

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP  
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS  
PÚBLICAS**

**LARISSA DE QUEIROZ LELES**

**A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANTE A AUSÊNCIA DE  
UM PROPÓSITO NEGOCIAL**

**BRASÍLIA,  
AGOSTO 2014**

**LARISSA DE QUEIROZ LELES**

**A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANTE A AUSÊNCIA DE  
UM PROPÓSITO NEGOCIAL**

Trabalho de Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador<sup>a</sup>: Prof<sup>a</sup> Dra. Liziane Angelotti Meira

**BRASÍLIA,  
AGOSTO 2014**

**Larissa de Queiroz Leles**

**A Legitimidade do Planejamento Tributário Ante a Ausência de um Propósito  
Negocial**

Trabalho de Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília-DF, 28 de agosto de 2014.

Aprovada pelos membros da banca examinadora em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, com menção \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Prof<sup>a</sup> Dra. Liziane Angelotti Meira  
Professora Orientadora

---

Membro da Banca Examinadora: Prof.

---

Membro da Banca Examinadora: Prof.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao meu Senhor e Salvador, Jesus Cristo, sobre todas as coisas.

Agradeço aos meus pais por toda a paciência e bondade que detiveram na minha criação, e por todo o investimento em meus estudos. Amo Vocês!

Aos meus irmãos Juan Felipe e André Henrique, que pacientemente suportaram as ausências e estresses que causei a eles, na decorrência da confecção deste trabalho.

Aos meus padrinhos Luciano e Nélia pelo apoio incondicional na realização desta conquista.

À Dra. Liziane Angelotti Meira, professora-orientadora, por toda a dedicação e empenho em me orientar, sempre atenta aos mínimos detalhes com todo o zelo e paciência.

Aos amigos que fiz ao longo da especialização, os quais carregarei sempre na lembrança.

*Toda vez que um homem está na posse de um segredo, confiado à sua custódia sob a fé de um compromisso, em cuja transgressão periclitaria a vida, a liberdade, a reputação, ou a fortuna de outros, a observância do sigilo, que o reveste, é o primeiro dever da sua honra." Rui Barbosa*

## RESUMO

O presente trabalho tem por escopo estudar a legitimidade de um planejamento tributário quando este ocorre com ausência de um propósito negocial nos atos ou negócios jurídicos realizados pelos contribuintes nas operações. Parte-se de uma abordagem mais inclusiva, tratando-se primeiramente da análise do planejamento tributário no Sistema Tributário Nacional, bem como a apreciação do seu instituto, conceito, fases, *modus operandi* e formas de desconsideração. Em seguida, realizamos uma análise comparativa do planejamento tributário com suas figuras afins: elisão, elusão, evasão e sonegação fiscal. Após isso, averiguamos o planejamento tributário e os seus limites, bem como a aplicabilidade da norma geral antielisiva disposta no art. 116, parágrafo único do CTN, ao direito pátrio. Por fim, adentramos então por entre os meandros do propósito negocial, perquirindo se o planejamento tributário sob a sua ausência seria legítimo ou não perante o FISCO, e concluímos que o planejamento tributário, ainda que ausente um propósito negocial considerado válido pelo FISCO, é legítimo, porque a simples busca de uma empresa pela redução de sua carga tributária é suficientemente um propósito negocial. Foi utilizado para a elaboração do presente trabalho, análise jurisprudencial, juntamente com estudo da legislação atinente à espécie, que serve de sustentáculo para a sedimentação da doutrina prospectiva.

**Palavras-chave:** Planejamento. Tributário. Propósito Negocial.

## **ABSTRACT**

The present work has the purpose to study the legitimacy of tax planning when it occurs with the absence of a business purpose in legal acts or business carried out by taxpayers in operations. It is part of a more inclusive approach, it comes primarily from the analysis of tax planning in the National Tax System, as well as consideration of the institute concept stages, modus operandi and ways to disregard. Then, we performed a comparative analysis of tax planning with its associated figures: elision, circumvention, evasion, and tax evasion. After this, we ascertain the tax planning and their limits as well as the applicability of the general rule antielisiva willing in art. 116, sole paragraph of CTN, the parental right. Finally, then we enter through the intricacies of the business purpose, inquiring if the tax planning under their absence would be legitimate or not before the FISCO, and concluded that the tax planning, as absent one business purpose considered valid by the FISCO is legitimate, because the simple search for a company by reducing its tax burden is sufficiently a business purpose. Was used for the preparation of this work, jurisprudential analysis, along with study of relevant legislation will sort that underpins for the sedimentation of prospective doctrine.

**Keywords:** Planning. Tax. Business Purpose.

## LISTA DE ABREVIATURAS

**CARF** – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

**CC** – Código Civil

**CF** – Constituição Federal

**CTN** – Código Tributário Nacional

**FISCO** – Este termo refere-se ao Estado, enquanto gestor da arrecadação e fiscalização do Tesouro Público

**MP** – Medida Provisória

**OCDE** – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>CAPÍTULO 1 - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	13
1.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O CONTEXTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ....	13
1.2 FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	17
1.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E O <i>MODUS OPERANDI</i> .....	20
1.3.1 O que vem a ser Planejamento Tributário?.....	20
1.3.2 <i>Modus Operandi</i> do Planejamento Tributário .....	21
1.3.3 Quais atos e como o Planejamento Tributário será desconsiderado pelo FISCO?26	
1.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E FIGURAS AFINS. ....	28
1.4.1 Elisão Fiscal .....	28
1.4.1.1 Elisão Fiscal: Simulação, Dissimulação .....	31
1.4.2 Evasão Fiscal .....	33
1.4.3 Elusão Fiscal .....	34
1.4.4 Sonegação Fiscal .....	35
<b>CAPÍTULO 2 - LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – ABUSO DE DIREITO, FRAUDE À LEI, SIMULAÇÃO, PROPÓSITO NEGOCIAL</b> .....	37
2.1 – ABUSO DE DIREITO .....	37
2.2 SIMULAÇÃO.....	39
2.3 FRAUDE À LEI.....	40
2.4 PROPÓSITO NEGOCIAL.....	41
<b>CAPÍTULO 3 – NORMA GERAL ANTELIÇÃO: PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	43
<b>CAPÍTULO 4 - O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CONDIÇÃO PARA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	47
4.1 ORIGEM DO PROPÓSITO NEGOCIAL .....	47
4.2 CONCEITO DE PROPÓSITO NEGOCIAL .....	50
4.3 ELEMENTOS INDICIÁRIOS DE SUA AUSÊNCIA.....	52
4.4 A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANTE O PROPÓSITO NEGOCIAL .....	54
<b>CONCLUSÃO</b> .....	59
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	61

## INTRODUÇÃO

Uma ordem constitucional como a brasileira, plena de comandos que assegurem direitos sociais e compromissos do Estado perante a sociedade, certamente demanda um financiamento adequado dessa atividade estatal, a fim de que possa ser cumprida a contento.

Se a existência e o funcionamento do Estado têm como origem e fim todos os membros da comunidade que o constituem, é correto dizer que todos são responsáveis pela sua manutenção e, portanto, pelo seu financiamento.

Esse financiamento do Estado, ocorre por meio da tributação, e do dever fundamental dos contribuintes de pagar tributos.

Ocorre que, a carga tributária brasileira é considerada uma das maiores do mundo, o que restou constatado segundo estudo divulgado em pesquisa recente pela OCDE, que divulgou que o Brasil tem a segunda maior carga tributária entre os países da América Latina.

Sabemos que o aumento desta carga tributária maximiza o grau de tensão na relação fisco-contribuinte, fazendo com que o tributo tenha um caráter antieconômico ou antissocial, paralisante ou obstaculizador da atividade econômica assegurada constitucionalmente, por intermédio de diversos direitos e garantias fundamentais.

Deste modo, os contribuintes, visando diminuir a carga onerosa tributária que os acomete, valem-se da possibilidade de realizar um planejamento tributário no seu empreendimento, buscando meios de não inviabilizar o seu negócio. Entretanto, o contribuinte pode diminuir os seus encargos tributários, desde que observe a licitude dos atos ou negócios jurídicos realizados neste.

O contribuinte deve sempre perceber que as saídas milagrosas para realizar o planejamento tributário, muitas vezes apenas o acarreta problemas de ordem fiscal.

Vale dizer, o planejamento tributário pode ser realizado pelos contribuintes, mas, este deve observar se o faz de maneira lícita, o que se denomina de elisão fiscal, ou de maneira ilícita, acarretando a sonegação fiscal.

Nessa ordem de ideias, ganha relevo a necessidade de compreender em que se constitui o planejamento tributário, quais são seus efeitos e quais são seus limites quanto ao direito brasileiro, sobretudo, quanto à exigência pelo FISCO de um propósito negocial nas operações.

O estudo do planejamento tributário, mostra-se muito importante, na medida em que este é um forte instrumento de legítima economia fiscal, agindo diretamente na diminuição da carga tributária, de acordo com o plano do legislador, podendo acarretar efeitos sobre a atividade econômica desenvolvida.

Neste contexto, pretende-se com o presente estudo analisar o planejamento tributário com suas particularidades, no Brasil, a partir da ótica do direito tributário brasileiro, em específico, analisaremos a legitimidade deste planejamento tributário, quando realizado sem um propósito negocial. No entanto, salienta-se que não se pretende exaurir o tema ora tratado.

