributários começaram a ser ainda mais realizados, o que despertou uma preocupação no fisco em razão da necessidade de arrecadação de receitas públicas. Passou-se então a analisar a substância dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes.

Marcus Abraham explica a mudança:

[...] percebemos uma tímida evolução na postura do Carf no que diz respeito à identificação do propósito negocial ou da prevalência da substância sobre a forma, mas sem, ainda, se conseguir aplicar expressamente a norma geral antielisiva. Isto se verifica a partir de 2004, quando aquele órgão julgador finalmente deixa de se preocupar com a mera licitude formal dos atos e passa a avaliar a essência dos negócios e seus aspectos substanciais e materiais para a consideração dos planejamentos fiscais como válidos e Revista Jurídica da Presidência Brasília v. 17 n. 113 Out. 2015/Jan. 2016 p. 579-604 Jessica Priscilla Quintino - Demetrius Nichele Macei 591 legítimos, embora se socorrendo das clássicas figuras de simulação e de fraude à lei.³³

Foi então, nessa nova perspectiva do fisco, que o propósito negocial foi de fato utilizado como critério de validade dos planejamentos tributários.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. [...] SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. 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

³²CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Processo 10680.726772/2011-88**. Rel. Nelson Mallmann. Data: 20 fev. 2006. Disponível em: < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em: 10 mar. 2019.

³³ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.

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. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei no 9.430, de 1996) [...].³⁴

No ano de 2018 foram proferidas três decisões em relação ao tema, muito significativas na esfera tributária e que merecem ser analisadas no presente estudo.

4.2.1. Processo n. 12448.737118/2012-69 - Acórdão n. 9101-003.447 - 1ª Turma

Em março de 2018 a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu importante decisão em relação à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. A decisão refletiu em diversos assuntos relacionados à prática do planejamento tributário, dentre eles a aplicação da teoria do propósito negocial como critério para validar as práticas realizadas pelos contribuintes.

AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE DE DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Diante de falta de comunicação entre o suporte fático tratado pela decisão recorrida e paradigma, impossível atendimento do requisito de admissibilidade concernente à divergência na interpretação da legislação tributária previsto no artigo 67 do Anexo II do RICARF. NORMA GERAL ANTIELISIVA. EFICÁCIA. Perfeita a decisão recorrida, ao discorrer que o art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao

³⁴CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Processo 11080.008021.2004.89**. Rel. Maria Helena Cotta Cardozo. Data: 23 mar. 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4698339>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. Na esfera federal, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas. No mesmo sentido, precedente na 1ª Turma da CSRF, Ac. 9101-002.953. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12448.737118/2012-69 DF CARF MF FI. 3037 Processo nº 12448.737118/2012-69 Acórdão n.º 9101-003.447 CSRF-T1 FI. 3.038 2 Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Precedentes no STJ (REsp nº 1.129.990-PR, REsp 834.681-MG e AgRg no REsp 1.335.688-PR).³⁵

³⁵CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Acórdão n. 9101.003.447 – Processo 12448.737118.2012.69.** Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1. Turma. Data: 06 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;camara.superior.recursos.fiscais;turma.1:acordao:2018-03-06;9101-003.447,7389505>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

O caso trata-se de uma reorganização societária que envolve a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre rendimentos de ganho de capital, multas exigidas isoladamente sobre estimativas não pagas, multa de ofício qualificada (150%) e juros. Importante destacar que neste momento não será feita a análise em relação às multas e juros exigidos no caso.

No auto de infração o fiscal alegou que houve falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, ocasionando redução indevida do lucro sujeito à tributação.

O que se constatou foi que o grupo econômico, recorrendo às operações de reorganização societária, elaborou formas jurídicas aparentemente válidas que dissimularam o fato gerador do crédito tributário. A conclusão é pela ocorrência de abuso de formas jurídicas em atos que visaram impedir o crédito tributário.³⁶

Após decisão desfavorável a empresa interpôs recurso voluntário e foi proferido o acórdão

Revela-se abusiva e, portanto, deve ser desconsiderada para fins tributários, a transferência de participação societária feita: (i) a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, residente em jurisdição que não tributa a renda na operações com o exterior; (ii) por um valor muitíssimo inferior ao que essa mesma participação foi posteriormente foi alienada a terceiros, e **(iii) sem propósito negocial crível, exceto o de evitar a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital auferido na alienação daquela participação societária a terceiros. geradores do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital auferido na alienação daquela participação societária a terceiros.** (g.n)³⁷

