

UNIVERSIDADE PREBISTERIANA MACKENZIE

GABRIEL KINTZEL OTTONI SORIANO

**LIMITES DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS ASPECTOS LEGAIS DO  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

São Paulo - SP

2020

GABRIEL KINTZEL OTTONI SORIANO

**LIMITES DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS ASPECTOS LEGAIS DO  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do  
título de Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

São Paulo - SP

2020

GABRIEL KINTZEL OTTONI SORIANO

**LIMITES DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS ASPECTOS LEGAIS DO  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do  
título de Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

**Aprovado em:**

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Examinador(a):**

---

**Examinador(a):**

---

**Examinador(a)**

*Ao meus pais e amigos por todo apoio,  
dedicação e companheirismo do mundo e por serem  
os maiores responsáveis por tudo que sou hoje.*

## **AGRADECIMENTOS**

À minha namorada Fernanda Martins Freitas pela companhia nas noites em claro ouvindo reflexões sobre o tema e desenvolvimento do presente trabalho.

Aos meus amigos Fabrício, João, Bianca e Marcela do escritório Guedes Nunes, Oliveira e Roquim Advogados pelos ensinamentos e discussões para minha formação jurídica.

Ao Rugby Direito Mack onde pude encontrar momentos inesquecíveis, amigos infungíveis e verdadeiro espírito de lealdade.

À Professora Doutora Fulvia Helena de Gioia por toda paciência e ensinamentos durante a orientação do presente trabalho.

## RESUMO

O objeto de estudo do presente trabalho busca analisar os limites do Contribuinte ao desenvolver suas estratégias negociais, em especial os limites do planejamento tributário. E ainda, farar-se-á considerações sobre a delimitação da atuação da Administração Pública Tributária, no curso da atividade fiscalizatória. A partir disso, desenvolver-se-á análise teórica do planejamento tributário, elisão tributária e evasão fiscal, explorando cada conceito e suas respectivas adequações aos limites e garantias individuais impostos pela Constituição Federal. Posteriormente, exploraremos as intersecções entre cada um dos conceitos a partir dos seguintes critérios: legalidade, finalidade (proposito negocial) e boa-fé. A partir dessa análise, será possível delinear quais são os limites para atuação da Fiscalização Tributária com a finalidade de fiscalizar e interferir na evasão fiscal dos contribuintes

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário; Elisão Fiscal; Evasão Fiscal; Propósito negocial; Simulação tributária; Limites Fiscalização Tributária.

## **ABSTRACT**

The object of study of the presente work seeks to analyze the limits of the Taxpayer when developing his business strategies, especially the limits of tax planning. Also, will done considerations about the delimitation of the Tax Administration, in the course of the fiscalization activity. Based on, developing a theoric analysis of tax planning, tax evasion and tax avoidance, exploring each concept and respectives adjustments to the individual limits and guarantees imposed by the Federal Constitution. After all, will explore the intersections between each of the concepts based on the follow elements: legality, purpose (business purpose) and good Faith. From this analysis, will be possible to outline what are the limits for the performance of tax fiscalization in order to inspect and interfere in tax evasion of taxpayers.

**Palavras-chave:** Tax Planning; Avoiding tax; Tax evasion; Business purpose; Tax simulation; Limits tax fiscalization.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>2. CAPÍTULO I – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, ELISÃO TRIBUTÁRIA, EVASÃO FISCAL E SEUS LIMITES LEGAIS.....</b>	<b>4</b>
2.1 – CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ELISÃO TRIBUTÁRIA.....	5
2.2 – CONCEITO DE EVASÃO FISCAL .....	8
2.3 – NOVA PERSPECTIVA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO A PARTIR DAS DIFERENÇAS ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL.....	13
<b>3. CAPÍTULO II – FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES .....</b>	<b>19</b>
3.1 – CONCEITO DE SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO .....	20
3.2 – EXIGÊNCIA DA CONSTATAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL PELA FISCALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA .....	24
<b>4. CAPÍTULO III – LIMITES LEGAIS APLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN.....</b>	<b>29</b>
4.1 – DOS VÍCIOS DA DESCONSIDERAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL .....	33
<b>5. CONCLUSÃO .....</b>	<b>37</b>
<b>6. BIBIOGRAFIA.....</b>	<b>40</b>



## 1. INTRODUÇÃO

A administração de uma empresa no Brasil é tarefa árdua e arriscada, de modo que diversas questões precisam ser consideradas para definir a melhor estratégia de um negócio. Os principais riscos observados pelos administradores são questões: legais, trabalhistas, concorrenciais e tributárias. Assim, o presente trabalho terá como foco principal a análise dos diferentes tipos de estratégias e artimanhas utilizadas pelos empreendedores brasileiros com o fim de diminuir a carga tributária durante o exercício de suas atividades.

Independente do método, ou tática utilizada para diminuir a carga tributária das empresas o ato é nomeado como planejamento tributário, importante aliado dos empreendedores na condução de seus negócios. Ocorre que, ao adotarem essa estratégia possuem dificuldades em distinguir os limites da elisão tributária e a evasão fiscal, dois tipos de planejamento tributário que se diferenciam pelo critério da legalidade.

A elisão tributária, em breve síntese, refere-se a espécie lícita do planejamento tributário. A evasão, a seu turno, refere-se a espécie que usa meios ilícitos para alcançar a economia tributária. Assim, o Contribuinte deve observar ambas as práticas, e assim, averiguar qual o planejamento tributário mais adequado para seu negócio, observando certos limites - legalidade, boa-fé e propósito comercial - que serão desenvolvidos de forma mais aprofundada nos capítulos seguintes.

O Fisco, no exercício de sua função fiscalizatória, também possui limites quanto aos poderes e prerrogativas administrativas conferidas para interferir na evasão fiscal dos Contribuintes. A maioria desses limites advêm de alguns princípios e garantias constitucionais, protegidos no bojo da Constituição Federal, como

intimidade (privacidade) <sup>1</sup>, direito de concorrência leal<sup>2</sup> e liberdade negocial (livre iniciativa)<sup>3</sup>.

Nessa toada, o Fisco para identificar se houve evasão fiscal tem desconsiderado o negócio jurídico desenvolvido pelo Contribuinte que dissimulou a ocorrência do fato gerador, nos termos do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Para que isso ocorra da forma correta, o Fisco deve considerar as seguintes questões: (i) concretização do negócio jurídico dentro dos limites da legalidade, (ii) existência de um propósito negocial; e (iii) a boa-fé do contribuinte na celebração do negócio jurídico contestado.

Ante o exposto, o presente trabalho busca analisar os limites do Contribuinte ao desenvolver suas estratégias negociais, em especial os limites do planejamento tributário. E ainda, far-se-á considerações sobre a delimitação da atuação da Administração Pública Tributária, no curso da atividade fiscalizatória.

A partir disso, desenvolver-se-á análise teórica do planejamento tributário, elisão tributária e evasão fiscal, explorando cada conceito e suas respectivas adequações aos limites e garantias individuais impostos pela Constituição Federal. Posteriormente, exploraremos as intersecções entre cada um dos conceitos a partir dos seguintes critérios: legalidade, finalidade (proposito negocial) e boa-fé. A partir dessa análise, será possível delinear quais são os limites para atuação da Fiscalização Tributária com a finalidade de fiscalizar e interferir na evasão fiscal dos contribuintes.

No mais, em atenção à efetividade da fiscalização perpetrada pela Administração Pública, firmar-se-á uma discussão sobre a possibilidade legal de desconsideração do negócio jurídico realizado pelo Contribuinte para dissimular a

---

<sup>1</sup> Art. 5º, inciso X da Constituição Federal: *são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;*

<sup>2</sup> Art. 170, inciso IV da Constituição Federal: *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: livre concorrência.*

<sup>3</sup> Art. 1º, inciso IV da Constituição Federal: *A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos [...] os valores sociais do trabalho e da **livre iniciativa**;*

ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, avaliaremos o choque entre os princípios da legalidades e liberdade negocial; contra o poder dever de fiscalização tributária em prol do interesse público.

Por fim, a partir das teses firmadas sobre os limites do Contribuinte (planejamento tributário) e do Fisco (fiscalização), avaliar-se-á o tema na prática, de modo que serão analisados precedentes emblemáticos da jurisprudência do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), os quais pautaram-se ou não nos limites discutidos no presente trabalho.

## **2. CAPÍTULO I – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, ELISÃO TRIBUTÁRIA, EVASÃO FISCAL E SEUS LIMITES LEGAIS**

O mundo contemporâneo é a expressão do acúmulo de conhecimento impulsionado pela globalização mundial. Isto porque, a cada dia surgem diversas inovações e interações na realidade atual, questões que provocam transformações nos meios de produção e tem como consequência a modernização, o barateamento dos métodos produtivos das empresas ou transformação das formas de negócio.

Assim, o destaque do empresário no cenário comercial depende de uma postura inovadora e empreendedora, de modo que busque apresentar um novo produto ou modelo de negócio que gere o máximo de lucro com os menores custos e despesas possíveis. Com efeito, ao introduzir no mercado um produto ou modelo de negócio, o empresário começa se questionar: quais são meus custos? quais são minhas despesas? E a principal pergunta, qual o regime de tributação que meu negócio será submetido? Dessa forma, não resta dúvidas que um dos fatores mais impactante na atividade empresarial é a tributação.

O empresário brasileiro, em especial, enfrenta diversos entraves e desafios na modulação do planejamento tributário adequado, visto que a situação legal no país é permeada por diversas instabilidades e inseguranças jurídicas, as quais são capazes de afetar em larga escala o desempenho da empresa. O tempo de vida de um empreendimento, muitas vezes, busca ser maior que o tempo de vida das normas brasileiras, e assim o cenário do país demanda resiliência e adaptabilidade de cada empreendedor.