Busca-se elucidar, se a ausência de um propósito negocial nos atos ou negócios jurídicos realizados nas operações societárias, ou seja, quando o planejamento tributário é realizado com a finalidade única de exclusiva de evadir-se do pagamento do tributo, são aceitos ou descaracterizados pelo FISCO. Melhor dizendo, quando uma empresa realiza uma busca efetiva na diminuição de sua carga tributária onerosa, estaria ela realizando um propósito negocial para fins de aceitação do planejamento tributário realizado perante o FISCO?

Nesta linha, a problemática aqui perseguida tem por alvo demonstrar a importância do propósito negocial nas operações societárias, a fim de evitar que o fisco desconsidere os atos e negócios jurídicos praticados, descaracterizando, portanto, o planejamento tributário realizado, e lavrando o auto de infração correspondente à realidade tributária, impondo a penalidade do lançamento de ofício, podendo condenar o contribuinte até mesmo em crime contra a ordem tributária.

Para esta pesquisa foi utilizada a metodologia dogmática-instrumental utilizando-se do tripé: Legislação, Doutrina e Jurisprudência, através de um levantamento bibliográfico.

Ao longo do trabalho, foram elaborados quatro capítulos, cada qual abordando uma questão específica.

No primeiro capítulo deste estudo, buscar-se-á a análise do planejamento tributário frente à tributação brasileira, além do estudo do conceito do planejamento tributário, suas fases e como ele se dá no ordenamento brasileiro.

Trouxemos ainda, a comparação do planejamento tributário com suas figuras afins, conceituando os institutos da elisão, elusão, evasão e sonegação fiscal.

Já o segundo capítulo, por sua vez, destacamos os limites ao planejamento tributando, trazendo os conceitos fundamentais dos institutos do abuso de direito, fraude à lei, simulação e propósito negocial.

O terceiro capítulo irá abordar a norma geral antielisão, com a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro, mormente no que tange ao propósito negocial, objeto do presente estudo.

Por fim, no último capítulo desse trabalho argumentamos sobre a legitimidade ou não do planejamento tributário perante o FISCO quando este é realizado sem um propósito negocial, elucidando em quais condições teríamos indícios de sua ausência, já que este instituto não possui nenhuma legislação específica, destacando a divergência jurisprudencial administrativa a este respeito.

## CAPÍTULO 1 - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 1.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O CONTEXTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para que se possa vir a conhecer o planejamento tributário e suas nuances, é importante aqui trazer, de maneira sucinta, o estudo do conceito de tributo e das funções da tributação, ou seja, porque devemos pagá-lo.

Muito embora a sociedade moderna sofra constantes evoluções, e a visão de tributo tenha se estruturado não mais como uma relação de poder, mas sim como uma relação jurídica, o fato é que o tributo ainda veicula a ideia de submissão ou servidão do indivíduo perante o poder, significando uma obrigação, uma restrição à liberdade ou propriedade em meio a um Estado Democrático de Direito.

No entanto, embora ainda haja essa ideia de que tributo seria uma agressão, na medida em que o Estado vai buscar uma quota do patrimônio dos cidadãos para atender às suas despesas, é imperioso destacar que o recolhimento de tributos é extremamente necessário ao Estado, para que o mesmo possa manter todo o seu aparato, tornando a criação de tributos inevitável.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 3º elenca os objetivos fundamentais do Estado, quais sejam

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.<sup>1</sup>

Para que o Estado consiga atingir os objetivos acima especificados, é imprescindível a captação de recursos financeiros, ou seja, as necessidades públicas e a estrutura do Estado precisam constantemente ser financiadas, sendo essa manutenção obtida através da arrecadação desses recursos.

A arrecadação financeira realizada por meio da tributação, não pode ser feita discricionariamente pelo Estado, pois isso geraria incerteza, insegurança jurídica e

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: julho 2014.

comprometimento do direito de propriedade. Ademais, poderia ocorrer de se onerar sobremaneira e injustamente alguns indivíduos.<sup>2</sup>

A partir disso, e diante da necessidade de uma regulamentação efetiva da tributação, que possibilitasse controle sobre o que estava sendo arrecadado e de quem se estava arrecadando, foram introduzidas, na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional (CTN), normas tributárias com o escopo de organizar e regularizar a forma de instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos perante a sociedade.<sup>3</sup>

Embora o Brasil seja farto de legislações com o escopo de bem organizar os tributos perante a sociedade, de modo a estabelecer um equilíbrio entre o que é necessário para a manutenção do Estado, e portanto, devido pelos contribuintes, e o que de fato está sendo arrecadado segundo a capacidade contributiva<sup>4</sup> destes, é certo que este equilíbrio não está sendo mantido pelo Estado.

Foi o que restou constatado em pesquisa recente, segundo estudo divulgado pela OCDE, que relatou que o Brasil tem a segunda maior carga tributária entre os países da América Latina. Vejamos:

No ranking que compreende 18 países, o nosso país aparece atrás apenas da Argentina.

Segundo o levantamento feito, os impostos e tributos pagos pelos brasileiros e pelas empresas no país correspondem a 36,3% do Produto Interno Bruto (PIB) do país. Na Argentina, essa proporção é de 37,3%. No Uruguai, terceiro no ranking, a carga tributária é de 26,3%. Na outra ponta, Guatemala, República Dominicana e Venezuela são os países onde a "mordida" dos impostos é mais leve: 12,3%, 13,5% e 13,7% do PIB, respectivamente.

Os dados são referentes a 2012, os mais atuais da entidade. Em média, a carga tributária da região ficou em 20,7% do PIB em 2012, segundo a OCDE, acima da taxa de 20,1% do ano anterior.

Os dados também mostram que a carga tributária brasileira como proporção do PIB vem crescendo desde 2010. A última redução aconteceu em 2009, quando o PIB teve um forte crescimento, de 7,5%, o que fez com que os impostos passassem a representar uma fatia menor da economia.

<sup>2</sup> LELES, Larissa de Queiroz. Tributação Ambiental: um instrumento eficaz de defesa do Meio Ambiente. 2011. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Direito) - Universidade Católica de Brasília, p. 16.

<sup>3</sup> LELES, loc.cit.

<sup>4</sup> Sobre este tema, vale lembrar que o Princípio da Capacidade Contributiva é aquele em que o contribuinte, será tributado conforme sua capacidade econômica de assumir o ônus tributário, arcando com uma carga tributária mais, ou menos, elevada na proporção de sua capacidade econômica de suportá-la.

Brasil e Argentina vêm se revezando na liderança do ranking de carga tributária da América Latina nos últimos anos. Em 2011, o Brasil estava no topo, com 34,9%, enquanto a Argentina aparecia em 2º lugar, com 34,7% do PIB. Em 2010, no entanto, as posições estavam invertidas: Argentina na liderança (33,5%) e Brasil em seguida (33,2%).<sup>5</sup>

De acordo com o texto acima, vejamos os dados dispostos na tabela abaixo para melhor elucidação:

<b>RANKING</b>	<b>PAÍS</b>	<b>CARGA TRIBUTÁRIA (% DO PIB)</b>
1°	Argentina	37,3%
2°	Brasil	36,3%
3°	Uruguai	26,3%
4°	Bolívia	26,0%
5°	Costa Rica	21,0%
6°	Chile	20,8%
7°	Equador	20,2%
8°	México	19,6%
9°	Colômbia	19,6%
10°	Nicarágua	19,5%
11°	Panamá	18,5%
12°	Peru	18,1%
13°	Paraguai	17,6%
14°	Honduras	17,5%
15°	El Salvador	13,5%
16°	Venezuela	15,7%
17°	República Dominicana	13,7%
18°	Guatemala	12,3%
---	América Latina	20,7%
---	OCDE	34,6%

Elaborada pela autora - Fonte: <http://glo.bo/1hFLAgz>

<sup>5</sup> Carga Tributária Brasileira é a 2ª maior da América Latina, segundo OCDE. Disponível em: <<http://glo.bo/1hFLAgz>>. Acesso em: agosto 2014.

O aumento da carga tributária vem maximizando o grau de tensão na relação fisco-contribuinte, fazendo com que o tributo tenha um caráter antieconômico ou antissocial, paralisante ou obstaculizador da atividade econômica assegurada constitucionalmente, por intermédio de diversos direitos e garantias fundamentais.

Hugo de Brito Machado afirma que

de um lado crescem os índices de inadimplência e do outro aumenta a pressão fiscal, com a criação de mecanismos burocráticos tendentes a controlar a conduta do contribuinte de sorte a não permitir que este fuja ao dever de pagar o tributo, e com o aumento das sanções aplicáveis aos infratores.<sup>6</sup>

Neste contexto de inevitabilidade de criação de tributos e excessiva carga tributária brasileira, mormente demonstrado na tabela acima, desenvolveu-se ao longo dos anos, a ideia favorável à utilização de manobras evasivas e de busca por negócios fiscalmente menos onerosos, com a finalidade única e exclusiva de recolher menos impostos.

Essa ideia de manobras evasivas e busca por negócios fiscalmente menos onerosos, fundamentam-se no direito à economia de impostos, cuja órbita respalda os contribuintes, na adoção de ações que resultam em consequências fiscais menos onerosas.

Da mesma maneira que o Estado tem o direito de criar tributos e exigir a sua cobrança compulsória com a ocorrência do fato gerador, o contribuinte também pode exercer o seu direito, como empreendedor, de utilizar meios lícitos negociáveis a fim reduzir ou evitar a imposição tributária.

Dentro desse contexto, o planejamento tributário surge como necessidade indispensável à continuação da atividade econômica e empresarial, tendo como finalidade a eliminação de exações ilegais, facilitando a escolha de ações que minimizem os custos tributários.

---

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Fiscal e crime fiscal na atividade do contabilista**. Disponível em: <[www.hugomachado.adv.br](http://www.hugomachado.adv.br)>. Acesso em: Jun. 2014.