Frente à decisão, a empresa opôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados. Interpôs então recurso especial com as seguintes alegações: (1) eficácia

³⁶CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Acórdão n. 9101.003.447 – Processo 12448.737118.2012.69.** Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1. Turma. Data: 06 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;camara.superior.recursos.fiscais;turma.1:acordao:2018-03-06;9101-003.447,7389505>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

³⁷Ibidem.

do parágrafo único do art.116 do CTN; (2) erro na identificação do sujeito passivo; (3) concomitância da exigência da multa de ofício e da multa isolada; (4) incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O acórdão recorrido adotou como premissa que, em face de um suposto dever fundamental de pagar de tributos, o parágrafo único do artigo 116 do CTN veicularia norma de reação ao abuso no planejamento tributário, abstraindo daí as seguintes consequências: (i) a eficácia da referida norma seria imediata: na pendência de lei ordinária regulando procedimento especial para a sua aplicação, deveria ser aplicado o procedimento geral previsto pelo Decreto n. 70.235/72; (ii) a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN não demandaria demonstração da prática de atos simulados referidos pelo art. 149 do CTN, nos termos do art. 167 do Código Civil; os institutos tutelados pelo legislador complementar seriam o “abuso de direito” e a “fraude à lei”; e **(iii) se uma determinada reestruturação societária não apresentar propósitos extra-tributários convincentes, estas devem ser consideradas inoponíveis ao fisco.**

O voto vencido alegou a proteção constitucional a um núcleo de liberdade econômica do particular e a impossibilidade de aplicação de critério subjetivo para desconsiderar o planejamento tributário dada a ausência de norma específica para tanto.

A exigência de lei para a desconsideração de planejamentos tributários não encontra fundamento “apenas” no princípio da legalidade em matéria tributária (art. 5º e art. 150, I, da Constituição), mas também nas normas de Direito Econômico presentes no texto constitucional (arts. 170 e seg. da Constituição).
[...]

Nos estritos limites da competência que lhe foi atribuída pela Lei Complementar n. 104/2001, caberia à lei ordinária apenas e tão somente definir um procedimento especial para a desconsideração de atos “dissimulados”. **O legislador ordinário seria incompetente para definir outras hipóteses de desconsideração que não estejam compreendidas no art. 116 do CTN (“dissimulação”) ou, ainda, estabelecer critérios não adotados pelo legislador complementar, a exemplo de “propósitos negociais”**

[...] O acórdão recorrido adotou o entendimento de que, na pendência de lei ordinária especificamente produzida para regular o procedimento necessário à aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, o Decreto n. 70.235 lhe faria as vezes. Permissa vênua, parece evidente que esse entendimento

torna sem efeito a parte final prescrita pelo Legislador Complementar para o parágrafo único do art. 116 do CTN (“observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”), não se mostrando razoável ou mesmo possível.³⁸

O conselheiro argumentou ainda utilizando a doutrina de Marco Aurélio Grego:

Isso significa dizer que, enquanto não for devidamente editada lei ordinária dispendo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da proteção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode ato de desconsideração nele fundamentado.³⁹

No entanto, em sua maioria os conselheiros defendem que os negócios ou atos jurídicos realizados pelo contribuinte devem ter uma justificativa econômica vinculada, principalmente, à atividade desenvolvida pela empresa, de modo que se buscarem tão somente a economia de tributos, mesmo que praticando atos lícitos, os planejamentos serão desconsiderados com fundamento no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional bem como na teoria do propósito negocial, não legitimada no ordenamento jurídico nacional.

No entanto, podemos analisar que o objetivo de economizar tributos, desde que não haja violação a lei é, em si, um objetivo empresarial. Além disso, a utilização deste critério – expressamente rejeitado pelo Congresso Nacional – pelas autoridades fiscais é inaceitável porque viola totalmente o princípio da segurança jurídica.

Ocorre que posteriormente à decisão supramencionada sobrevieram duas decisões com fundamentações completamente opostas, nas quais foi decidido que

³⁸CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Acórdão n. 9101.003.447 – Processo 12448.737118.2012.69.** Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1. Turma. Data: 06 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;camara.superior.recursos.fiscais;turma.1:acordao:2018-03-06;9101-003.447,7389505>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

³⁹Ibidem.

são válidos os planejamentos tributários com o único fim de reduzir a carga tributária. Fazemos então a análise de cada uma destas decisões.