Nesse sentido, com o fim de proporcionar adaptação e uma menor carga tributária durante o desempenho das atividades, as grandes empresas utilizam como estratégia financeira o planejamento tributário. Todavia, ao adotar essa estratégia existem dificuldades em distinguir os limites da elisão tributária e a evasão fiscal, visto que ambas são exemplos de planejamento tributário diferenciadas em síntese, pelo critério da legalidade.

Assim, o presente capítulo buscará demonstrar e analisar as principais diferenças entre elisão tributária e evasão fiscal, determinando os limites legais que

os contribuintes são obrigados a compartilhar suas estratégias e modos de operação dos seus negócios com a Administração Pública.

## **2.1 – CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ELISÃO TRIBUTÁRIA**

O planejamento tributário é o instrumento que o Contribuinte utiliza para alcançar a menor onerosidade fiscal possível, e assim, reduzir, mitigar ou retardar a incidência de tributos nas atividades desenvolvidas. Nesse sentido, o desenvolvimento dessa estratégia pode ocorrer de duas formas: lícita ou ilícita, ou seja, elisão ou evasão tributária. Deste modo, passemos a discorrer no presente subcapítulo sobre a estratégia do planejamento tributário lícito, ou elisão tributária.

No entendimento da doutrina e em especial por Paulo de Ayres Barreto, Elisão tributária ou planejamento tributário são termos distintos *per se*, porém que carregam o mesmo conceito<sup>4</sup>. A primeira terminologia é mais utilizada em oposição à “evasão fiscal”, enquanto a segunda é mais utilizada pelos Contribuintes ao aplicarem as lacunas da lei evitando a incidência de tributos. Em outros termos, a primeira terminologia é refere-se ao termo técnico mais amplamente utilizado pela legislação, jurisprudência e academia (doutrina), a segunda, por outro lado, está coligada ao dinamismo empresarial e prática jurídica.

Nesse sentido, Sampaio Doria afirma que elisão também pode ser denominada como evasão lícita ou legítima, sendo esse todo ato ou omissão capaz de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo, em razão do conflito entre a preservação do patrimônio individual privado e o interesse público de absorção de uma parte desse patrimônio para encobrir os gastos públicos<sup>5</sup>.

Assim, verifica-se que na percepção de Sampaio Doria a elisão ou evasão lícita surge através da existência de dois interesses divergentes. De um lado, o interesse particular do Contribuinte em resguardar ao máximo seu patrimônio, maximizando a possibilidade de lucro e o desempenho empresarial. E de outra banda, resta o interesse e necessidade do ente público em arrecadar através das diferentes formas

---

<sup>4</sup> Barreto, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1. Ed – São Paulo: Noeses, 2016

<sup>5</sup> Dória, Antonio Roberto Sampaio, Elisão e evasão fiscal. São Paulo, RT, 1977.

de tributação valores destinados ao desempenho das atividades estatais, como remuneração dos servidores públicos, manutenção do sistema universal de saúde pública etc.

Roque Antonio Carraza, a seu turno, conceitua elisão fiscal da seguinte forma:

**A elisão fiscal pode ser definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva**, do contribuinte, que **visa impedir** o nascimento da obrigação tributária, **reduzir** seu montante ou **adiar seu cumprimento**. A elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato imponible (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso, como, por exemplo, a importação de um produto, via Zona Franca de Manaus. **Tais manobras, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo**<sup>6</sup>.

Deste modo, o ilustre doutrinador acrescenta importante percepção ao presente trabalho, qual seja a noção de que a elisão tributária é manobra estratégica que respeita e considera os limites legais com finalidade de conferir economia fiscal. Assim, a elisão é instrumento que beneficia o Contribuinte, mas não é repudiada ou repreendida pelo ordenamento jurídico vigente, na verdade é reconhecida como estratégia empresarial justa e legítima.

Já James Marins, define planejamento tributário e elisão fiscal, nas seguintes palavras:

**Denomina-se planejamento fiscal ou tributário** lato sensu a análise do conjunto de atividades atuais ou dos **projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica)**, em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível. **O planejamento tributário pode se dar através da adoção de variadas formas. Pode ser meio do uso de mecanismos administrativos próprios como o redirecionamento de atividades, a reorganização contábil e a reestruturação societária, ou por intermédio de mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida, como a utilização de opção para regimes fiscais mais benéficos, e também o aproveitamento de prerrogativas e incentivos fiscais gerais ou setoriais, como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos estaduais ou municipais, ou até mesmo através da escolha de tratados internacionais (treaty shopping)**. (...) No quadro do planejamento fiscal, como se vê, as técnicas elisivas figuram tão somente como uma classe de instrumentos para sua consecução, implicando reconhecer,

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 26ª ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2011.

ao contrário do que parece, que **a noção de planejamento tributário é substancialmente mais ampla que a de elisão fiscal**<sup>7</sup>.

Assim, observa-se que para a doutrina majoritária a elisão tributária e planejamento tributário são termos distintos, com conceitos muito similares. Ambos casos buscam dentro dos limites legais afastar, reduzir ou retardar a carga tributária. Contudo, o primeiro termo é utilizado para diferenciar ou distinguir da evasão fiscal (sonegação fiscal), enquanto o segundo é um projeto mais desenvolvido pelo próprio contribuinte utilizando outros mecanismos como reestruturação societária, reorganização contábil ou escolha do local para exercer a atividade.

Não obstante, importante destacar que independente do entendimento majoritário da doutrina quanto ao planejamento tributário referir-se tão somente à elisão - estratégia lícita para alcançar menor onerosidade fiscal. O presente trabalho busca ir no sentido mais amplo do planejamento tributário, evidenciando que evasão, independente da ilicitude evidente, também pode ser um tipo de planejamento que o Contribuinte adota na condução de seus negócios.

Nesse sentido, o planejamento tributário é gênero que se desdobra em duas espécies: elisão e evasão. Isto porque, o planejamento tributário estende-se a qualquer ato que possibilite afastar, mitigar ou adiar a incidência de tributos, podendo este ato ser lícito ou ilícito, de acordo com a decisão do Contribuinte.

A partir desses conceitos, sedimentada a figura do planejamento tributário como gênero, do qual promovem-se duas espécies de estratégias para redução da carga tributária.

A primeira espécie (elisão) pode ocorrer de duas formas: (i) induzida pelo legislador - em razão de sua característica preponderante, a licitude, o órgão legislativo se utiliza de diversas artimanhas como reduzir a tributação em um setor específico da economia, ramo de atividade ou região de atividade, por exemplo a Zona Franca de Manaus. Ou ainda, viabiliza isenções, imunidades ou a mera redução das alíquotas ou deduções da base de cálculo, por exemplo, convênios celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ); (ii) resultante de lacunas na lei – aqui o legislador deixa malhas e fissuras no sistema tributário, de modo que por sua

---

<sup>7</sup> MARINS, James. Elisão Tributária e sua Regulação. São Paulo, Dialética, 2002

omissão voluntária ou não permite que os Contribuintes utilizem de sua engenhosidade e conhecimento para alcançar uma solução de economia de tributos, mais benéfica, conveniente e eficaz nos arranjos comerciais, e ainda não defesa em lei<sup>8</sup>.

Já a outra espécie (evasão), refere-se a tentativa máxima do Contribuinte em obter economia fiscal, desconsiderando qualquer fator ou proibição legal que impossibilite o ato.

De todo modo, o planejamento tributário é ostensivamente utilizado pelo Contribuinte empresa, com o fim de desenvolver estratégias que viabilizem a menor incidência tributária, por meio do trabalho profissional (jurídico e/ou contábil) de estudo das legislações fiscais, sanções aplicáveis, análise de riscos, medidas acessórias a serem tomadas (reestruturação societária, mudança do objeto social da empresa, mudança da sede) e etc.

Nessas condições, devidamente expostos os conceitos doutrinários de elisão e planejamento tributário, bem como estabelecidas as diretrizes a serem trabalhadas nesta Monografia, passaremos a entender de forma aprofundada a segunda espécie ilícita de planejamento tributário, qual seja a evasão fiscal.

## **2.2 – CONCEITO DE EVASÃO FISCAL**

Conforme delineado no subcapítulo anterior, planejamento tributário é gênero do qual desenvolvem-se duas espécies, elisão e evasão, termos antônimos conforme doutrina majoritária. Dessa forma, destaca-se como principal diferença entre os conceitos o critério da licitude ou ilicitude do ato, de modo a elisão está limitada pelos ditames da legislação vigente, enquanto a evasão limita-se tão somente à vontade do Contribuinte. Ambos os termos possuem o mesmo fim, qual seja afastar ou retardar ao máximo a incidência de tributos, de modo que apenas os limites impostos pela Lei irão distinguir cada uma das práticas.

Conforme afirmado acima, a elisão fiscal refere-se ao ato de pesquisa, planejamento e organização do negócio e das operações de modo a reduzir, evitar ou retardar ao máximo a incidência de tributos, dentro dos limites da legalidade. A

---

<sup>8</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Lael, 1971.



evasão, por sua vez, refere-se ao ato de minimização extrema de tributos, e a ilegalidade é o ponto de partida.

O consagrado doutrinador Hermes Macedo Huck teceu importantes comentários sobre a evasão fiscal:

**Evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais.** Elisão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo.<sup>9</sup>

O autor complementa ainda que a evasão é a fraude à lei, de forma genérica, e sua prática consiste em evitar ardilosamente, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo. Não obstante, a configuração da conduta evasiva pode ocorrer em razão da ilicitude na forma e na matéria em si do ato, passando pela simulação, que se caracteriza pelo uso de processos legítimos na aparência, mas ilícitos em sua essência.