No universo do direito posto, essa faculdade de economia de impostos dos contribuintes, condiciona-se apenas à rigorosa observância da totalidade de requisitos formais e substanciais que a lei exige para a prática dos atos através dos quais ela se exprime<sup>7</sup>.

Como já dito anteriormente, para que se possibilite o exercício do direito à economia de impostos, é exigido como requisito legal, a prática de ações válidas e legítimas ao direito tributário brasileiro.

As práticas voltadas à economia de impostos pressupõem o emprego de estruturas e formas jurídicas adequadas, normais e típicas à materialização dos respectivos negócios industriais, operações mercantis e prestações de serviços<sup>8</sup>.

Neste contexto, se insere o que denominamos de Planejamento Tributário, que nada mais seria do que um processo de escolha de ações lícitas e não simuladas que vise a economia de tributos. Tem por objeto desvendar, na legislação tributária, aspectos favoráveis à legítima economia de impostos dentro dos limites legais e respeitos a princípios éticos. Só há planejamento tributário porque existe a obrigatoriedade de pagamento de tributos.

Vejamos como se deu a instituição do planejamento tributário de acordo com suas fases, considerando que cada uma delas adotou diferentes critérios para diferenciar o planejamento tributário de possíveis atitudes ilícitas cometidas pelo contribuinte com o fim de economizar tributos.

## 1.2 FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

É possível identificar três fases no debate do tema do planejamento tributário que se caracterizam por focarem em três diferentes questões ou problemas jurídicos a serem enfrentados, de modo a apontar os limites à liberdade do contribuinte organizar a sua vida.

---

<sup>7</sup> BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR: economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária. 11.ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: Atlas, 2011. p. XI.

<sup>8</sup> Ibid., p. 04.

Primeiramente tivemos uma fase do planejamento tributário, em que o contribuinte tinha total liberdade para obter meios de evitar ou diminuir a tributação, desde que estes meios não implicassem simulação. A simulação adotada neste caso, como modo proibitivo do planejamento é aquela conceituada no art. 167<sup>9</sup> do Código Civil.

Marco Aurélio Greco, afirma que na primeira fase, a grande maioria da doutrina e da jurisprudência concebe o relacionamento entre o Fisco e o contribuinte a partir de uma liberdade absoluta de que está investido o indivíduo e que se manifesta em todos os campos da experiência humana, comercial, civil e assim por diante. Liberdade absoluta (destaco “absoluta”) em função da qual o indivíduo pode agir como bem entender para dispor de seus negócios, salvo atos ilícitos, realizados depois do fato gerador ou com simulação.<sup>10</sup>

Resulta assente na primeira fase que o contribuinte teria total liberdade para planejar, desde que não venha a cometer simulação, pois a simulação é um defeito do negócio jurídico que contamina o planejamento tributário perseguido e, portanto, é desconsiderado pela Administração Tributária.

Na sequência, teríamos uma segunda fase do planejamento tributário, em que se restringiu um pouco a liberdade absoluta do contribuinte destacada na primeira fase, passando-se a proibir condutas como fraude à lei, abuso de direito, abuso de formas, simulação ou sem um propósito negocial<sup>11</sup>, no planejamento tributário.

Marco Aurélio Greco, mais uma vez destaca que “nesta segunda fase do debate, o foco abrangeria não só a simulação, mas também outras patologias do negócio jurídico”.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> **Art. 167.** É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

<sup>10</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 126.

<sup>11</sup> Vide capítulo 2.

<sup>12</sup> GRECO, op.cit., p. 186.

Importante salientar que a principal consequência da identificação dessas outras patologias consiste no mesmo efeito provocado pela simulação, ou seja, contaminar o planejamento feito e torna-lo inoponível perante o Fisco. Para Greco, “essas patologias seriam o abuso de direito e a fraude à Lei”.<sup>13</sup>

Deste modo, nesta segunda fase, vimos que além da simulação, foi incluído alguns defeitos no negócio jurídico, assim considerados como o abuso de direito e a fraude à lei, ausência de propósito negocial, como formas de impedir o planejamento tributário.

Por último, considerada como uma terceira e última fase do planejamento tributário, temos a denominada fase da liberdade com capacidade contributiva.

Nesta fase, inclui-se o destaque do princípio da capacidade contributiva como critério para averiguação da existência de obrigação tributária. Greco afirma que

na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.<sup>14</sup>

Como ensina Victor Uckmar

sua importância advém seja de uma razão de justiça tributária, seja por corresponder a um critério de repartição dos encargos públicos em função da fruição dos serviços públicos proporcionados pelo Estado. Vale dizer, por um lado, na medida em que o Estado proporciona serviços públicos à coletividade, todos os que aqui vivem e desenvolvem suas atividades deles usufruem e, portanto, devem contribuir para o custeio do Estado. Por outro lado, a ideia de justiça aponta no sentido de deverem fazê-lo na medida de sua capacidade econômica.<sup>15</sup>

Isso quer dizer que, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (ilicitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem

---

<sup>13</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 186.

<sup>14</sup> Ibid., p. 307.

<sup>15</sup> UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2.ed. Malheiros: São Paulo, 1999. p. 78.

entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.

Isso quer dizer que, o contribuinte “poderá optar entre meios menos onerosos de tributação, sem deixar de lado sua obrigação de contribuir com valores condizentes com sua situação econômica ou com a natureza do negócio efetuado”.<sup>16</sup>

Feitas estas considerações acerca das fases porque passou o planejamento tributário, analisemos a sua conceituação.

### 1.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E O *MODUS OPERANDI*

#### 1.3.1 O que vem a ser Planejamento Tributário?

Podemos entender por planejamento tributário, a adoção de meios lícitos utilizados pelo contribuinte, que não configurem abuso de direito, fraude à lei, abuso de formas, simulação ou sem um propósito negocial, levando em consideração a capacidade contributiva do contribuinte, que busque evitar ou diminuir a sua carga tributária.

Na definição de Heleno Torres, “entende-se por planejamento tributário a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos”.<sup>17</sup>

Já na visão do Procurador Federal Miquerlam Chaves Cavalcante, “planejamento tributário seria a adoção de medidas jurídicas e comerciais com o intuito de recolher menos tributos, ou adiar a ocorrência do fato gerador”.<sup>18</sup>

Já para Cândido Campos “planejamento tributário é a busca de alternativas de Redução da Carga Fiscal, por meios Lícitos (Evasão Fiscal), antes da ocorrência do Fato Gerador dos Tributos”.<sup>19</sup>

<sup>16</sup> VALENTINO, Ângela Maria. **Planejamento Tributário e o Princípio da Capacidade Contributiva**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11945&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11945&revista_caderno=26)>. Acesso em: Junho 2014.

<sup>17</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003. p. 175.

<sup>18</sup> CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. p. 144.

Em suma, planejamento tributário seria a adoção de condutas comissivas ou omissivas lícitas, que não venha a caracterizar simulação, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos.

### 1.3.2 *Modus Operandi* do Planejamento Tributário

O planejamento tributário tem fundamento em princípios constitucionalmente previstos como a liberdade de iniciativa (art. 1º, IV e 170, caput, da CF/88), a livre concorrência (art. 170, IV CF/88) e nas liberdades previstas ao longo do art. 5º da CF/88, que expressam a liberdade do indivíduo de organizar sua vida, principalmente no que tange a liberdade contratual, bem como no princípio da legalidade e na garantia do direito de propriedade<sup>20</sup>.

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

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

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

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

XXII - é garantido o direito de propriedade;

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

IV - livre concorrência;<sup>21</sup>

Nesta perspectiva, depreende-se que a Constituição da República Federativa do Brasil, ao mesmo passo que determina a instituição de tributos, defende notadamente a liberdade do indivíduo. A auto-organização corresponde a um direito que se apoia na liberdade garantida constitucionalmente.

Esta determinação/obrigatoriedade de instituição de tributos, se dá mediante o que denominamos de competência tributária, que na definição de Roque Carraza seria

a habilitação ou, se preferimos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas

---

<sup>19</sup> CAMPOS, Cândido H. **Prática de Planejamento Tributário – Como fazer planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 91.

<sup>20</sup> LUCKIC, Melina Rocha. **Planejamento Tributário**. Instituto FGV RIO. Disponível em: <[http://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/planejamento\\_tributario\\_2014-2.pdf](http://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/planejamento_tributario_2014-2.pdf)>. Acesso: junho 2014.

<sup>21</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso: julho 2014.

de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente que quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas) diminuí-la (adotando procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego de mecanismo jurídico de isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.<sup>22</sup>

Assim, os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), possuem uma série de competências, dentre elas, ocupando a posição de destaque, a competência tributária, que nada mais seria do que a faculdade dada pela Constituição Federal para editar leis que criem tributos.

No Brasil, por injunção do princípio da legalidade<sup>23</sup>, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF)<sup>24</sup>, pelos entes federativos acima referidos, que, no momento da edição destas leis, devem observar e descrever rigorosamente todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, para que a partir destes elementos, possa vir a ser realizado o planejamento tributário.

Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem na criação do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

Paulo de Barros Carvalho, criador da Regra Matriz de Incidência, destrincha os critérios necessários a serem observados quando da edição da lei que cria um tributo. Nos dizeres dele

a construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do interprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em

<sup>22</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed., rev., ampliada e atualizada até a EC nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 433.

<sup>23</sup> Entende-se por Princípio da Legalidade no âmbito do Direito Tributário, aquele que determina que os tributos só podem ser instituídos ou majorados mediante lei.