4.2.2. Processo n. 16327.721148/2015-23 - Acórdão n. 1401-002.835 – 4ª Câmara - 1ª Turma Ordinária

Em agosto de 2018 a 1ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade, entendeu que a busca da redução de incidência tributária, por si só, já constitui propósito negocial legítimo que viabiliza a reorganização societária desde que cumpridos os demais requisitos legais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2010 PRELIMINARES. SUPERAÇÃO EM RAZÃO DE APRECIÇÃO DE MÉRITO. Nos termos do que dispõe o §3o. do art. 12 do RPAF, sendo possível o provimento no mérito, devem ser superadas preliminares de nulidade. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei. SUBSIDIARIAMENTE. EXISTÊNCIA DE EFETIVA RAZÃO EXTRA TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO. No caso concreto as Recorrentes comprovaram existir razões de ordem negocial e restrições impostas pela Resolução CMN 2.325/1996 que justificam as operações realizadas.⁴⁰

Neste caso, após ser autuada, em razão de supostas infrações à legislação tributária, a realizar o pagamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no montante de R\$ 89.805.289,42 (oitenta e nove milhões, oitocentos e cinco mil, duzentos e oitenta e

⁴⁰CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Acórdão n. 1401.002.835 – Processo 16327.721148.2015.23.** 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.1;camara.4;turma.ordinaria.1:acordao:2018-08-15;1401-002.835,7419562>>. Acesso em: 7 mar. 2019.

nove reais e quarenta e dois centavos), a empresa contribuinte Sofisa Serviços apresentou impugnação administrativa, julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal em Recife. Por esta razão a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o qual foi dado provimento, principalmente sob o argumento da falta de regulamentação do propósito negocial no ordenamento brasileiro. Destarte, a ausência do propósito negocial não pode ser suficiente para desconsiderar a operação ao entender que a mera economia tributária constitui propósito negocial legítimo.

Na autuação, o fisco alegou que o lançamento tributário decorreu da falta de contabilização de ganho de capital decorrente da seguinte operação:

[...] SOFCRED teria sido vendida pelo valor nominal de suas quotas por SOFISA SERVIÇOS a BANCO SOFISA e SOFISA CFI antes destas a alienarem a GVI porque, ao assim proceder, o ganho de capital apurado na última transação seria compensado com resultados negativos dos Recorrentes, redundando assim em recolhimentos de IRPJ e CSLL inferiores ao que seriam verificados caso a transação junto à empresa do Banco Fibra S/A tivesse sido praticada pela SOFISA SERVIÇOS.⁴¹

Na impugnação a empresa autuada afirmou que empresas envolvidas são responsáveis tributários solidárias; logo, o crédito tributário teria sido extinto quando da inclusão dos ganhos de capital da operação nas bases tributáveis dos Banco Sofisa e da empresa Sofisa CFI. Alegou ainda que o contribuinte tem o direito de adotar a alternativa tributária menos onerosa, e que a posterior aquisição da empresa SOFCred pela empresa GVI foi realizada pelo Banco Sofisa e pela Sofisa CFI, de modo que o produto recebido não foi repassado a Sofisa Serviços. Por fim, alegou que havia propósito negocial para as operações.

O fisco alegou que o procedimento seria vedado pelo ordenamento jurídico por fundamentar-se única e exclusivamente na busca pela “economia fiscal”, sem que haja, portanto, propósito negocial.

⁴¹CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Acórdão n. 1401.002.835 – Processo 16327.721148.2015.23.** 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.1;camara.4;turma.ordinaria.1:acordao:2018-08-15;1401-002.835,7419562>>. Acesso em: 7 mar. 2019.

Importante destacar que o procedimento fiscal que resultou na autuação durou apenas 20 dias e o fisco sequer ouviu os contribuintes.

O acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Recife⁴², frente à impugnação da contribuinte, concluiu que o não recebimento do valor da venda posterior realizada pelas empresas à GVI, pela Sofisa Serviços, não caracteriza o fato desta também ter se beneficiado com o valor uma vez que as empresas pertencem a uma única família

No Recurso Voluntário, interposto frente a essa decisão, o Banco Sofisa (sucessor da Sofisa Serviços) reiterou o que já havia sido apresentado na impugnação.

A decisão do relator partiu do entendimento de que a fundamentação do acórdão proferido estava baseada no fato de que a empresa não havia demonstrado a existência de um propósito negocial legítimo capaz de justificar a operação.