Sampaio Doria, por sua vez, conceitua evasão fiscal nos seguintes termos: “a evasão fiscal lato sensu como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”<sup>10</sup>.

A partir desse conceito, Sampaio Doria classifica a evasão fiscal em 2 gêneros: omissiva e comissiva. A evasão omissiva é caracterizada pela ausência ação específica do Contribuinte, de modo que pode ou não haver a intenção de não cumprir com a obrigação tributária. A evasão comissiva, a seu turno, caracteriza-se por uma ação específica do Contribuinte permeada pelo dolo de não cumprir a obrigação tributária.

No presente trabalho, considerando que temos como ponto de partida o planejamento tributário – ato comissivo do Contribuinte para afastar, reduzir ou retardar a carga tributária – e ainda, a evasão omissiva pode ser subdividida em ilícita

---

<sup>9</sup> HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva.1977

<sup>10</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio, Elisão e evasão fiscal. São Paulo, RT, 1977.

e lícita (abarcada no conceito de elisão fiscal) teremos como escopo a evasão comissiva. Assim, no contexto proposto aqui evasão fiscal refere-se tão somente a prática ilícitas para reduzir, evitar ou retardar ao máximo a incidência de tributos.

Não obstante, importe frisar que as práticas evasivas são intrinsecamente *contra legem*, ou seja, os atos evasivos estão devidamente proibidos e limitados pela legislação vigente. E assim, os Poderes Públicos nas atribuições de suas respectivas funções lançam diversas medidas legislativas, fiscalizatórias e jurídicas, com o fim de evitar tais práticas, em razão de seu potencial dano aos cofres públicos.

A título de exemplo o ato de evadir tributos está tipificado como Crime Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo, vide arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. Os referidos artigos classificam evasão fiscal como supressão ou redução de tributos, contribuições sociais a partir das seguintes práticas: (i) omissão de informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; (ii) fraudar a fiscalização; (iii) falsificar documento relativo à operação tributável; (iv) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; (v) negar ou deixar de fornecer, ou oferecer em desacordo com a legislação nota fiscal referente a compra de mercadorias ou prestação de serviços; (vi) deixar de recolher tributo ou contribuição social no prazo correto, ou recolher em valor inferior ao devido; e etc. Confira-se o inteiro teor da norma:

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

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

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

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

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

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertida em horas em

razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso "V".

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Ademais, com o avanço das técnicas de planejamento tributário pelo mundo, a questão da evasão fiscal tornou-se uma preocupação de escala global, de modo que a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico)<sup>11</sup> criou iniciativas com a finalidade de discutir e combater a erosão da base tributária, em especial a evasão fiscal. Como principal plano de ação criou o projeto denominado "BEPS"<sup>12</sup>, o qual está pautado em três pilares centrais: (i) coerência nas leis nacionais

---

<sup>11</sup> A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) constitui foro composto por 35 países, dedicado à promoção de padrões convergentes em vários temas, como questões econômicas, financeiras, comerciais, sociais e ambientais. Suas reuniões e debates permitem troca de experiências e coordenação de políticas em áreas diversas da atuação governamental. Entre as várias organizações que atuam e influenciam a realidade dos Estados, empresas e organizações internacionais, a OCDE representa uma das maiores em termos numéricos. Cerca de 200 comitês, grupos de trabalho e forças tarefa recebem mais de 40.000 funcionários de governo, membros da sociedade civil, instituições de pesquisa e representantes do setor privado em mais de 2.000 reuniões anuais. Seu Secretariado, composto por 2.500 funcionários, publica aproximadamente 250 documentos por ano e administra um orçamento de mais de 342 milhões de euros. A OCDE busca coordenar definições, medidas e conceitos, o que contribuiria para a comparação entre países que enfrentam problemas similares. Ademais de fomentar a formação de enfoques comuns para políticas públicas, essas características permitem à OCDE tratar de temas controversos, de definição difícil em organismos de vocação universal, como as Nações Unidas e na OMC. Diversos países em desenvolvimento têm buscado aderir à OCDE. Para esses países, o ingresso na organização equivaleria à obtenção de um "selo de qualidade", que poderia estimular investimentos e a consolidação de reformas econômicas. Fonte: <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15584-o-brasil-e-a-ocde> (consultado em 07/06/2020).

<sup>12</sup> Sigla em inglês: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifts, tradução: Plano de Ação sobre Erosão da Base e Transferência de Resultados.

que afetam atividades internacionais; (ii) identificação de substância nos negócios realizados de acordo com os padrões internacionalmente consagrados; (iii) a identificação de transparência e segurança jurídica<sup>13</sup>.

O BEPS culminou em outros 15 planos mais específicos, quais sejam:

- (i) Plano de Ação 1: endereçando os desafios tributários da economia digital
- (ii) Plano de Ação 2: neutralizando os efeitos de arranjos tributários híbridos;
- (iii) Plano de Ação 3: desenhando legislações CFC efetivas;
- (iv) Plano de Ação 4: limitando a erosão da base por meio de juros e outros pagamentos financeiros;
- (v) Plano de Ação 5: neutralizando práticas fiscais danosas de maneira mais efetiva, tomando em conta transparência e substância;
- (vi) Plano de Ação 6: prevenindo o reconhecimento de benefícios de tratados em circunstâncias impróprias;
- (vii) Plano de Ação 7: prevenindo a evitação artificial da condição de estabelecimento permanente;
- (viii) Plano de Ação 8-10: alinhando os resultados das regras de preços de transferência com a criação de valor;
- (ix) Plano de Ação 11: medindo e monitorando a erosão da base tributável e o deslocamento de lucros;
- (x) Plano de Ação 12: regras de declaração obrigatória;
- (xi) Plano de Ação 13: documentação de preços de transferência e declaração país a país;
- (xii) Plano de Ação 14: tornando mecanismos de solução de disputas mais efetivos; e
- (xiii) Plano de Ação 15: desenvolvendo um instrumento multilateral para modificar tratados bilaterais.

A partir da análise do trecho acima, é possível verificar que a maioria dos planos buscam estabelecer cláusulas antievasivas específicas<sup>14</sup>, de modo que através de provisões legislativas buscar-se-á coibir a ocorrência de evasão e elisão tributária. Assim, possível constatar uma crescente preocupação global para combater planejamentos tributários extremamente agressivos, os quais permeiam a ocorrência de práticas evasivas e danosas ao entre Público.

---

<sup>13</sup> GONÇALVES, Carla de Lourdes. **Evasão fiscal. Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/269/edicao-1/evasao-fiscal>.

<sup>14</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário – limites normativos, p. 132

Feitas essas considerações, resta claro que evasão fiscal é a prática ilícita com o fim de economia máxima de tributos, o ato o qual o Contribuinte busca esquivar-se da constatação do fato gerador. Assim, sedimentados os conceitos de elisão e evasão fiscal, no subcapítulo seguinte, serão expostos casos práticos e hipotéticos com o objetivo de aprofundar o conceito de planejamento tributário, através da distinção da evasão fiscal e elisão fiscal.

### **2.3 – NOVA PERSPECTIVA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO A PARTIR DAS DIFERENÇAS ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL**

No presente subcapítulo, passaremos a discorrer sobre dois exemplos hipotéticos de planejamentos tributários, de modo que será possível identificar em cada um deles a utilização de conhecimento e artimanhas (jurídicas ou contábeis) para o alcance da economia tributária. Contudo, uma das práticas será evasiva (ilícita) e a outra elisiva (lícita).

Suponha-se que um Pai deseja transferir a título de doação o importe de R\$ 1.000.000,00 para sua Filha. Assim, procura um escritório de advocacia especializado em direito tributário e questiona aos advogados a melhor forma de transferir o referido montante com a incidência da menor carga tributária possível. Para isso, informa que é socio com a sua esposa da empresa XYZ Ltda.

Diante desse cenário, o Advogado especialista recomenda que o Pai efetue a abertura de uma Holding, em nome da empresa XYZ Ltda., com capital social subscrito de R\$ 1.000.000,00. Ato subsequente, o valor de R\$ 1.000.000,00 é integralizado ao capital social da Holding, através de depósito em conta de titularidade da própria Holding.

Após a constituição da nova Pessoa Jurídica (Holding), e a devida integralização do capital social, a empresa XYZ Ltda. deve efetuar a transferência de suas quotas sociais da Holding para Filha mediante contrato de Compra e Venda. Posteriormente, o Advogado explica que a Filha deverá aguardar o prazo de 5 anos

para ocorrer a prescrição da pretensão de cobrança de dívida líquida constante no instrumento particular, nos termos do art. 206, §5º, inciso I do Código Civil<sup>15</sup>.

Ocorrida a prescrição temporal para cobrança do débito pactuado, a Filha deve ajuizar a competente ação cível declaratória em face da empresa XYZ Ltda. requerendo a declaração da prescrição do débito. Após o julgamento procedente do pedido declaratório reconhecendo a prescrição, e ainda efetivado o trânsito em julgado a Filha estaria livre da incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação.

No cenário exposto acima, verifica-se a existência dos elementos da evasão fiscal fraude e a simulação do negócio jurídico, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. Isto porque, a operação realizada através das pessoas jurídicas, buscou camuflar o verdadeiro negócio jurídico, qual seja a doação do montante expressivo de R\$ 1.000.000,00 entre Pai e Filha. Assim, caracterizou-se o ato evasivo fiscal, propiciado pelo objetivo de uma mínima incidência tributária na operação.