<sup>24</sup> **Art. 150**. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido de dever jurídico de prestar aquele objeto.<sup>25</sup>

Podemos dizer que a funcionalidade operacional da regra-matriz tributária no direito positivo é justamente definir o tributo em si e as chamadas obrigações acessórias, que são normas administrativas, com deveres imputados aos sujeitos passivos da relação tributária com o escopo de facilitar a fiscalização por parte dos sujeitos ativos da relação.

Assim como toda norma que prevê uma regulação de conduta, a regra matriz de incidência tributária é composta por duas partes:

- a) uma hipótese, na qual estará previsto um fato com conteúdo econômico (inserido em espaço e tempo definidos) de possível ocorrência no mundo e;
- b) uma consequência para o caso do fato descrito na hipótese ocorrer no mundo real. Tendo em vista que tratamos de norma de incidência de tributo, esta consequência será a obrigação tributária, ou seja, o dever de pagar determinado tributo.<sup>26</sup>

Os critérios essenciais a serem observados na criação do tributo, influenciará diretamente no planejamento tributário, já que o planejamento tributário, tendo por objetivo final a não incidência da norma ou a redução da obrigação tributária, se voltará para a não ocorrência ou redução de um dos critérios que dela fazem parte.<sup>27</sup>

Assim, com base nos ensinamentos da construção da regra-matriz podemos dizer que a regra-matriz tributária é a norma que define a incidência fiscal, delimitando o antecedente e o conseqüente, ou seja, definindo os critérios essenciais da hipótese de incidência tributária, quais sejam, critério material (fato ou comportamento descrito, que quando ocorrido gera a obrigação tributária. Verbo + Complemento), espacial (espaço físico em que a norma incidirá), temporal (delimitação do tempo em que a norma ocorrerá), pessoal (sujeitos da relação

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 610.

<sup>26</sup> LUCKIC, Melina Rocha. **Planejamento Tributário**. Instituto FGV RIO. Disponível em: [http://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/planejamento\\_tributario\\_2014-2.pdf](http://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/planejamento_tributario_2014-2.pdf). Acesso em: junho 2014

<sup>27</sup> Ibid., p. 19.

tributária) e quantitativo (alíquota + base de cálculo) que influenciará diretamente no planejamento tributário.

A regra-matriz de incidência tributária, portanto, consiste nos elementos mínimos que podemos extrair da norma que regula determinado tributo para sabermos: i) qual fato dará ensejo à obrigação de pagar o tributo (fato gerador), bem como onde e quando ele deve ocorrer e ii) quais serão os termos da obrigação tributária, ou seja, de que forma o tributo será cobrado e pago.

Após compreendermos a importância da regra matriz de incidência tributária, para a realização do planejamento tributário, já que este é realizado a partir dos critérios da hipótese de incidência tributária, temos que compreender também como se dará a incidência desta norma tributária com a ocorrência do “fato gerador” (hipótese da regra-matriz de incidência tributária) que tem por consequência o nascimento da obrigação tributária (descrita no consequente da regra-matriz de incidência tributária)<sup>28</sup>.

Podemos entender por obrigação tributária, a relação jurídica através da qual a prestação de tributos é exigida pelo Estado. Fonte de tal obrigação, obviamente é a lei. Todavia, não basta a existência de lei para que a obrigação tributária se instaure, é necessário também, que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária. É a esse fato ou pressuposto que se dá o nome de fato gerador.

Amilcar de Araújo Falcão define fato gerador como sendo “o fato, o conjunto de fatos ou estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”.<sup>29</sup>

Após a ocorrência do fato gerador, temos o nascimento ou o surgimento da Obrigação Tributária Principal que é o nascimento do tributo ou da multa e; da

---

<sup>28</sup> LUCKIC, Melina Rocha. **Planejamento Tributário**. Instituto FGV RIO. Disponível em: <[http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/planejamento\\_tributario\\_2014-2.pdf](http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/planejamento_tributario_2014-2.pdf)>. Acesso em junho 2014.

<sup>29</sup> FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 3.ed. São Paulo: RT, 1974, p. 26.



obrigação Tributária Acessória, que decorre da legislação tributária e tem por objetivo a eficiência da arrecadação e da fiscalização tributária.

Vale lembrar que o surgimento da obrigação tributária ainda não é passível de cobrança por parte do FISCO, o que só se dará após o ato de LANÇAMENTO, que constituirá aquela obrigação tributária em um CRÉDITO TRIBUTÁRIO e, portanto, passível de exigibilidade de pagamento do tributo por parte do FISCO.

Para melhor elucidação, vejamos na sequência: FATO GERADOR -> OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA -> LANÇAMENTO -> CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Conforme vimos, o nascimento da obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador e a incidência da respectiva norma, é o marco limite do planejamento tributário, ou seja, para a maioria dos doutrinadores, só há planejamento tributário se os atos ocorrerem antes da ocorrência do fato gerador, portanto antes do nascimento da obrigação tributária<sup>30</sup>.

Isto quer dizer que, é fundamental que a ação ou omissão do planejamento tributário seja praticada e formalizada antes da ocorrência do fato gerador, pois toda ação ou omissão praticada ou formalizada depois da ocorrência do fato gerador, que objetive impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou reduzir os seus efeitos econômicos, poderá ser considerada prática de crime contra a ordem tributária<sup>31</sup>.

O contribuinte que pretender planejar em matéria tributária, terá que adotar os seguintes procedimentos preventivos:

- a) Deverá antecipar-se ao fato, prevenindo sua ocorrência;
- b) Adotará um procedimento lícito para evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou adotará uma alternativa legal que esteja ao seu alcance para reduzir a carga tributária.<sup>32</sup>

Humberto Bonavides, sobre a temática, aduz que

---

<sup>30</sup> LUCKIC, Melina Rocha. **Planejamento Tributário**. Instituto FGV RIO. Disponível em: <[http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/planejamento\\_tributario\\_2014-2.pdf](http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/planejamento_tributario_2014-2.pdf)>. Acesso em junho 2014

<sup>31</sup> Ibid., p. 25.

<sup>32</sup> LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário. Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas. 1998. p.63.

Existem algumas regras práticas que outorgam a juridicidade a qualquer planejamento tributário. São elas: - Verificar-se a economia de tributos é oriunda de ação ou omissão anterior à concretização da hipótese normativa de incidência; Examinar se a economia de tributos é decorrente de ação ou omissão legítimas; Analisar se a economia de impostos é proveniente de ação realizada por meio de formas de direito privado normais, típicas e adequadas; Investigar se a economia de impostos resultou de ação ou conduta realizadas igualmente a suas formalizações nos correspondentes documentos e registros fiscais.<sup>33</sup>

Deve-se enfatizar, em primeiro momento, que embora existam diversas normas proibindo a evasão fiscal, não existe dispositivo em nosso ordenamento jurídico que proíba expressamente a busca pela redução de tributos. Pelo contrário: encontram-se presentes em nosso ordenamento diversos fundamentos legais que revestem o planejamento de completa legalidade.<sup>34</sup>

### 1.3.3 Quais atos e como o Planejamento Tributário será desconsiderado pelo FISCO?

O procedimento de Desconsideração do Planejamento Tributário, encontrava-se descrito no art. 15 e 16 da MP 66/02, entretanto, estes artigos não foram inclusos quando da conversão da MP 66/02 na Lei 10.637/02. Vejamos o que dizia os referidos dispositivos:

**Art. 15.** A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

**Art. 16.** O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

<sup>33</sup> BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR: economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária. 11. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2011. p. XI.

<sup>34</sup> ROQUE, Jorge. Consultor Jurídico. **Planejamento Tributário deve ser feito com Propósito Negocial**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-27/jorge-roque-planejamento-tributario-feito-proposito-negocial>>. Acesso em: Jun. 2014.

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo<sup>35</sup>.

A não aprovação pelo Congresso Nacional, dos dispositivos acima referidos da MP n ° 66/02 deixou a prática de desconsideração de atos ou negócios jurídicos pelo FISCO a depender de lei que estabeleça o procedimento próprio para este fim.

Nos referidos artigos, o contribuinte tinha o direito de defesa de forma efetiva quando da desconsideração dos atos e negócios jurídicos pelo FISCO, uma vez que este era obrigado a descrever detidamente no auto de infração, os possíveis ilícitos cometidos e as consequências do ato de desconsideração do planejamento.

Entretanto, com a edição da Lei 10.637/02, e tendo em vista que os arts. 14 e 15 da MP 66/02, não foram convertidos na referida lei, atualmente, o FISCO quando entende que esteja havendo um ato ou negócio jurídico apto a ser desconsiderado, não faz mais a descrição detalhada dos elementos ilícitos cometidos, e muito menos descreve a penalidade da referida desconsideração, apenas lavrando o auto de infração e impondo a penalidade do lançamento de ofício, e as vezes até o acusando o contribuinte de prática de crime contra a ordem tributária.

No que tange aos atos que serão desconsiderados pelo FISCO, sabemos que nem todos os atos praticados pelos contribuintes poderão ser considerados como planejamento tributário, mormente após a edição da Lei Complementar 104/2001, que explicaremos em momento oportuno.

Já Adverte, Marco Aurélio Greco, que toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora do planejamento

---

<sup>35</sup> BRASIL. **Medida Provisória n° 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: Junho 2014.

tributário. Vale dizer: [...] todas as operações que se viabilizem através de atos ilícitos estão fora, pois não configuram planejamento.<sup>36</sup>

Contudo, para delimitarmos as condutas que ensejam o planejamento tributário e ter uma melhor elucidação de quais atos será desconsiderado como pelo FISCO como planejamento tributário (tema que veremos no capítulo 2), necessário se faz a distinção do mesmo de suas figuras afins, quais sejam: evasão fiscal, elisão fiscal, elusão fiscal, sonegação fiscal.