A princípio, o relator destacou que a própria legislação tributária não ampara a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e, por isso, poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. Isto porque não há na legislação tributária nacional, amparo em relação ao conceito nem a necessidade de propósito negocial nas atividades realizadas pelo contribuinte com o intuito de reduzir as despesas tributárias. "[...] a busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito negocial que viabiliza a reorganização societária, desde que cumpridos os demais requisitos"

De tal forma, o relator concluiu que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar operações realizadas, até mesmo porque a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial. Ademais, aduziu que as operações foram realizadas de acordo com a liberdade negocial assegurada aos contribuintes.

Assim, conforme a decisão, o fato de um negócio jurídico objetivar a economia tributária não o invalida por si só, visto que, caso respeitados os limites legais, o CARF tem entendido ser a busca pela economia tributária um propósito negocial em si.

⁴²Acórdão n. 11-54.564 – 3ª Turma da DRJ/REC.

4.2.3. Acórdão n. 3401-005.228 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Também no mês de agosto foi proferida outra decisão em relação à teoria do propósito negocial. A decisão (que foi de extrema importância na esfera tributária) foi no sentido de que, para a aplicação do artigo 116 do Código Tributário Nacional, deve haver uma lei ordinária regulamentando o assunto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO. O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.⁴³

O caso envolvia uma grande empresa importadora exclusivamente de veículos de marcas de luxo e discutia-se a incidência, ou não, do Imposto Sobre Produtos Industrializados - Importação. A empresa foi autuada para realizar o recolhimento da diferença do imposto acrescido de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros, totalizando, assim, o valor de R\$ 18.663.350,48 (dezoito milhões, seiscentos e sessenta e três mil, trezentos e cinquenta reais e quarenta e oito centavos).

A cobrança se deu em razão do fato de a empresa, com a intenção de reduzir a base de cálculo do imposto, vender os carros com um valor muito barato, próximo ao de custo, para a empresa intermediária – Auto Rosso. Por sua vez, a intermediária incluiria a margem de lucro de 70% (setenta por cento) apenas na

⁴³CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Acórdão n. 3401.005.228 – Processo 11065.724114.2015.03.** 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.3;camara.4;turma.ordinaria.1:acordao:2018-08-27;3401-005.228,7435366>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

revenda dos veículos para as concessionárias, operação sobre a qual não incide o IPI.

A Receita Federal autuou a empresa ao entender que esta prática se enquadraria no disposto no artigo 116.

Em sua impugnação a contribuinte alegou: (i) inexistência de simulação e legitimidade das operações realizadas; (ii) ilegalidade da desconsideração da personalidade jurídica da empresa AUTO ROSSO; (iii) que, diante da relação de interdependência entre a empresa VIA ITÁLIA IMPORTAÇÃO e a empresa AUTO ROSSO, o IPI deve ter como base de cálculo a média ponderada dos preços de cada produto no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente (VIA ITÁLIA IMPORTAÇÃO), em consonância com o quanto determinado pelos incisos I e II do art. 195 e artigos. 196 e 612 do RIPI/2010, o que implica a consideração do próprio preço praticado nas vendas para a AUTO ROSSO como valor tributário mínimo conforme preceituado pela legislação pátria vigente; e (iv) a não incidência do IPI na venda de mercadorias importadas, limitando-se a configuração do fato gerador do imposto no desembaraço aduaneiro, inexistindo nova ocorrência quando da saída para a comercialização nos termos dos artigos. 46 e 51 do Código Tributário Nacional cumulado com os incisos I e II do RIPI, que afasta a possibilidade da cumulação de cobranças, sendo necessário haver a industrialização ou o aperfeiçoamento do produto importado para que se conclua pela incidência de IPI na saída do estabelecimento importador.

O acórdão proferido pela Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, por unanimidade, julgou procedente as alegações da contribuinte, extinguindo o crédito tributário. A argumentação alegou a eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 uma vez que há necessidade de regulamentação para que possua eficácia plena. O artigo, considerando-se que ainda não há qualquer tipo de regulamentação, não pode ser utilizado para fundamentar decisões.

O acórdão foi submetido à análise do Conselho em razão do Recurso de Ofício, mas, por unanimidade, a turma do CARF entendeu que o auditor fiscal só poderia fundamentar o auto de infração utilizando apenas o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional se, conforme previsão do próprio dispositivo, houvesse uma lei ordinária que o regulamentasse – conforme já havia

sido mencionado na decisão anterior. Além disso, o CARF entendeu que não se aplicaria o dispositivo neste caso.