A Elisão Fiscal, a seu turno, pode ser exemplificada pela seguinte situação: Imaginemos que um empresário deseja iniciar plantio de uvas e vinificar o vinho a partir das colheitas das suas uvas produzidas. Assim, procura um escritório de advocacia para estruturar seu sonho com a menor carga tributária possível. De pronto, já é possível identificar que o objetivo principal do empresário é dar início a um novo negócio, e para alcançar a melhor performance do empreendimento busca auxílio profissional para estruturar a operação, e assim, alcançar uma carga tributária reduzida e adequada às suas necessidades, respeitando os mandamentos legais.

A partir de estudos e conhecimentos práticos, o advogado recomenda três opções ao empresário:

(a) plantar e colher as uvas, beneficiar a matéria prima (vinificar – produzir o vinho) e vender os vinhos, todos os procedimentos na qualidade de pessoa física; (b) plantar e colher as uvas, beneficiar a matéria prima (vinificar – produzir o vinho) e

---

<sup>15</sup> Art. 206 do Código Civil: Prescreve:

§5º em cinco anos:

I – a pretensão de cobrança de dívidas líquidas constantes de instrumento público ou particular.

vender os vinhos, todos os procedimentos na qualidade de pessoa jurídica; e (c) plantar e colher as uvas, vende-las na qualidade de pessoa física para pessoa jurídica de sua titularidade, e por fim beneficiar a matéria prima (vinificar – produzir o vinho) e vender os vinhos na qualidade de pessoa jurídica.

Com efeito, constatou-se que a opção da letra “c” seria mais benéfica, tendo em vista os seguintes pontos:

- Na fase de plantio, colheita e venda da uva: Incidência apenas do IRPF de 7,5% a 27% e o FUNRURAL de 1,5% na venda da uva;
- Na fase de plantio e colheita da uva: possibilidade de compensar prejuízos de anos anteriores com o valor positivo da atividade rural do ano atual. Contudo, existe obrigação a armazenar o livro-caixa e outros documentos que comprovem a apuração desses saldos, nos termos do §1º do art. 11 da IN 83/2001.
- Na fase de venda da uva: o ICMS é diferido nas operações para fins de industrialização da venda da uva da pessoa física para pessoa jurídica, nos termos do art. 353 do RICMS/2000-SP;
- Na fase de compra e vinificação pela pessoa jurídica: na compra da uva e o processo de vinificação teria uma alíquota efetiva de 41,73% na opção do Lucro Presumido.
- Na fase de comercialização dos vinhos: redução de 12% na base de cálculo do ICMS na saída interna dos Vinhos classificados no NCMs 2204.2, nos termos do art. 33 do Anexo II do RIMCS/2000 (Estado de São Paulo).

Nessas condições, com base nas legislações fiscais, foi possível indicar qual a melhor região para plantio, identificar os benefícios fiscais disponíveis, e ainda estabelecer o melhor regime com a menor incidência fiscal na venda do vinho e projetar a estruturação societária adequada.

Ante os exemplos acima, verifica-se dois modelos de projetos desenvolvidos pelo próprio Contribuinte utilizando mecanismos como: conhecimento técnico, reestruturação societária, reorganização contábil ou escolha do local para exercer a atividade.

A partir disso, podemos classificar ambos os projetos como planejamento tributário, visto que por meio de práticas e conceitos utilizados pelo próprio Contribuinte se alcançaram meios para afastar, reduzir ou retardar a carga tributária.

Ocorre que, no primeiro caso temos indício de evasão fiscal, vez que, foram caracterizados atos ilícitos como a simulação de contrato de compra e venda para evitar a incidência do ITCMD, o abuso na aplicação da aplicação da Lei (proporciona enriquecimento sem causa), e ainda a movimentação desnecessária do judiciário etc.

No segundo caso, entretanto, não foram identificados indícios ilícitos, mas sim a existência de pesquisa e identificação de mecanismos que possibilitem uma menor onerosidade fiscal, e conseqüentemente uma melhor produtividade e desempenho empresarial. Assim, podemos considerar as medidas adotadas no segundo caso hipotético para redução dos encargos fiscais como elisão fiscal.

Deste modo, podemos concluir que a partir do planejamento tributário o contribuinte opta por dois caminhos: elisão ou evasão fiscal, diferenciadas pela licitude e ilicitude, respectivamente. Todavia, a efetiva diferenciação entre evasão e elisão fiscal, vai além e prescinde da averiguação de outros dois elementos: finalidade e boa-fé.

A identificação desses dois elementos com o fim de distinguir a prática evasiva e elisiva são fundamentais, em especial para que a Autoridade Administrativa possa cumprir seu ônus fiscalizatório, dentro dos limites estipulados por lei, e conseqüentemente interferir no planejamento tributário dos Contribuintes, nos termos parágrafo único do art. 116 do CTN<sup>16</sup>.

O referido artigo viabiliza e incentiva a criação de Lei Ordinária específica para que a Fiscalização, através de procedimento a ser devidamente descrito em Lei, possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou elementos constitutivos da obrigação tributária.

---

<sup>16</sup> Inteiro teor do parágrafo único do art. 116, CTN (Lei 5172/66): *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).



Importante ressaltar que até a finalização do presente trabalho não houve a promulgação de nenhuma Lei Ordinária sobre o tema, apesar da tentativa frustrada de regulamentação através da Medida Provisória nº 66/2002. A referida norma previa um procedimento específico para desconsideração do negócio jurídico, bem como estabelecia que a ausência de propósito negocial e o abuso da forma eram elementos justificadores da desconsideração do negócio jurídico<sup>17</sup>.

O Congresso Nacional ao converter a referida Medida Provisória na lei nº 10.637/2002 não aprovou o trecho que regulamentava o procedimento específico para desconsideração do negócio jurídico. De todo modo, a norma representou um avanço expressivo sobre a discussão acerca da regulamentação do Parágrafo Único do art. 116, CTN, e ainda lançou o propósito negocial como um dos elementos essenciais na elaboração de um planejamento tributário.

A normativa apesar de não possuir mais efeitos jurídicos, aguçou o posicionamento de alguns doutrinadores a respeito da continuidade da utilização do instituto para desconsideração dos planejamentos tributários, bem como abriu as portas do Congresso Nacional para a discussão do tema. O Projeto de Lei Complementar do Senado nº 298, de 1º de junho de 2011, foi a segunda oportunidade de introdução do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro.

O projeto tinha como objetivo principal a inovação do CTN para abarcar uma nova perspectiva referente a proteção dos direitos e garantias do contribuinte<sup>18</sup>, e ainda, inaugura alguns deveres, dentre os quais: “não se utilizar de operações ou de negócios jurídicos sem propósito negocial” (BRASIL, 2011). Assim, verifica-se que o Legislativo já apresentou interesse em integrar o propósito negocial como requisito de operações, em especial operações de planejamento tributário – operações que

---

<sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> O Projeto de Lei Complementar do Senado nº 298, de 1º de junho de 2011 foi apelidado de Código de dos Contribuintes, visto que buscava principalmente estipular direitos e limitações ao Fisco, ante um suposto cenário de abusividade da Administração Pública Tributária.

buscam economia tributária. Entretanto, não há regulamentação específica até o momento.

Ante o exposto, resta claro que apesar da autorização legal que o Fisco possui para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos, o procedimento correto ainda não foi definido. Assim, as delimitações de ação do Fisco e liberdade do contribuinte não estão bem delineadas. Este cenário de omissão da norma configura em insegurança jurídica, e ainda é possibilidade para diversos abusos por parte do Fisco.

Assim, desenvolver-se-á no próximo capítulo, sob a perspectiva doutrinária, os limites legais que Autoridade Administrativa deve-se atentar para identificar dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

### **3. CAPÍTULO II – FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES**

A partir dos conceitos expostos no Capítulo anterior que permeiam o planejamento tributário lícito e ilícito, verifica-se a necessidade de abarcar outro sujeito fundamental da relação tributária e seus respectivos limites, o Fisco.

Fabício Costa Resende de Campos elaborou pesquisa científica para verificar se o participante (Contribuinte) optaria pela evasão fiscal a partir de três cenários: (i) não dependesse de certidão de regularidade fiscal; (ii) mínimo retorno financeiro; e (iii) retorno financeiro acima da taxa Selic e da multa de 20% exigida sobre o principal. Ressalta-se que foi fixada a premissa de probabilidade de fiscalização reduzida, bem como, a pesquisa foi aplicada indistintamente a profissionais que atuavam nas áreas financeiras, contábeis, comercial e do direito. A análise da pesquisa demonstrou que quando reduzida a probabilidade de fiscalização somada ao grande retorno financeiro acima da taxa Selic e da multa de 20% sobre o principal, 60,78% dos participantes optariam pela evasão fiscal.

A partir disso, não restam dúvidas sobre a importância da Fiscalização Tributária para pressionar os contribuintes para que não pratiquem a evasão fiscal. Contudo, para que possa se falar em uma Fiscalização Tributária legal, justa e adequada deve a Administração Pública ponderar suas aplicações a cada caso.

Como informado no capítulo anterior para a Administração Pública poder identificar que o Planejamento Tributário do Contribuinte se desenvolveu em evasão fiscal, deve-se averiguar 3 elementos: legalidade, finalidade e boa-fé.

Com efeito, demonstramos que o Planejamento Tributário pode simular o negócio jurídico para afastar, reduzir ou retardar a carga tributária, contudo o Parágrafo Único do Art. 116 do CTN, permite a Autoridade Administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes que dissimularam a ocorrência do fato gerador do tributo ou elementos constitutivos da obrigação tributária.

Assim, o presente capítulo buscará analisar os limites legais da Fiscalização Tributária com aplicação do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN em prol da efetividade da fiscalização perpetrada pela Autoridade Administrativa.