#### 1.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E FIGURAS AFINS.

Conforme afirmado acima, nem toda economia de impostos é considerada pela Administração Tributária como um planejamento tributário, vez que, existem determinadas condutas realizadas pelo contribuinte que são consideradas ilícitas e, portanto, impossibilitadas de permitir que a Administração aceite como justificativa para pagar menos tributos.

Neste contexto, existem figuras parecidas com planejamento tributário, mas que com este não se confundem, não havendo consenso doutrinário a respeito de suas concepções, de modo que, não raro, verificamos a utilização das terminologias como se não houvesse diferenciação entre os temas.

No entanto, adotaremos no presente trabalho, sobretudo, a linha de distinção adotada por Marco Aurélio Greco, sem deixarmos de citar pontualmente, algumas distinções adotadas por outros doutrinadores. Vejamos:

##### 1.4.1 Elisão Fiscal

A palavra Elisão advém do latim *elisione*, ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. Elisão fiscal, portanto, é a redução tributária legal, lícita, pois a mesma elide o surgimento do fato jurídico tributário, eliminando a ocorrência do respectivo fato gerador; ou ainda, reduz o impacto tributário, mutilando parcialmente o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária, ou, posterga a ocorrência do

---

<sup>36</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 86.

fato jurídico tributário descrito no antecedente normativo para um período posterior, dando nesse último, um ganho temporal, vale dizer, um maior prazo para efetuar o cumprimento da obrigação tributária<sup>37</sup>.

Corroborando ao exposto, Eduardo Cabral Moraes Monteiro afirma que

a elisão tributária é um direito fundamental do contribuinte, decorrente das limitações constitucionais ao poder de tributar da legalidade, tipicidade e segurança jurídica, todas informadoras do sobreprincípio do Estado de Direito.<sup>38</sup>

A elisão tributária resulta das lacunas da lei. De feito, por mais previdente que o legislador seja, sempre haverá brechas e fissuras no sistema tributário, aproveitadas pelos contribuintes e seus assessores que, com imensa criatividade, escapam da tributação, moldando juridicamente os fatos a fim de serem tributados da forma mais benéfica possível, sem, contudo, desnaturá-los de tal forma que não mais produzam os efeitos econômicos ou tenham a utilidade negocial que incita à sua realização<sup>39</sup>.

Planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à predominância que atribuem determinados elementos<sup>40</sup>.

Marco Aurélio Greco, sobre a temática, assim aduz:

quando se menciona “planejamento”, o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades de que se revista etc.

Quando se menciona ‘elisão’, o foco de análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo; por isso, sua análise

<sup>37</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 73-74.

<sup>38</sup> MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O Parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão?**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT; ABDT, v. 19, n. 99, jul./ago. 2011. p. 67.

<sup>39</sup> Consultor Jurídico. **A elisão, a simulação fiscal, e a legislação no Brasil**. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2003-mar-26/elisao\\_simulacao\\_fiscal\\_legislacao\\_brasil?pagina=4](http://www.conjur.com.br/2003-mar-26/elisao_simulacao_fiscal_legislacao_brasil?pagina=4)>. Acesso em: Agosto 2014.

<sup>40</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 81.

envolve debate sobre os temas de capacidade contributiva, da isonomia e etc.<sup>41</sup>

Podemos então diferenciar planejamento tributário de elisão, afirmando que no planejamento haveríamos a análise e a predominância dos elementos da conduta do contribuinte, ou seja, se o contribuinte teve a intenção reta e lícita de, em sua conduta, apenas diminuir o montante a ser recolhido de seus tributos, ao reverso da elisão, que predominaria a análise e os elementos da conduta em relação à incidência e cobrança de impostos, ou seja, se a economia lícita de impostos, respeitou os princípios e limites constitucionais ao poder de tributar.

Na seara do direito tributário muito se tem discutido sobre os limites e a validade da figura da elisão tributária. Ela consubstancia a procura do contribuinte em praticar atos que não representem fatos geradores de obrigações tributárias, ou a prática de atos que acarretem encargos financeiros menores, de forma que as leis de incidência de tributos não incidam ou incidam a menor em seus atos e negócios, suavizando a carga tributária incidente nos mesmos, ou seja, realizar a economia fiscal.<sup>42</sup>

Em suma, depreende-se que elisão fiscal, nada mais seria do que uma Economia Lícita de imposto, com a utilização de meios considerados lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei, como uma forma alternativa de alcançar o mesmo resultado comercial originalmente previsto, sem o ônus do tributo.

Em muitas vezes, antecedendo a elisão, há o planejamento tributário que é a organização do complexo de atos tendentes a orientar a futura conduta a ser adotada como objetivo de economia tributária<sup>43</sup>.

Nesta linha, verifica-se que o planejamento tributário se dá em uma fase preliminar à elisão fiscal.

---

<sup>41</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 81.

<sup>42</sup> MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O Parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão?** Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT; ABDT, v. 19, n. 99, jul./ago. 2011. p. 14.

<sup>43</sup> MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O Parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão?** Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT; ABDT, v. 19, n. 99, jul./ago. 2011. p. 14

Feitas as distinções acima, verificamos que entre planejamento tributário e elisão não existem diferenciações significantes, tanto é que são chamadas por alguns autores com o mesmo nome sem qualquer distinção.

#### 1.4.1.1 Elisão Fiscal: Simulação, Dissimulação

No ordenamento jurídico vigente a simulação é conceito normativo delineado no § 1º do art. 167 do CC. De acordo com o referido preceito, haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I – aparenta- rem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais real- mente se conferem, ou transmitem;
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.<sup>44</sup>

Para Clóvis Beviláqua, a simulação ocorre se e quando houver “declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”.<sup>45</sup> No negócio simulado, o defeito pode recair sobre a existência do negócio, sobre a sua natureza, ou sobre as partes, as pessoas contratantes.

Na definição de Francesco Ferrara, “negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência”.<sup>46</sup> Toda simulação envolve uma mentira ou uma teia de mentiras ou de falsidades que é tecida por acordo entre pessoas.

Já a dissimulação significa disfarçar, alguém, artificialmente, a vontade real. “Procurar encobrir ou ocultar com astúcia a verdade do ato, ou fato, dando-lhe feição ou aparência diferente”.<sup>47</sup>

Destarte, enquanto a dissimulação implica em ocultar do fisco o fato gerador, ou seja, aquela situação economicamente apreciável, prevista em lei como

<sup>44</sup> BRASIL. **Código Civil de 2002**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: Julho 2014

<sup>45</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria geral do direito civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: MJNI, 1966, p. 239.

<sup>46</sup> FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 57.

<sup>47</sup> NUNES, Pedro. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 11. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982, v. 1, p. 381.

ensejadora de incidência tributária, a simulação significa falsear uma situação fática ou jurídica que desvie a incidência do tributo.

Tomada como válida e aceitável essa definição, não há como deixar de reconhecer que a dissimulação corresponde, em essência, à simulação relativa.

Em lição didática e precisa sobre a diferença entre ato simulado e ato dissimulado, Marcos Bernardes de Mello afirma: “Na simulação relativa há um ato simulado, aquele que aparece, e um ato dissimulado, aquele que efetivamente se quer, mas não aparece”.<sup>48</sup>

Verificadas as principais características da simulação ou dissimulação, que é uma das formas de simulação, vejamos porque elas não se confundem com a elisão tributária.

Na elisão, as partes que celebram o negócio, ainda que por meio de formas jurídicas alternativas, pretendem, efetivamente, realizá-lo como estipulado. Não há uma falsa, aparente ou simulada declaração de vontade. A declaração é real, efetiva, verdadeira, condizente com a vontade das partes. Não se pretende, por outro lado, burlar, enganar ou ocultar alguma coisa do fisco. A conduta das partes é lícita, ao contrário da simulação, onde a conduta é ilícita.<sup>49</sup>

Outrossim, na elisão se evita a verificação do pressuposto de incidência da norma tributária. Na simulação, o fato gerador ocorre, mas é mascarado pela dissimulação arquitetada pelas partes, de maneira a não ser detectada a sua ocorrência.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 157. Sobre a distinção entre simulação absoluta e simulação relativa, vide capítulo 2

<sup>49</sup> Consultor Jurídico. **A elisão, a simulação fiscal, e a legislação no Brasil**. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2003-mar-26/elisao\\_simulacao\\_fiscal\\_legislacao\\_brasil?pagina=4](http://www.conjur.com.br/2003-mar-26/elisao_simulacao_fiscal_legislacao_brasil?pagina=4)>. Acesso em: Agosto 2014.

<sup>50</sup> Consultor Jurídico. **A elisão, a simulação fiscal, e a legislação no Brasil**. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2003-mar-26/elisao\\_simulacao\\_fiscal\\_legislacao\\_brasil?pagina=4](http://www.conjur.com.br/2003-mar-26/elisao_simulacao_fiscal_legislacao_brasil?pagina=4)>. Acesso em: Agosto 2014.



### 1.4.2 Evasão Fiscal

Ao contrário da elisão fiscal que é considerada lícita, a evasão fiscal é sempre ilícita, ilegal.

Reside na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo para angariar o não pagamento ou o pagamento menor de um tributo.

Evasão, cuja etimologia remete ao latim *evasione*, significa: ato de evadir-se, fuga. Por conseguinte, em ocorrendo um fato jurídico tributário, isto é, um fato gerador, a expressão Evasão Fiscal trata-se de uma forma de não pagar o tributo, neste caso, por meio de simulação, dolo ou fraude<sup>51</sup>.