Embora o Relator do caso (o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco), durante o julgamento tenha afirmado que não tratava-se de uma defesa incontida do planejamento tributário, mas de uma postura comprometida com a fundamentação das decisões, tal posicionamento do CARF teve grande significado no âmbito tributário uma vez que o próprio conselho fiscal reconheceu a necessidade de uma lei ordinária regulamentando o artigo, evitando que, dessa forma, o fisco utilize tal artigo de maneira inadequada como meio de obtenção de receitas, prejudicando o contribuinte que se utilizou de maneira lícita de um meio para redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos.

5. CONCLUSÃO

No presente trabalho buscou-se fazer uma análise crítica em relação à utilização da teoria do propósito negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ao analisar os planejamentos tributários, a cada dia mais realizados pelos contribuintes – principalmente pessoas jurídicas – que buscam reduzir sua carga tributária.

Ao demonstrar o conflito entre o poder de tributar, o dever fundamental de pagar tributos e, ainda, o direito de auto organização, restou demonstrado que a motivação do planejamento não é pautada exclusivamente na elevada carga tributária do Brasil como comumente justifica-se, mas também pelo fato da extrema necessidade do Estado em arrecadar receitas tributária derivadas, para que assim possa garantir os direitos sociais e então cumprir os objetivos estabelecidos no texto constitucional. Estes fatos causam grande impacto econômico, o que leva muitos empresários a optarem e precisarem realizar planejamentos tributários.

Ainda na seara constitucional tratou-se dos princípios da legalidade e da segurança jurídica. A ideia de legalidade está vinculada à proibição da atuação arbitrária e, portanto, sem fundamentação legal ou constitucional dos órgãos regulamentadores da ordem. Já a segurança jurídica está atrelada à ideia de certeza do contribuinte em relação a suas condutas, impedindo assim que, ao cumprir o ordenamento jurídico, seja posteriormente penalizado. Nota-se que tais princípios estão estritamente ligados; ou seja, é a legalidade que garante a segurança jurídica aos contribuintes. Assim, os princípios são instrumentos de proteção aos contribuintes em face de possíveis atuações impróprias do estado.

Estas ideias são de suma importância quando falamos em planejamento tributário e atuação da fiscalização, visto que, conforme restou demonstrado ao longo do estudo, o grande conflito do exercício e regulamentação do planejamento tributário ocorre em razão da ausência de regulamentação e consequente aplicação subjetiva por parte do fisco ao utilizar conceitos e teorias não previstas no ordenamento jurídico.

Após as análises constitucionais concluiu-se que o planejamento tributário, respaldado pelo direito de auto-organização, não é vedado pela Constituição Federal

desde que, por óbvio, não ocorra qualquer violação ao ordenamento jurídico vigente tanto constitucional quanto infraconstitucionalmente.

Dentre toda a carência de definições e critérios para se estabelecer a validade do planejamento tributário foi analisado, especificamente no presente estudo, a Teoria do Propósito Negocial.

Para iniciar a análise da teoria discutiu-se quanto à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Além da necessidade de tratar a matéria em razão de sua relevância quando se trata de planejamento tributário, foi nas tentativas de regulamentação deste dispositivo que a teoria do propósito negocial foi trazida pela primeira vez ao ordenamento jurídico.

No entanto, como visto, as medidas provisórias que tratavam sobre a teoria (e, anterior a elas, o anteprojeto do Código Tributário Nacional) não foram aceitas pelo Congresso Nacional. Observa-se neste sentido a demonstração clara de rejeição de introdução da teoria ao ordenamento jurídico brasileiro.

Após esta análise tratou-se de fato da Teoria do Propósito Negocial. Importada da jurisprudência americana a partir do julgamento de um caso que envolvia reorganização societária, esta teoria vem sendo aplicada no Brasil sem regulamentação. O CARF a utiliza como critério para validar os planejamentos tributários realizados pelos contribuintes, não aceitando, portanto, como única justificativa do contribuinte a mera economia tributária – exige, ainda, propósitos extrafiscais.

Grande parte da doutrina defende que para a aplicação da teoria, conforme já mencionado, deva-se possuir previsão legal. Neste ponto é importante que sejam feitos alguns esclarecimentos.

Após a análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN, entende-se que não se trata, de fato, de uma norma geral antielisiva, visto que está expressamente previsto no dispositivo a sua aplicação em casos de “dissimulação”. Não há, outrossim, qualquer outra interpretação possível para esta norma.