### 3.1 – CONCEITO DE SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO

O contribuinte não é obrigado, na condução de seus negócios, escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior onerosidade fiscal. Contudo, dentro dos limites da legalidade deve encontrar os instrumentos adequados para a estruturação jurídico-tributária de seu modelo de negócio.

Por exemplo, nenhuma empresa é obrigada a utilizar o contrato de compra e venda para adquirir um imóvel (que seria uma operação sujeita a imposto de transmissão de bens entre “*inter vivos*”), se o indivíduo tem o direito de utilizar outra forma (igualmente lícita), que é integralização do imóvel no capital social da sociedade (operação que não estaria sujeita àquele imposto).

Assim, nem sempre o caminho com menor onerosidade fiscal é vinculado a ilicitude. Se assim não fosse, seria absurdo crer que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal. Inclusive, existem situações em que o próprio legislador estimula a utilização de certas condutas, desonerando-as. Deste modo, não podemos concluir que não adotar as medidas concedidas pelo próprio legislador reduzindo a onerosidade fiscal seria algo ilícito. Da mesma forma, insustentável a afirmativa de que elas só podem ser adotadas porque o legislador indicou de modo expresso. De outro lado, independente da previsão legal, não há que se falar em ilicitude à desoneração fiscal<sup>19</sup>.

Nesse sentido, Luciano Amaro expõe a teoria do abuso de forma nas seguintes palavras:

A teoria do abuso de forma (a pretexto de que o contribuinte possa ter usado uma forma "anormal" ou "não usual", diversa da que é "geralmente" empregada) deixa ao arbítrio do aplicador da lei a decisão sobre a "normalidade" da forma utilizada. Veja-se que o foco do problema não é a legalidade (licitude) da forma, mas a "normalidade", o que fere, frontalmente, os postulados da certeza e da segurança do direito. Sempre que determinada forma fosse adotada pelo contribuinte para implementar certo negócio, ele teria de verificar se aquele modelo é o que mais frequentemente se utiliza para a realização daquele negócio; o critério jurídico seria substituído pelo critério estatístico, e as variadas formas que o direito criou para

---

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público Particular”. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Jurídica, v. I, nº. 7, outubro, 2001

instrumentar as atividades econômicas dos indivíduos seriam reduzidas a uns poucos modelos que fossem "validados" fiscalmente<sup>20</sup>.

Verifica-se do trecho acima, que se a forma utilizada pelo contribuinte for lícita (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada abusiva. Ou seja, precisamos apreciar o fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não refletir o fato concreto, aí sim teremos campo para a desqualificação da forma jurídica adotada.

Humberto Ávila, a seu turno, tece os seguintes comentários sobre o abuso da forma:

Os vícios atinentes à validade, em vez de concernentes à existência, dizem respeito ao preenchimento dos requisitos legais dos negócios jurídicos. Quando as partes se utilizam de um negócio jurídico cogente para atingir fim diverso daquele prescrito, diz-se haver fraude à lei. Frauda-se a lei quando as partes burlam uma lei cogente para atingir fim por ela não amparado. Quando as partes se utilizam de um negócio jurídico modificado um requisito que lhe é essencial, diz-se haver abuso de forma. Abusa-se da forma quando as partes alteram a forma essencial de um negócio jurídico. Quando as partes se utilizam de um negócio jurídico para atingir fim concreto diverso daquele para o qual o referido negócio foi abstratamente concebido, diz-se haver abuso de posição jurídica. Abusa-se de posição jurídica quando as partes infringem a finalidade legal do negócio jurídico<sup>21</sup>.

Nesses termos, verifica-se que o negócio jurídico não pode ser utilizado como instrumento de disfarce ou adulteração de outro negócio efetivo. Assim, um negócio jurídico alterado em sua forma, ou seja, com fim diverso daquele aparentemente pretendido existe, mas é inválido, posto que não preenche os requisitos legais. Utilizar o negócio jurídico nesse sentido é praticar ato simulatório, vedado pelo ordenamento brasileiro.

Deste modo, fica claro que na ausência de disciplina legal específica, não cabe ao Contribuinte ignorar a forma ou a estrutura jurídica utilizada e substituí-la por outra, fiscalmente mais onerosa, a pretexto de que ambas levam ao mesmo resultado

---

<sup>20</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro – 12. Ed. Ver. E atual – São Paulo: Saraiva, 2006.

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto. Repensando o "Princípio da Supremacia do Interesse Público Particular". Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Jurídica, v. I, nº. 7, outubro, 2001

econômico e, por isso, igual deve ser o tratamento tributário, desprezando a circunstância de a estrutura jurídica utilizada não ter previsão na norma de incidência.

Destarte, Luciano Amaro conceitua que é preciso ser demonstrado que a forma aparente dada à operação não condiz com o fato efetivamente ocorrido. Se a forma (aparência) retratar o que efetivamente foi quisto pelo indivíduo (realidade), não há que se falar em desconformidade que autorize a desconsideração dos atos formalizados, dado que eles nada terão dissimulado; pelo contrário, terão refletido no papel aquilo que o indivíduo realmente buscou na realidade<sup>22</sup>.

Nesse interim, através do abuso da forma o Autor conceitua simulação com as seguintes palavras:

Já a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário, querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago<sup>23</sup>.

No mesmo sentido, Rubens Gomes de Sousa descreve a simulação:

deve-se verificar se o indivíduo evitou a ocorrência do fato gerador (com o uso dos meios formais que tenha engendrado) ou se ocultou (disfarçou, mascarou) o fato (gerador) efetivamente ocorrido, mediante o emprego de certos instrumentos formais que não retratem os fatos reais<sup>24</sup>.

Portanto, configura-se simulação a estrutura desenvolvida pelo Contribuinte através de outros meios legais, como civis ou comerciais, para obter vantagem fiscal que, de outro modo, não se teria; nessa perspectiva, e o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN.

---

<sup>22</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro – 12. Ed. Ver. E atual – São Paulo: Saraiva, 2006.

<sup>23</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro – 12. Ed. Ver. E atual – São Paulo: Saraiva, 2006.

<sup>24</sup> Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio*, cit., p. 138; Alfredo Augusto Becker, *Teoria*, cit., p. 123-4; Gilberto de Ulhôa Canto cita outros autores (Elisão e evasão fiscal, *Caderno de Pesiluisas Tributárias*, n. 13, p. 42 e S.).

Com efeito, anteriormente bastava que os planejamentos tributários cumprissem com as exigências formais estipuladas em lei. Ocorre que, a partir do momento que os Contribuintes começaram a se utilizar da aplicação dessa premissa para reduzir a carga tributária de forma irrazoável, foi despertado no Fisco uma preocupação quanto a substância do negócio jurídico, isto é, sua finalidade. A partir do parágrafo único do art. 116 do CTN começou a exigir o elemento do propósito negocial. O que se pode extrair dessa norma é que a finalidade do negócio jurídico não pode ser de *ocultar* ou *disfarçar* o fato gerador.

Deste modo, Luciano Amaro analisa a referida norma legal com as seguintes palavras:

Noutras palavras, nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica (não tributável ou com tributável menos onerosa), ocultando (dissimulando) a verdadeira situação jurídica (tributável ou com tributação mais onerosa).

Não se argumente que dissimulação é diferente de simulação; e, por isso, o legislador talvez tenha querido dizer algo mais. Quando se fala em simulação, refere-se, como objeto dessa ação (de dissimular), uma situação de não-incidência. Já ao falar em dissimulação, ao contrário, a referência objetiva é a uma situação de incidência. Dissimula-se o positivo (ocorrência do fator gerador), simulando-se o negativo (não ocorrência do fato gerador)<sup>25</sup>.

Podemos concluir que as termologias dissimulação e simulação alcançam o mesmo objetivo: ocultar, camuflar, disfarçar o fato gerador. Deste modo, o legislador possibilitou que a Administração Pública tenha autonomia, dentro dos limites legais, para desconsiderar o negócio jurídico nos momentos em que o contribuinte ocultar, camuflar, disfarçar o fato gerador.

Então, entendemos que simulação é o ato criado para dissimular o fato gerador, e para sua constatação vem se exigindo a verificação da finalidade do negócio jurídico. A seguir desenvolveremos quais as condições que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), considera inválido o planejamento tributário quando os

---

<sup>25</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro – 12. Ed. Ver. E atual – São Paulo: Saraiva, 2006.

fatos não ocorrem tais como descritos pelos contribuintes, constatados de forma direta.

### **3.2 – EXIGÊNCIA DA CONSTATAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL PELA FISCALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA**

Verificamos anteriormente que por meio de fiscalização a autoridade administrativa tem desconsiderado atos e negócios jurídicos praticado pelos Contribuintes quando a forma não refletir o fato concreto. Assim, o CARF vem entendendo que para o planejamento tributário ser válido, além de fundamentar na legalidade, passou-se a exigir uma finalidade, ou seja, o Contribuinte não pode apenas tomar decisões cujo único propósito seja economia tributária, sem propósito negocial.

Nesse sentido, para que o Contribuinte possa demonstrar a existência de um propósito negocial, faz-se necessário comprovar que o negócio jurídico desenvolve uma finalidade econômica ou profissional, ou seja, prestar serviços, realizar negócios, oferecer empregos, estimular a economia e etc. Por exemplo, duas pessoas físicas ao invés de utilizar o contrato de compra e venda para transferir um imóvel (que seria uma operação sujeita a imposto de transmissão de bens entre “*inter vivos*”), optam por abrir uma empresa nas seguintes condições: o fulano A disponibiliza o imóvel a venda para integralizar o capital social da empresa enquanto o Fulano B para integralizar o capital aplica o dinheiro do valor do imóvel à venda. Ato contínuo, após um período razoável Eles dissolvem a sociedade e dividem o capital da empresa nos seguintes termos: Fulano B tenha a propriedade do imóvel; e Fulano A fica com o valor monetário integralizado anteriormente pelo Fulano B.