Em suma, a evasão fiscal é entendida como uma prática utilizada para o pagamento de menos tributos, mediante a utilização de ilicitudes (fraude, simulação, sonegação) antes ou depois da incidência tributária.

#### 1.4.2.1 Elisão Fiscal x Evasão Fiscal

Assim como nem sempre é fácil distinguir entre falsos planejamentos tributários (evasão fiscal) e verdadeiros planejamentos tributários (elisão fiscal), compete ao FISCO, delimitar os limites de quando a atitude passa a ser de elisão para mera evasão.

#### Segundo Luciano Amaro

o divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributos, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal ou evasão ilegal de tributo.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O Parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão?** Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT; ABDT, v. 19, n. 99, jul./ago. 2011. p. 14.

<sup>52</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva. 1997. p. 220.

Destarte, a Elisão é o fruto obtido do Planejamento Tributário lícito. É o resultado da prática de atos ou negócios jurídicos, ou a sua não prática, com vistas a elidir, reduzir, ou postergar o surgimento da obrigação tributária. Na elisão fiscal, o contribuinte evita a ocorrência do fato gerador.

Evasão fiscal, ao contrário, é a redução tributária ilegal, ilícita, pois, por meio dessa, o contribuinte se evade da obrigação tributária já nascida, agindo de maneira oposta aos ditames de nosso ordenamento jurídico. Na evasão fiscal o fato gerador já ocorreu, e o contribuinte tenta evadir-se do pagamento do tributo.

O limite da elisão é lei. Já a evasão se dá quando é ultrapassado o limite legal, configurando-se uma ruptura da ordem jurídica.

Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitas do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador.

Evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

Deste modo, a evasão tributária significa ações de cunho ilícito com o fim de não adimplir com a obrigação tributária. A elisão significa expedientes lícitos, cujo objetivo é evitar ou minorar a incidência de tributo.

#### 1.4.3 Elusão Fiscal

Um termo mais recentemente utilizado é o de elusão fiscal. Heleno Tôrres (2003, p.174) o conceitua como uma figura no meio termo entra a evasão e elisão fiscal. Ocorreria nos casos em que o contribuinte tenha praticados atos que, apesar de lícitos, são desprovidos de causas negociais tendo sido realizados com fraude à lei ou abuso de direito, nos termos do art. 166 IV e 187 do Código Civil<sup>53</sup>.

Melhor dizendo, o contribuinte utiliza uma conduta considerada lícita, adotando uma forma jurídica atípica, buscando evitar arditosamente o pagamento de um tributo, ou o seu valor bem menor do que o que seria devido.

---

<sup>53</sup> LUCKIC, 2012 apud TORRES, 2003, p. 28.

#### 1.4.4 Sonegação Fiscal

O art. 71 da Lei n. 4.502/64 define sonegação como sendo:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.<sup>54</sup>

Em sentido comum, “sonegar” significa esconder ou subtrair do conhecimento de alguém algum fato ou situação de fato. No contexto do enunciado no art. 71 da Lei n. 4.502/64, o vocábulo designa a ação ou omissão de subtrair do conhecimento ou dificultar o conhecimento, por parte da Administração, de algum aspecto relevante do fato jurídico do qual nasce a obrigação tributária, ou de alguma circunstância da relação jurídica que se instaura com o fato referido e do qual surge o crédito tributário.

Na lição de Rubens Gomes de Sousa, a caracterização da sonegação “pressupõe a existência de fato gerador já ocorrido, de vez que configura, essencialmente, a ocultação dessa ocorrência”.<sup>55</sup>

Em igual sentido, Ruy Barbosa Nogueira considera que a sonegação “somente pode ocorrer em relação a fato gerador já realizado”, porquanto o que é sonegado, escondido, é o conhecimento ao fisco da realização do fato gerador<sup>56</sup>. No dizer de Ângelo Rafael Rossi, sonegar “é não relacionar, não mencionar; é dizer que não tem, tendo; que não possui, possuindo”.<sup>57</sup>

Constata-se do exposto que a sonegação fiscal em quase nada se diferencia da evasão, sendo considerada por alguns autores como uma evasão em sentido estrito.

<sup>54</sup> BRASIL. **Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm)>. Acesso em: agosto de 2014.

<sup>55</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres 3: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 197.

<sup>56</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 217

<sup>57</sup> ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Universitária, 1967, p. 29.

Diante do exposto no presente capítulo, podemos observar que existem figuras parecidas com o planejamento tributário mas que com este não se confunde, sendo elas: elisão fiscal, elusão fiscal, evasão fiscal e sonegação fiscal.

Feitas as referidas distinções, passemos agora à análise dos Limites ao Planejamento Tributário.

## **CAPÍTULO 2 - LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – ABUSO DE DIREITO, FRAUDE À LEI, SIMULAÇÃO, PROPÓSITO NEGOCIAL**

Conquanto seja possível no nosso Sistema Tributário Nacional, o planejamento tributário com o fito de reduzir, evitar ou até mesmo postergar o pagamento de tributos, é importante destacar que existem limites a este planejamento, que demandam sólida atenção, sob pena de a Administração Tributária invalidar o planejamento realizado, e conseqüentemente vir a exigir o pagamento dos tributos não recolhidos, acrescidos de juros, multas e correção monetária, podendo aumentar consideravelmente o valor do tributo a ser recolhido.

Encampando esta posição, Marco Aurélio Greco assim considera

Conforme diversas vezes afirmado (...), o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa. Porém, o que se disse acima é que esta organização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo “predominantemente”, pois este é o conceito chave. Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar!<sup>58</sup>

Frise-se que nem todos os atos praticados pelo contribuinte para se esquivar do pagamento de tributo, pode ser considerado planejamento tributário. Sobrevindo o entendimento de planejamento tributário como a busca por uma economia no recolhimento de tributos, mediante a utilização de meios e instrumentos legítimos, com o intuito de reduzir os custos tributários que incidem sobre sua atividade, vejamos quais situações este planejamento será impugnado pelo FISCO.

### **2.1 – ABUSO DE DIREITO**

Tem a nota de considerar ilícita a conduta do contribuinte que pretende exclusivamente a economia de imposto, fundamentando-se no uso imoral do Direito. O intérprete aplicaria uma regra moral própria, convertendo-a numa regra jurídica a

---

<sup>58</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 197.

incidir em cada caso<sup>59</sup>, ou seja, proporcionaria ao interprete desprezar a realidade jurídica para considerar tão somente o conteúdo econômico da operação.

O tema abuso de direito, categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da ilicitude (se o ordenamento positivo assim tratar o abuso) implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. De qualquer modo, seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito, a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade e de seus efeitos.<sup>60</sup>

Salvatore Romano, afirma que

O abuso de direito consiste num “limite funcional do direito” e se configura quando há uma “...alteração na função objetiva do ato relativamente ao poder de autonomia que o configura em relação às condições às quais está subordinado e o exercício deste poder.”<sup>61</sup>

Ainda nesta linha, Marco Aurélio Greco, assim expõe

É detectado o abuso quando o agente ultrapassa (para usar a terminologia de um civilista em livro de mais de trinta anos) o destino social do direito e a proporção que deve existir entre a conduta realizada em cotejo com o interesse do titular e o perfil do direito exercido. Há abuso quando ocorre um desvio no perfil daquele direito. Quando o agente utiliza um direito fora da sua função objetiva; ou seja, fora daquilo para o qual existe e serve.<sup>62</sup>

O Código Civil de 2002, em seu artigo 187, trouxe que o abuso de direito configura ato ilícito: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.<sup>63</sup>

<sup>59</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e seus Efeitos – Art. 116, Parágrafo Único, do CTN**. Interesse Público. Porto Alegre, ano 5, n. 17, janeiro/fevereiro. 2003, p. 167.

<sup>60</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 195.

<sup>61</sup> Id., apud ROMANO, 2003, p.196.

<sup>62</sup> GRECO, op.cit., p. 79.

<sup>63</sup> BRASIL. **Código Civil de 2002**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: Jul. 2014

Em matéria tributária, a identificação de um ato abusivamente praticado apresenta inegáveis consequências. Do ângulo propriamente fiscal, a legalidade ou ilegalidade do ato ou negócio jurídico não é, em si mesmo, razão suficiente para inibir a incidência de norma tributária, bastando lembrar a tributação dos atos ilícitos, mas a ilicitude ou ilegalidade do ato, contamina o planejamento feito e impede a produção dos efeitos vantajosos buscados pelo contribuinte, pois um dos requisitos primários exigidos é que todos os atos sejam lícitos<sup>64</sup>.

Neste contexto, é importante salientar que o Fisco não pode simplesmente interpretar os negócios jurídicos como bem entender. No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem uma causa real ou predominante, a não ser conduzir a um pagamento de menos imposto, estará em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, portanto, assumem um caráter abusivo perante o Fisco, autorizando este a se opor, desqualificando-os.

## 2.2 SIMULAÇÃO

A simulação é defeito dos atos e negócios jurídicos, encontrando disciplina legal no art. 167 e ss. do Código Civil de 2002.<sup>65</sup>

Nela há um negócio jurídico aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real que é querido pelas partes mas que não resulta viável.

A priori, destaca-se que simulação se trata de negócio jurídico que objetiva burlar a lei ou prejudicar terceiros procurando uma vantagem econômica. “A simulação, é uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”.<sup>66</sup> Vale dizer, quando há uma intencional

<sup>64</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 198.