Ainda assim, atualmente é tratada por grande parte da doutrina e da jurisprudência como norma geral. No entanto, voltando à análise da teoria objeto do estudo, ainda que o parágrafo único do artigo 116 fosse aplicado a demais casos, permitindo ao fisco desconsiderar os atos realizados pelos contribuintes, seria

inadequado que uma lei ordinária (conforme previsto no próprio artigo) tratasse de um critério para aplicação do ordenamento (fato este que é reservado a matéria de lei complementar). Caberia à lei ordinária tratar apenas sobre o procedimento e nada mais.

Desta forma, além de não poder ocorrer a aplicação da norma por analogia, uma lei ordinária não poderia determinar critérios – como já tentado.

Fato é que, 17 anos depois da publicação que deu ensejo a muitas discussões sobre o planejamento tributário, não se tem ainda nem lei ordinária e muito menos lei complementar regulando o assunto.

Essa trava do poder legislativo demonstra o desinteresse na regulamentação do critério uma vez que, estabelecido e obedecido pelos contribuintes, o fisco não terá por onde desconsiderar muitos planejamentos tributários lícitos como vem fazendo. Isto causaria uma enorme diminuição na arrecadação fiscal.

Por fim é importante esclarecer que são infinitas as discussões que tratam sobre propósito comercial e toda a sua utilização no planejamento tributário. Tudo isso em razão da ausência de uma regulamentação. Por esta razão cabe ao Estado, frente à situação econômica que se torna a cada dia mais complexa, dar a devida importância aos institutos e ao próprio planejamento tributário sem entendê-lo apenas como um prejuízo às arrecadações estatais.

O objetivo não foi esgotar todos os entendimentos sobre o planejamento tributário. Buscou-se evidenciar que, considerando o ordenamento jurídico atual, a defesa do propósito comercial viola o princípio da legalidade, bem como acarreta insegurança jurídica, considerando o alto grau de discricionariedade concedido às autoridades fiscais para desconsiderarem qualquer planejamento tributário praticado pelo contribuinte.

Por fim, vale destacar que ainda que o propósito comercial estivesse devidamente positivado, a própria finalidade de pagar menos tributos pode ser caracterizada como propósito comercial, pois a redução dos encargos fiscais acarreta maiores possibilidades de investimento no próprio negócio e, conseqüentemente em melhoramentos na atividade empresarial desenvolvida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 jan. 2019.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 12 jan. 2019.

_____. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em 10 mai. 2019.

_____. **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 07 fev. 2019.

_____. **Lei 13.202 de 8 de dezembro de 2015**. (Conversão da Medida provisória nº 685, de 2015). Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm>. Acesso em 20 jan. 2019.

_____. **Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66impressao.htm>. Acesso em: 17 jan. 2019.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446.** Disponível em: <portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 10 mai. 2019.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. **Processo 10680.726772/2011-88.** Rel. Nelson Mallmann. Data: 20 fev. 2006. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf >. Acesso em: 10 mar. 2019.

_____. **Processo 11080.008021.2004.89.** Rel. Maria Helena Cotta Cardozo. Data: 23 mar. 2006. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4698339>. Acesso em: 10 mar. 2019.

_____. **Acórdão n. 9101.003.447 – Processo 12448.737118.2012.69.** Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1. Turma. Data: 06 mar. 2018. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;camara.superior.recursos.fiscais;turma.1:acordao:2018-03-06;9101-003.447,7389505>. Acesso em: 10 mar. 2019.

_____. **Acórdão n. 3401.005.228 – Processo 11065.724114.2015.03.** 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.3;camara.4;turma.ordinaria.1:acordao:2018-08-27;3401-005.228,7435366>. Acesso em: 7 mar. 2019.

_____. **Acórdão n. 1401.002.835 – Processo 16327.721148.2015.23.** 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.1;camara.4;turma.ordinaria.1:acordao:2018-08-15;1401-002.835,7419562>. Acesso em: 7 mar. 2019.

ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMARAL, G *et al.* **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos.** São Paulo: IBPT, 2018.

CARVALHO, Ivo Cesar Barreto. Planejamento Tributário *apud* in Hugo de Brito Machado (coord.). **Planejamento Tributário.** São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário.** 21 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Portal Transparência,** 2019. Disponível em <<http://www.portaltransparencia.gov.br/receitas>>. Acesso em: 14/04/2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 3 .ed. São Paulo: Dialética, 2011
MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.108.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ROCHA, Valdir de Oliveira [Coords.]. **Grandes questões de direito tributário.** V. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário – Elisão Abusiva e Evasão Fiscal.** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 320-321.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. A uniformidade e a estabilidade da jurisprudência e o estado de direito – Civil law e common law. **Revista Jurídica**, Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 53-62, out. 2009.