Como se verifica do exemplo acima, as partes utilizaram outra forma lícita de negócio, cuja operação que estaria imune ao ITBI, nos termos do art.156, §2º, inciso I da Constituição Federal<sup>26</sup>. Contudo, momento algum foi demonstrado indícios de

---

<sup>26</sup> Art. 156 da Constituição Federal: Compete aos municípios instituir impostos sobre:

II – transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

§2º O imposto previsto no inciso II:



finalidade econômica ou profissional para constituição da empresa. Na verdade, a sociedade foi concebida tão somente com o objetivo de dissimular o fato gerador do ITBI através do contrato de compra e venda.

Com base no mesmo caso, utilizando as premissas anteriores, Fulano A e B através dos mesmos meios, iniciaram a operação da empresa citada acima, mas foram afetados pela crise pandêmica da COVID-19. Assim, considerando a insustentabilidade do negócio optaram por dissolver a sociedade. Neste ato, houve indícios da tentar alcançar a finalidade econômica ou profissional, mas por influência de força maior a continuidade se tornou insustentável.

De ressaltar, que tem entendimentos do STF no sentido de que é necessário abrir instrução probatória com o objetivo de apurar suposta falta de atividade econômica da pessoa jurídica, nos seguintes termos:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTER VIVOS A QUALQUER TÍTULO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS. IMUNIDADE. TRANSFERÊNCIA DE BENS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA. SUPOSTA AUSÊNCIA DE ATIVIDADE ECONÔMICA. EFEITOS. NECESSIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. ART. 156, II DA CONSTITUIÇÃO Nos termos da Constituição e da legislação de regência, as autoridades fiscais não podem partir de presunções inadmissíveis em matéria tributária, nem impor ao contribuinte dever probatório inexequível, demasiadamente oneroso ou desnecessário. As mesmas balizas são aplicáveis ao controle jurisdicional do crédito tributário. **Para reverter as conclusões a que chegou o Tribunal de origem acerca da invalidade de cobrança do ITBI, seria necessário reabrir a instrução probatória, com o objetivo de apurar a suposta falta de atividade econômica da pessoa jurídica que recebeu os bens, bem como para confirmar o intuito de desviar ilicitamente a finalidade da proteção constitucional** (Súmula 279/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento. (ARE 660434 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-057 DIVULG 19-03-2012 PUBLIC 20-03-2012)<sup>27</sup>

---

I - Não incide sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

<sup>27</sup> ARE 660434 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-057 DIVULG 19-03-2012 PUBLIC 20-03-2012

Então, entendemos que ambos os planejamentos tributários cumpriram com as exigências formais estipuladas em lei, mas se divergem nas suas respectivas finalidades. O primeiro, teve como única finalidade uma menor onerosidade tributária, enquanto o segundo teve finalidade econômica e profissional.

Passemos agora para análise de outro exemplo. Nesse caso, a Empresa PSC tem como atividade a prestação de serviço que não se enquadra no rol taxativa das exceções à regra geral estatuída pelo art. 3º da LC 116/2003, razão pela qual o ISS devido será de competência ao município em que a sede for estabelecida. Inicialmente, constituiu como sede a cidade de São Paulo, e após estudar a legislação de municípios adjacentes, verificou que a tributação menos onerosa seria do Município de Barueri. Com efeito, efetuou alteração em seu contrato social para constar como sede a cidade de Barueri. Contudo, manteve sua estrutura de negócio no Município de São Paulo.

A Lei Complementar nº 116/2003, como regra define o município em que está localizado o estabelecimento prestador como o competente para exigir o ISS sobre a operação, nos termos do art. 3º<sup>28</sup>. Contudo, no art. 4º<sup>29</sup> a LC 116/2003 também prevê a competência do município em que o prestador constituir uma “unidade econômica ou profissional”, ainda que não haja constituição formal de estabelecimento. Nos mesmos termos, o art. 126, inciso III do CTN<sup>30</sup>, define que a capacidade tributária depende da configuração de uma unidade econômica ou profissional.

Dessa forma, resta claro que o município competente para exigência do ISS, na regra geral, é aquele em que o prestador possui seu estabelecimento (sede) e que realize sua finalidade econômica ou profissional.

---

<sup>28</sup> Art. 3º-, Lei nº 116/03: O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local

<sup>29</sup> Art. 4º-, Lei nº 116/03: Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

<sup>30</sup> Art. 126 do Código Tributário Nacional: A capacidade tributária passiva independe:

III- de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

No caso em questão, não há vício de legalidade, posto que a lei não proíbe a transferência da sede para um município que possua menor carga tributária. Porém, momento algum foi demonstrada configuração de uma unidade econômica ou profissional pela Empresa PSC no município de Barueri. Ante o exposto, como não há a comprovação da finalidade econômica ou profissional, é plausível a desconsideração da sede estabelecida no contrato social em prol ao Município de São Paulo.

Não obstante, a Jurisprudência do CARF entende, sobre a configuração do propósito comercial que o Contribuinte deve demonstrar a atividade da Pessoa Jurídica, bem como a existência de substância econômica, ou seja, o negócio jurídico deve visar além de mera economia fiscal, confira-se:

*“(...) Assim, não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja único ou predominante de economizar tributos.*

Ao se confrontar a legislação tributária, que adota os princípios da tipicidade e da estrita legalidade, com **as atividades desenvolvidas pelas empresas, objeto de planejamento tributário, deve-se também valorizar o propósito das atividades empresariais praticadas e a existência de substância econômica**<sup>31</sup>. (Carf Acórdão nº 2301005.933 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, R. Juliana Marteli Fais Feriato, Sessão de 14/03/2013 –).

“GANHO DE CAPITAL VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

**Constitui propósito comercial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios.** A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por

---

<sup>31</sup> Carf Acórdão nº 2301005.933 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, R. Juliana Marteli Fais Feriato, Sessão de 14/03/2013 –).

expressa determinação legal<sup>32</sup> ( Acórdão nº 1402001.472 – 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária – Sessão de 09 de outubro de 2013).”

Desta forma, pode-se perceber que as decisões do CARF, para considerar inválido um planejamento tributário, deve se cercar da análise de vários fatos, observações e interpretações, de modo a enquadrar em ato de simulação e dissimulação as ações do Contribuinte. Nesse sentido, o CARF considera inválido o planejamento tributário quando os fatos não ocorrerem tais como descritos pelos Contribuintes, constatados de forma direta.

Ante o exposto acima, é possível demonstrar que para o Planejamento Tributário ser válido, além de fundamentar na legalidade, passou-se a exigir uma finalidade, ou seja, o contribuinte não pode apenas tomar decisões cujo único propósito seja economia tributária, sem propósito negocial.

Nesse sentido, demonstrada a necessidade do propósito negocial passaremos a discutir no capítulo seguinte os limites legais para o exercício da fiscalização e eventual desconstituição do negócio jurídico pela administração tributária.

---

<sup>32</sup> Acórdão nº 1402001.472 – 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária – Sessão de 09 de outubro de 2013

#### 4. CAPÍTULO III – LIMITES LEGAIS APLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Luís Eduardo Schoueri destaca três elementos como essenciais na formação da cognição do julgador dos tribunais administrativos fiscais brasileiros acerca da existência do dito *business purpose* (propósito negocial), são eles: a) temporal; b) independência entre as partes e; c) coerência. O primeiro dos critérios é o temporal cuja observância recai sobre a análise de pequenos intervalos de tempo com que os atos ou negócios jurídicos são praticados, decerto que a celeridade na realização de atos em cadeia somada à ausência de duração dos mesmos é indício de que a causa de determinado negócio jurídico é falsa ou inexistente.

O segundo elemento, a independência das partes, é analisado pelo tribunal administrativo fiscal, pois partes que tem maior proximidade podem agir em conluio com operações sem qualquer efeito econômico perante terceiros a fim de falsear uma realidade<sup>33</sup>. Exemplo disso são as incorporações às avessas para deduções de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O último dos elementos é a coerência nos atos ou negócios jurídicos que seria constatada naquelas operações consideradas anômalas por não estar inserido na rotina ou na lógica da empresa, o que gera a desconfiança nos julgadores de que ocorram somente por motivos tributários.

Então, durante a fiscalização para a Administração Pública afirmar que o planejamento tributário desenvolvido pelo Contribuinte teve como objetivo a mera vantagem fiscal, deve comprovar por meio processual: (i) que o tempo do ato do negócio jurídico só concretizou vantagem fiscal; (ii) ausência de autonomia na realização do negócio; e (iii) coerência do planejamento ao histórico de atividade desenvolvida pelo Contribuinte.

Com efeito, o próprio CARF já proferiu entendimento nesse sentido, reconhecendo válido o planejamento tributário quando constatado que não houve comprovação do propósito negocial. O referido entendimento está pautado na

---

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010

inatividade do poder legislativo, visto que não existe até o momento previsão legal sobre o tema, em especial sobre a exigência do propósito negocial para validade do negócio jurídico, nos termos abaixo:

**“TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.**

O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.**

Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

**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 se desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

(...)

Outra tese do Fisco que merece análise é a de que os atos praticados poderiam ser desconsiderados, porque não teriam conteúdo econômico (ou propósito negocial), já que teriam sido praticados com o único objetivo de economia tributária. Porém, tal afirmativa está em descompasso com o ordenamento jurídico.