<sup>65</sup> **Art. 167**. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

<sup>66</sup> BEVILAQUA, Clovis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. 2.tir.Rio de Janeiro: Editora Rio, Edição Histórica, 1976, p. 353.

divergência entre vontade real e a vontade declarada (negócio simulado). “Simular é fingir o que não é”.<sup>67</sup>

Eduardo Cabral Moraes Monteiro, distingue simulação absoluta de simulação relativa, nos seguintes dizeres:

A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; b) na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente, distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada (o contrato simulado), na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto (o negócio dissimulado), correspondente à vontade real dos seus autores.<sup>68</sup>

Deste modo, verificamos que na simulação absoluta, há uma vontade aparente à qual nada corresponde realmente, é a pura mentira. Na simulação relativa há um descompasso entre vontades, real e aparente.<sup>69</sup>

Assim, pode-se chegar à conclusão de o negócio ser simulado se o motivo não existir, ou for incompatível com o núcleo do negócio adotado ou se existir uma inadequação entre motivo real e motivo aparente.

### 2.3 FRAUDE À LEI

Já no que tange à fraude à lei, o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma do contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, “driblar” a norma contornada. Com isto, pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que fica afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).<sup>70</sup>

Marco Aurélio Greco, define a fraude à lei como sendo

<sup>67</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e seus Efeitos – Art. 116, Parágrafo Único, do CTN**. Interesse Público. Porto Alegre, ano 5, n. 17, janeiro/fevereiro. 2003, p. 158.

<sup>68</sup> MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O Parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão?** Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT; ABDT, v. 19, n. 99, jul./ago. 2011. p. 44

<sup>69</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 184.

<sup>70</sup> Ibid., p. 241.



a conduta do contribuinte de frustrar a aplicação da lei tributária mediante a utilização de uma “norma de cobertura” que protegeria a conduta realizada. Nesta figura haverá uma norma contornada (de que resulta o ônus tributário) e uma norma de cobertura (de que resulta menor ônus) que o contribuinte invocaria e sob cuja incidência pretende se ver alcançado.<sup>71</sup>

Neste sentido, dispõe o art. 72 da Lei 4.502/1964, que:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir o seu pagamento.<sup>72</sup>

A fraude à qual se refere o texto normativo é toda ação ou omissão praticada com ardil, astúcia, malícia ou má-fé, com a qual o sujeito passivo visa a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique a modificação de algum dos outros aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária. Perpetrar fraude é alterar propositalmente a verdade; é apresentar algo que não existe concreta e juridicamente.

A fraude estaria em alguém agir de acordo com a norma de amparo para evitar os efeitos, do ponto de vista tributário, que surgiriam se houvesse adesão à norma que foi contornada.

A presença da fraude requer a ocorrência do chamado “fato gerador”. Não constitui fraude, portanto, a não-realização dele mediante escolhas admitidas pela ordem jurídica e com a realização de atos ou fatos marcados pela legalidade, e pela sinceridade ou efetividade.

## 2.4 PROPÓSITO NEGOCIAL

Pouco depois de introduzida em nosso ordenamento jurídico a denominada norma geral antielisão, vale dizer, o parágrafo único do art. 116 do CTN, foi editada a Medida Provisória nº 66/02, colocando como fundamento para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pelo Fisco, a denominada falta de propósito comercial.

<sup>71</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 43.

<sup>72</sup> BRASIL. **Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm)>. Acesso em: Ago. 2014.

De modo modesto, podemos entender como propósito negocial, quando o contribuinte, ao realizar o planejamento tributário, não utiliza os seus atos apenas com a finalidade de reduzir a sua carga tributária, mas sim, a finalidade de otimizar os negócios empresariais.

O propósito negocial diz respeito, portanto, à condução dos negócios da sociedade empresária segundo posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao auferimento de lucros.<sup>73</sup>

Para o correto entendimento deste instituto, e por consequência, o melhor entendimento do assunto eleito nessa pesquisa – a legitimidade do planejamento tributário ante a ausência de um propósito negocial – iremos analisar densamente o critério da existência do propósito negocial como limite ao planejamento tributário, elucidação que faremos no capítulo a seguir.

---

<sup>73</sup> CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. p. 151.

### **CAPÍTULO 3 – NORMA GERAL ANTELISÃO: PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Em 10 de janeiro de 2001, foi publicada a Lei Complementar nº 104, alterando o Código Tributário Nacional em vários dispositivos, dentre eles o artigo 116, criando no ordenamento Tributário Nacional a chamada norma antielisiva geral.<sup>74</sup>

O parágrafo único, acrescido ao art. 116 do Código Tributário Nacional, aduz

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.<sup>75</sup>

Esta é a denominada norma geral antielisão. Norma até então inexistente em nosso ordenamento jurídico, com a qual restou atribuída à autoridade da Administração Tributária competência para desconsiderar certos atos ou negócios jurídicos dos quais decorra a exclusão ou a redução de tributos<sup>76</sup>, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária

O direito brasileiro, adotou modelo próprio de antielisão, inserindo-o de maneira genérica no CTN e deixando para cada ente federativo a formulação dos procedimentos a serem adotados em cada caso.

O que as chamadas cláusulas gerais antielisivas pretendem é o seguinte: se o ato jurídico (escolhido) produz efeitos jurídicos-econômicos equivalentes ao do ato típico (preterido ou não realizado) e se a escolha foi motivada pelo fim (exclusivo ou preponderante) de subtrair o ato jurídico extratípico ao âmbito de aplicação da norma tributária que prevê o ato típico, é permitido ao órgão de aplicação do Direito

---

<sup>74</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e seus Efeitos – Art. 116, Parágrafo Único, do CTN**. Interesse Público. Porto Alegre, ano 5, n. 17, janeiro/fevereiro. 2003. p. 146.

<sup>75</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: junho de 2014.

<sup>76</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RT; n. 143, ago. 2007. p.48-53.

considerar este ato relativamente ineficaz ou inoponível, de modo a poder aplicar por analogia a norma tributária ao ato extratípico de efeito econômico equivalente<sup>77</sup>.

A norma antielisiva recebe esse nome pois combate à elisão tributária por meio da aplicação do campo do ilícito, seja genérica ou especificamente. Ela restringe o campo das possibilidades lícitas de obter o aludido efeito de economia tributária<sup>78</sup>.

A interpretação da chamada clausula antielisiva deve ser levada a efeito como vedatório da simulação fiscal, sem mais nem menos.

Tratando-se de norma jurídica de eficácia limitada, a MP 66/02, veio regulamentar, em capítulo intitulado “procedimentos relativos à norma antielisão”, o referido parágrafo único do art. 116 do CTN, que, entretanto, perdurou apenas durante o prazo de vigência da aludida Medida Provisória, posto que, quando de sua conversão na Lei Federal nº 10.637/2002, a parte relativa ao apontado capítulo não foi objeto de conversão.

De qualquer modo, desde a edição da MP 66/02, reintroduz-se no meio jurídico, com força revigorada, discussão de temas dos mais controvertidos, consistente em saber se o ordenamento jurídico pátrio comporta ou não a presença de uma assim designada norma geral antielisão.<sup>79</sup>

A MP 66/02 trouxe em seu bojo a compreensão de que norma antielisão aplica-se a casos diferentes de negócios jurídicos praticados com dolo, fraude, ou simulação, pela dicção expressa do parágrafo único do artigo 13<sup>80</sup>. Ademais, essa intenção legislativa constava da expressa exposição de motivos da Medida Provisória, haja vista que já existe tratamento legal para estes casos.

---

<sup>77</sup> MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O Parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão?**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT; ABDT, v. 19, n. 99, jul./ago. 2011. p. 52.

<sup>78</sup> Ibid., p. 45.

<sup>79</sup> PIZOLIO, Reinaldo. Norma geral antielisão e possibilidades de aplicação. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 145.

<sup>80</sup> **Art. 13**. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

A proposta constante do texto legislativo aderiria às duas experiências do direito comparado, quais sejam: (a) Teoria do Business Purpose (Propósito Negocial); e (b) Teoria do abuso de forma, previstas nos incisos I e II, do parágrafo primeiro, do art. 14.

Vejamos o que dispõe o art. 14 da referida MP 66/02:

Art. 14 . São passíveis de descon sideração 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 descon sideração de ato ou negócio jurídico deve-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:**

**I - falta de propósito negocial; ou**

**II - abuso de forma.**

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

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado<sup>81</sup>.

Como se vê, a Medida Provisória nº 66 elegeu como fundamento para a descon sideração do ato ou negócio jurídico, pela autoridade da Administração Tributária, a denominada falta de propósito negocial. Não foi, nessa parte, convertida em lei. Esses seus dispositivos, acima transcritos, não constam da Lei 10.603/02, que dela resultou, mas o Fisco neles tem se inspirado para descon siderar atos e negócios jurídicos.<sup>82</sup>

Por isto, nos parece que segue sendo interessante o estudo deste assunto, e em especial a questão de saber o que se deve entender por falta de propósito negocial.

<sup>81</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: Jun. 2014.

<sup>82</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RT; n. 143, ago. 2007. p.50.

Vale lembrar que, em que pese ter sido incluído no nosso ordenamento pátrio, uma norma geral antielisão, as partes, tem o direito de concluir os negócios jurídicos de acordo com as formas que queiram eleger, recebendo proteção do direito, qualquer que seja o motivo pelo qual as partes os realizam. Não havendo norma que declare ilícitos os negócios cujas consequências tributárias sejam mais brandas que a de outros, aqueles são perfeitamente válidos, ainda que motivados pela intenção de se eximir ou ver reduzida a carga tributária.