Como se vê, em última análise, a afirmação do Fisco consiste em sustentar que o planejamento tributário é proibido e que a economia tributária só é admissível se for acidental. Apenas por isso, já se percebe a improcedência do argumento. Mas, a análise da tese do Fisco confirma o equívoco desta interpretação da fiscalização, pois nem esta motivação vicia o negócio e nem existe lei atribuindo tal efeito. As razões de ordem subjetivam que levam a pessoa a concluir algum negócio denominam-se motivos. Já o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes chama-se causa ou função econômica do negócio. Assim, independe da causa do negócio jurídico, se ele é praticado visando redução da carga tributária, pode-se dizer que o motivo do negócio foi economia fiscal.

Conforme o código Civil, apenas o motivo ilícito (se for determinante do negócio e comum as partes) implica em nulidade (inciso III, art. 166 do CC). Mesmo assim, tal nulidade presa ser declarada por um Juiz.

No entanto, saldo disposição de lei em contrário, não há como supor que a intenção de economizar tributos é ilícita. Assim, o inciso III, art. 166 do Código Civil não poderia ser aplicada sequer por juízes aos negócios jurídicos pelos quais a pessoa executa seu planejamento tributário. E, muito menos, poderia ser aplicada pela fiscalização, para efetuar lançamento de ofício.

De outra banda, não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Somente se existisse uma lei com este conteúdo é que a fiscalização poderia desconsiderar os efeitos jurídicos dos negócios” (Acordão nº 110100.835- 1ª Câmara / 1ª turma ordinária – Sessão de 04 de dezembro de 2012)<sup>34</sup>

Com base neste entendimento, a Administração Pública é impedida de se valer do parágrafo único do artigo 116 do CTN, para desconstituir atos e negócios praticados pelos contribuintes, vez que os atos da Administração Tributária, devem se ater aos princípios Constitucionais, em especial o princípio da legalidade. Assim, não havendo exigência legal sobre a constatação de um propósito negocial, não há que se falar na exigência desse requisito por parte do órgão fiscalizatório.

Destaque-se que o contribuinte não é obrigado, na condução de seus negócios, escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior onerosidade fiscal. Contudo, sempre deve respeitar os limites da legalidade e encontrar os instrumentos adequados para a estruturação jurídico-tributária de seu modelo de negócio.

Assim, não há impedimento legal para que o Contribuinte escolha a menor onerosidade, apenas ocorrerá sua nulidade caso essa escolha permeie a ilicitude, utilizando-se diversas artimanhas com cunho de fraude, abuso da forma, simulação etc. De todo modo, mister ressaltar que o reconhecimento de nulidade do negócio jurídico deve ser feito nos ditames do inciso III, art. 166 do CC, e assim, através de decisão judicial fundamenta, com o devido respeito aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

De todo modo, ainda que se argumente que não foi comprovado o propósito negocial nas operações, e quão menos outras alegações que levem a dúvida sobre a possível simulação do negócio jurídico para dissimular o fator gerador, seria

---

<sup>34</sup> Acordão nº 110100.835- 1ª Câmara / 1ª turma ordinária – Sessão de 04 de dezembro de 2012

aplicável o art. 112 do CTN que determina a interpretação da maneira mais favorável ao Contribuinte, nos seguintes termos:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Nesse sentido, Humberto Ávila, no seu artigo “ princípio da supremacia do interesse público sobre o particular” afirma que é claro que o interesse público na maior parte do tempo será mais forte que o interesse privado, contudo deve respeitar preponderação perfeita dos princípio incidentes, ou seja, adotar critérios de proporcionalidade e razoabilidade:

“Não se está a negar a importância jurídica do interesse público. Há referências positivas em relação a ele. O que deve ficar claro, porém, é que, mesmo nos casos em que ele legitima uma atuação estatal restritiva específica, deve haver uma ponderação relativamente aos interesses privados e à medida de sua restrição. É essa ponderação para atribuir máxima realização aos direitos envolvidos o critério decisivo para a atuação administrativa. E antes que esse critério seja delimitado, não há cogitar sobre a referida supremacia do interesse público sobre o particular<sup>35</sup>.”

Além disso, há diversos precedentes que confirmam que a fiscalização tributária desconsidera a interpretação mais benéfica para o Contribuinte referente ao propósito comercial. É o caso no passado quanto a impossibilidade da prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas, antes da vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

A seguir, passaremos analisar o tema quanto a possibilidade exploração de atividades personalíssimas por pessoas jurídicas em que o CARF desconsiderou um negócio jurídico independentemente da existência do propósito comercial.

---

<sup>35</sup> ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público Particular”. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Jurídica, v. I, nº. 7, outubro, 2001



## **4.1 – DOS VÍCIOS DA DESCONSIDERAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL**

Como comentado anteriormente há precedentes que a fiscalização tributária e a jurisprudência do CARF interpretam a forma menos benéfica ao Contribuinte, como no caso da impossibilidade da prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas, antes da vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Antes de 2005, o entendimento da Receita Federal do Brasil, era no sentido que serviços personalíssimos deveriam ser submetidos ao regime de tributação da pessoa física, ou seja, recolhidos por meio de carnê-leão respeitando a tabela progressiva. Pois, antes da vigência do art. 129 da Lei 11.196/2005, para Fisco Federal a verdadeira prestadora do serviço era a pessoa física, e que as receitas auferidas eram transferidas para pessoa jurídica com a intenção de dissimular o fato gerador, tendo em vista que resultaria uma tributação menos onerosa. Além disso, a exploração da atividade econômica entorno de serviços personalíssimos era supostamente vedada pelo art. 3º da Lei nº 7.713/1988 e arts. 4º, 118 e 123 do Código Tributário Nacional.

De todo modo, importante ressaltar que as vedações elencadas acima não eram expressas apenas aplicadas por analogia, e assim utilizadas como embasamento para o entendimento do Fisco.

Assim, as autuações tinham como objetivo desconsiderar os negócios jurídicos, vez que a constituição das pessoas jurídicas eram utilizadas para “deslocamento” de receitas, razão pela qual o termo deslocamento era utilizados para qualificar a dissimulação, assim a forma (aparência) não retrataria o que efetivamente foi quisto pelo indivíduo (realidade).

Em 2016, O CARF discutiu sobre o auferimento de renda referente a exploração e cessão de direitos de imagem do tenista Gustavo Kuerten através de sua empresa. Nesse caso, o voto vencedor da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo que determinadas funções não poderiam ser objeto de atividade por pessoa jurídica apenas por pessoas físicas, tais como: entrevistas, peças de vestuário e comparecendo em eventos específicos, inclusive, caso não fossem cumpridas as

cláusulas contratuais a pessoa física não estaria sujeita as penalidades, tendo em vista que a cobrança seria obrigada pela Pessoa Jurídica:

“No presente caso, restou sobejamente comprovado que as relações jurídicas que ensejaram o recebimento dos valores em tela não poderiam ser objeto de prestação por uma Pessoa Jurídica, o que evidencia pelas próprias obrigações contratuais, tais como realizar entrevistas, usar determinadas peças de vestuário e estar presente em eventos específicos. Ora, essas são obrigações de impossível cumprimento por uma Pessoa Jurídica, restando evidente que foram desempenhadas pela Pessoa Física do Contribuinte autuado. No mesmo sentido, as hipóteses elencadas nos contratos, que ensejariam a eventual rescisão, têm como consequência a condenação da Pessoa Jurídica, já que ditas condutas obviamente não poderiam ser imputadas a uma Pessoa Jurídica<sup>36</sup>.

Ocorre que, para a fiscalização pouco importa os efeitos cíveis do descumprimento das cláusulas contratuais, até porque a pessoa jurídica existe e está apta a praticar seus atos, logo todos seus negócios praticados terão efeitos jurídicos com e contra terceiros. Nesse sentido, importava à fiscalização justificar que o “deslocamento” das receitas eram motivos para desconsideração da pessoa jurídica, pois dissimulavam o fato gerador e encobriam a verdadeira finalidade. Em outras palavras, para o Fisco o planejamento tributário em questão tinha como suposto objetivo afastar, reduzir e retardar a carga tributária.

Contudo, como comentado nos capítulos anteriores a fiscalização não poderia simplesmente desconsiderar os atos e negócios jurídicos, vez que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não possui ainda regulamentação; o propósito comercial em questão tinha finalidade econômica ou profissional, ou seja, prestação serviços, realização negócios, oportunidade de empregos, estímulo a economia; Por fim, caso as evidências do propósito comercial levantassem a dúvida sobre a possível simulação do negócio jurídico para dissimular o fator gerador, deveria ser aplicável o art. 112 do CTN que determina a interpretação da maneira mais favorável ao Contribuinte.

Agora vamos esquecer a questão teórica e analisar a questão prática, para o caso em questão tanto a pessoa física como a pessoa jurídica estariam sujeitos à tributação dos rendimentos, pois ambos estariam configurando acréscimo patrimonial.

---

<sup>36</sup> Acórdão 9202-004.548 – 2ª Turma – Processo 11516.000152/2004-51 – Sessão 23 de novembro de 2016 – alegações de voto da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

O que acaba transparecendo na verdade que o Fisco quer aumentar sua arrecadação e não aplicar a lei como de fato deveria ocorrer. Para a Administração Pública é muito mais fácil fiscalizar pessoas jurídicas do que as físicas, as ferramentas são muito mais acessíveis e o controle é muito maior. Ou seja, é mais fácil dissimular o fato gerador como pessoa física do que como pessoa jurídica.

Como se verifica do acórdão mencionado anteriormente, após uma mera citação do art. 129 da Lei 11.196/2005 todos os argumentos utilizados pelo próprio Fisco acabaram sendo reconhecidos como inválidos:

“Destarte, conforme a jurisprudência reiterada do CARF, somente a partir da vigência do dispositivo legal acima e que passou a ser possível, em determinados casos, a tributação de valores decorrentes de relações jurídicas personalíssimas como prestação de serviço de sociedade. Isso porque o dispositivo introduz no sistema, na forma de ficção jurídica, regime jurídico contemplando situação que anteriormente não era permitida. Cabe destacar a impossibilidade de aplicação retroativa do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, já que não se trata de retroatividade benigna, tampouco de lei interpretativa, mas sim de alteração de regime jurídico de tributação. Como os fatos geradores em discussão são anteriores à citada lei, não há que se falar em sua aplicação.”<sup>37</sup>

Nesse sentido, o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 prevê o seguinte:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviço intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.

Note-se que antes da vigência do referido artigo não havia qualquer previsão legal que proibisse de forma expressa a exploração da atividade personalíssima por pessoa jurídica. Na verdade, a Fiscalização Tributária e o CARF pautavam seu entendimento em mera interpretação, desprezando assim os verdadeiros critérios para desconsiderar o negócio jurídico, quais sejam: legalidade; finalidade (propósito negocial) e boa-fé.

---

<sup>37</sup> Acórdão 9202-004.548 – 2ª Turma – Processo 11516.000152/2004-51 – Sessão 23 de novembro de 2016 – alegações de voto da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

Nesse sentido, a partir da vigência do art. 129 da Lei 11.196/2005 constata-se apenas uma proibição ao Fisco de aplicar o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, em casos de exploração de atividade personalíssima por pessoas jurídicas. Assim, o *status quo* da vigência do artigo não conferia nenhuma proibição ou impedimento ao Contribuinte, o qual era lesado pelo entendimento equivocado e abusivo da fiscalização tributária.

Ante o exposto, o que se entende que a fiscalização tributária, bem como a jurisprudência administrativa ignoraram todos os elementos para configuração de simulação ou dissimulação do fato gerador, pois em todo momento para o caso em questão o planejamento tributário, foi elaborado na legalidade; apresentou e comprovou seu propósito negocial; e acima de tudo tinha a boa-fé para arrecadação fiscal. Acontece que, por resultar uma menor tributação a interpretação do negócio jurídico era desfavorável aos cofres públicos.

## 5. CONCLUSÃO

Conforme muito bem delineado nos capítulos anteriores, planejamento tributário é o instrumento que o Contribuinte utiliza para alcançar a menor onerosidade fiscal possível, e assim, reduzir, mitigar ou retardar a incidência de tributos nas atividades desenvolvidas. Nesse sentido, o desenvolvimento dessa estratégia pode ocorrer de duas formas: lícita ou ilícita, ou seja, elisão ou evasão tributária.

Com efeito, no entendimento da doutrina Elisão Tributária e Planejamento Tributário são termos distintos, com conceitos muito similares, pois buscam os mesmos objetivos. Contudo, o primeiro é utilizado para diferenciar ou distinguir da evasão fiscal (sonegação fiscal), enquanto o segundo é um projeto mais desenvolvido pelo próprio contribuinte.

A partir disso, classificamos que Elisão e Evasão são consequência do Planejamento Tributário, sendo o primeiro critério de diferenciação a legalidade. Todavia, para constatar a efetiva diferença entre ambos os termos prescindem da averiguação de outros dois elementos: finalidade e boa-fé.

O contribuinte não é obrigado, na condução de seus negócios, escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior onerosidade fiscal. Contudo, dentro dos limites da legalidade deve encontrar os instrumentos adequados para a estruturação jurídico-tributária de seu modelo de negócio.

Assim, se a forma utilizada pelo Contribuinte for lícita (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada abusiva. Ou seja, precisamos apreciar o fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não refletir o fato concreto estaríamos diante de ato simulatório, vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Deste modo, ficou claro que na ausência de disciplina legal específica, não cabe ao Contribuinte ignorar a forma ou a estrutura jurídica utilizada e substituí-la por outra, fiscalmente mais onerosa, a pretexto de que ambas levam ao mesmo resultado econômico e, por isso, igual deve ser o tratamento tributário, desprezando a circunstância de a estrutura jurídica utilizada não ter previsão na norma de incidência.

Com efeito, anteriormente bastava que os planejamentos tributários cumprissem com as exigências formais estipuladas em lei. Ocorre que, a partir do momento que os Contribuintes começaram a se utilizar da aplicação dessa premissa para reduzir a carga tributária de forma irrazoável, foi despertado no Fisco uma preocupação quanto a substância do negócio jurídico, isto é, sua finalidade. A partir do parágrafo único do art. 116 do CTN começou a exigir o elemento do propósito negocial. O que se pode extrair dessa norma é que a finalidade do negócio jurídico não pode ser de *ocultar* ou *disfarçar* o fato gerador.

Ato contínuo, apesar do parágrafo único não ter sido regulamentado até o presente momento, a Administração Pública passou a desconsiderar o negócio jurídico nos momentos em que o Contribuinte ocultasse, camuflasse, disfarçasse o fato gerador. Nesse sentido, foi definido que a simulação é o ato criado para dissimular o fato gerador, e para sua constatação vem se exigindo a verificação da finalidade do negócio jurídico, conhecido também como, propósito negocial.

Assim, alguns acórdãos do CARF demonstraram que para o Planejamento Tributário ser válido, além de fundamentar na legalidade, passou-se a exigir uma finalidade, ou seja, o Contribuinte não pode apenas tomar decisões cujo único propósito seja economia tributária, sem propósito negocial. A partir disso, o Contribuinte deve demonstrar a atividade da Pessoa Jurídica, bem como a existência de substância econômica, em outras palavras o negócio jurídico deve visar além de mera economia fiscal.

Ocorre que, para a Administração Pública afirmar que o planejamento tributário desenvolvido pelo Contribuinte teve como objetivo a mera vantagem fiscal, deve comprovar por meio processual: (i) que o tempo do ato do negócio jurídico só concretizou vantagem fiscal; (ii) ausência de autonomia na realização do negócio; e (iii) coerência do planejamento ao histórico de atividade desenvolvida pelo Contribuinte.

Além disso, não há impedimento legal para que o Contribuinte escolha a menor onerosidade, apenas ocorrerá sua nulidade caso seja por ilícito (se for determinante do negócio e comum as partes), mesmo assim, tal nulidade para ser reconhecida deve ser declarada em juízo, nos termos do inciso III, art. 166 do CC.

De todo modo, ainda que se argumente que não foi comprovado o propósito negocial nas operações, e quão menos outras alegações que levantem a dúvida sobre a possível simulação do negócio jurídico para dissimular o fator gerador, seria aplicável o art. 112 do CTN que determina a interpretação da maneira mais favorável ao Contribuinte.

Contudo, como comentado a fiscalização não poderia simplesmente desconsiderar os atos e negócios jurídicos, vez que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não possui ainda regulamentação. Caso as evidências do propósito negocial levantassem a dúvida sobre a possível simulação do negócio jurídico para dissimular o fator gerador, deveria ser aplicável o art. 112 do CTN que determina a interpretação da maneira mais favorável ao Contribuinte.

Ante o exposto, podemos concluir que apesar da Administração Pública e jurisprudência do CARF entender que para validar o Planejamento Tributário é necessário demonstrar indícios de propósito negocial, o contribuinte não é obrigado, na condução de seus negócios, escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior onerosidade fiscal. Contudo, dentro dos limites da legalidade deve encontrar os instrumentos adequados para a estruturação jurídico-tributária de seu modelo de negócio.

## 6. BIBIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. **Planejamento Tributário**. Revista de Direito Tributário, v.98. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. **A Prestação de Serviços Personalíssimos por Pessoas Jurídicas e sua Tributação**: o Uso e Abuso do Direito de criar Pessoas Jurídicas e o Poder de deconsiderá-las.

ÁVILA, Humberto. **Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público Particular”**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Jurídica, v. I, nº. 7, outubro, 2001

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** / Luciano Amaro – 12. Ed. Ver. E atual – São Paulo: Saraiva, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1. Ed – São Paulo: Noeses, 2016

ARE 660434 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-057 DIVULG 19-03-2012 PUBLIC 20-03-2012

CAMPOS, Fabrício Costa Resende. **Planejamento tributário – Aspectos legais e principiológicos**.

CAMPOS, Fabrício Costa Resende. **Um modelo financeiro para determinação da evasão fiscal no Brasil no âmbito federal**. São Paulo, Revista Tributária das Américas. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26ª ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2011.

Código Tributário Nacional, de 25 de Outubro de 1966.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Especial nº 16682.720233/2010-11**. Relator: Edeli Pereira Bessa. Brasília Sessão de 04 de dezembro de 2012. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 23/05/2020



Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário nº 12448.725714/2012-04**. Relator: Carlos Pela. Brasília Sessão de 09 de outubro de 2013. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 23/05/2020

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Especial nº 11516.000152/2004-51**. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Brasília – Sessão 23 de novembro de 2016. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 30/05/2020

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário nº 10380.725189/2017-20**. Relatora: Juliana Marteli Fais Feriato. Brasília Sessão 14 de março de 2019. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 30/05/2020

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio, **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo, RT, 1977.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo, Dialética, 2002

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, no 119, ago. 2005, p. 120-134.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SOUZA, James José Marins de. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.



**COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)**

---

**TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Eu, Gabriel Kintzel Ottoni Soriano

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 41555082 , Período 10º , Turma S ,

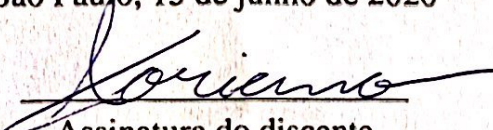
tendo realizado o TCC com o título: Limites da Fiscalização Tributária nos aspectos legais do Planejamento Tributário

sob a orientação do(a) professor(a): Fúlvia H. De Gioia

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 15 de junho de 2020

  
Assinatura do discente