## CAPÍTULO 4 - O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CONDIÇÃO PARA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 4.1 ORIGEM DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A doutrina do propósito negocial, (*business purpose doctrine*) tem origem nos Estados Unidos e nasceu em um contexto de reestruturações societárias, e com a preocupação dos E.U.A com a lei do Imposto de Renda. Embora a doutrina tenha se desenvolvido nos EUA, inicialmente na tributação do imposto de renda, não tardou sua extensão para outros tributos.<sup>83</sup>

O fato ocorrido, que deu origem à teoria do *business purpose*, ocorreu no caso “Gregory vs. Helvering”, em 07.01.1935.

No referido caso, Evelyn Gregory era a proprietária exclusiva de todas as ações de uma empresa denominada *United Mortgage Company* (“*United*”), que por sua vez, era acionária de 1.000 ações de outra companhia denominada *Monitor Securities Corporation* (“*Monitor*”).

Em 1928, quando as ações da *Monitor* valiam no mercado US\$ 133,333, a senhora Gregory decidiu se desfazer delas, mas se as vendesse diretamente, sofreria uma incidência fiscal maior, sendo esta distribuição de dividendos tributada como rendimento normal.

Uma maneira encontrada pela Sra. Evelyn Gregory, para impedir essa incidência fiscal maior sobre as vendas das ações da *Monitor*, foi a criação de uma terceira empresa.

Assim, para vender as ações da *Monitor* pagando apenas um imposto sobre o rendimento, a uma taxa inferior à receita, e ao mesmo tempo reduzindo o montante da taxa de imposto, em 18 de setembro de 1928, Evelyn Gregory, criou a empresa *Averill Corporation* e transferiu as 1.000 ações da *Monitor*, detidas pela *United*, para a *Averill Corporation*.

---

<sup>83</sup> CAVALCANTE, Miquelam Chaves. **O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. p. 151.

Assim, a Sra. Evelyn Gregory agora detinha 100% (cem por cento) das ações da *United*, que já não detinha as ações da *Monitor* e detinha 100% (cem por cento) das ações da *Averill Corporation*, que detinha as ações da *Monitor*.

Em apenas três dias após a criação da *Averill Corporation*, a empresa foi dissolvida, e Evelyn Gregory recebeu todas as ações da *Monitor* como se fosse distribuição de lucros e os vendeu.

Em virtude do fato de que a distribuição de ativos podia ser considerada uma forma de reorganização societária isenta (isenta de impostos nos termos do artigo 112 da Lei de Receita de 1928), e a distribuição de dividendos na liquidação da sociedade serem considerados rendimentos não-tributáveis, não ocorreu a tributação do imposto de renda sobre os ganhos de capital. Evelyn Gregory se livrou do pagamento do imposto.

O Comissário da Receita Federal, Guy Helvering, em sua fiscalização, argumentou que a operação realizada com a *Averill*, deveria ser desconsiderada, já que no caso, não houve nenhuma reorganização societária, já que Evelyn Gregory seria a proprietária de todas as três companhias, e portanto, o que realmente existia era a manipulação de formas para não pagar o imposto de renda sobre os ganhos de capital nesta operação.

Ela estava simplesmente seguindo uma forma legal para fazer parecer como uma reorganização societária, para que ela pudesse alienar as ações da *Monitor* sem pagar imposto de renda substancial.

A Suprema Corte entendeu que a forma artificial contrária à substância dos fatos ocorridos não poderia subsistir, ainda que conduzida toda a transação de acordo com os termos formais da lei, pois não estaria em consonância com a intenção do legislador.<sup>84</sup>

Na esteira deste *leading case*, surge a teoria da intenção negocial ou business purpose como forma de impedir ou limitar a vontade do contribuinte que

---

<sup>84</sup> ROLIM. João Dácio. **Normas Antielisivas Tributária**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 142.



optasse por escolher a transação comercial que tivesse como único objetivo evitar o pagamento do tributo.

Portanto, fez-se uma discriminação entre operações eficazes e não eficazes. As primeiras seriam aquelas que realmente tinham um objetivo comercial como pano de fundo e não apenas pagar menos impostos. As segundas foram as operações que visavam apenas evitar ou pagar menos impostos como única causa do negócio jurídico.<sup>85</sup>

Por tais razões, a intenção negocial era o divisor de águas para apreciar a legitimidade da operação. Se o negócio jurídico era praticamente sem qualquer intenção negocial, mas, apenas, objetivando não pagar o tributo correspondente, então era de se concluir pela ineficácia da operação, tributando-se o negócio jurídico.

Essas teorias possuem o mesmo efeito da interpretação econômica, pois elas proporcionam ao intérprete desprezar a forma ou a realidade jurídica para considerar tão-somente o conteúdo econômico da operação. No entanto, há que se fazer uma reflexão sobre essas teorias para se pesquisar o fundamento axiológico que as embasa.<sup>86</sup>

Pelo que se vê, o negócio jurídico praticado fora do âmbito do valor-verdade continuam sendo perseguidos pela sociedade, para que eles sejam tributados da mesma forma que os negócios jurídicos realizados pela maioria dos cidadãos, que se utilizam das formas convencionais previstas no Direito Privado.<sup>87</sup>

Parece que a sociedade repudia aqueles que preferem buscar os atalhos jurídicos legais em vez de seguir no caminho tradicionalmente trilhado.

---

<sup>85</sup> Ibidem p. 144.

<sup>86</sup> FERNANDES, Edison Carlos. Considerações sobre o Planejamento Tributário. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 126

<sup>87</sup> Idid., p. 127.

## 4.2 CONCEITO DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Entende-se por propósito negocial o *business purpose* dos americanos, expressão com a qual se referem ao propósito ligado à atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados a sua atuação no mercado.<sup>88</sup>

Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser colhida pela autoridade da Administração Tributária para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resulta a exclusão ou a redução de um tributo, ou a postergação de seu pagamento.

O propósito negocial, preconiza que qualquer negócio jurídico deve perseguir uma finalidade econômica (função social do contrato), tendo como objetivo principal otimizar os negócios da empresa. Se a única finalidade for a redução da carga tributária, o planejamento é considerado ilegal.<sup>89</sup>

Dentre os fundamentos primordiais do propósito negocial, pode-se destacar que a simples concordância com a letra da lei tributária é insuficiente para embasar uma economia tributária válida.

Não existe no nosso ordenamento pátrio, uma legislação específica sobre o propósito negocial no planejamento tributário, sendo utilizados, para tanto, as normas autorizadas do reconhecimento do propósito negocial, descritas no Código Civil, além daquelas presentes na Constituição Federal, conforme já abordamos no Capítulo 1, seção 1.3.2.

É que. No Código Civil de 2002 é muito relevante o motivo do negócio jurídico, no sentido de ser este motivo relevante para definir o erro substancial que,

---

<sup>88</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RT; n. 143, ago. 2007. p.50.

<sup>89</sup> ROQUE, Jorge. Consultor Jurídico. **Planejamento Tributário deve ser feito com Propósito Negocial**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-27/jorge-roque-planejamento-tributario-feito-propósito-negocial>>. Acesso em: Jun. 2014.

por sua vez, é relevante para definir uma hipótese de anulabilidade do negócio jurídico.

O art. 166, III do Código Civil aduz que, “é nulo o negócio jurídico quando o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito”.<sup>90</sup>

É válido ressaltar que pagar menos imposto não é considerado um motivo ilícito, mas sim, a forma como essa economia está sendo realizada, ou seja, se existe no caso concreto uma dissimulação ou disfarce em determinada situação ou operação que acarrete a diminuição do imposto. Isso sim é ilícito.

Além do art. 166, III, do CC/02, temos ainda os artigos 421 e 422 como autorizadores do reconhecimento do propósito negocial.

O art. 421 condiciona a liberdade contratual à função social do contrato, enquanto o artigo 422 elege a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral.<sup>91</sup> Cremos não haver dúvidas de que essas regras também se aplicam aos contratos e estatutos sociais da sociedade empresária.

Deste modo, quando tivermos sucessivas operações societárias, onde se detecta que os contratos ou estatutos sociais foram criados com o único propósito de propiciar a economia tributária, o FISCO, com fundamento no princípio da função social, da probidade e da boa-fé, poderá impugnar as referidas operações.

É de se notar neste caso, que a probidade e a boa-fé não de ser consideradas entre as partes da operação, via de regra coligadas e em conluio, mas sim perante a coletividade, tolhida de recursos tributários ordinariamente devidos.<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> BRASIL. **Código Civil de 2002**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: Julho 2014

<sup>91</sup> CAVALCANTE, Miquelam Chaves. **O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. p. 157.

<sup>92</sup> Ibid., p. 157.

Temos ainda, o art. 884 do CC, que igualmente autoriza o reconhecimento do propósito negocial em nosso direito, quando este repudia o enriquecimento sem causa.

Com efeito, o artigo em destaque repudia o enriquecimento sem causa. Ora, se o contrato social ou o estado social nomeia dentre seu objeto social economizar tributos, é de fácil constatação que as operações pautadas neste único propósito, fogem da normalidade, portanto, está eivada de ilicitude.

Considerando que, sob o ponto de vista contábil, a redução de um custo (pagamento de tributos) representa um ganho, a conclusão não pode ser outra senão que a economia tributária auferida em operações que não apresentem fatores extratributários<sup>93</sup>, constitui enriquecimento sem causa.<sup>94</sup>

#### 4.3 ELEMENTOS INDICIÁRIOS DE SUA AUSÊNCIA

Em um brilhante trabalho apresentado por Michelam Cavalcante, Procurador da Fazenda Nacional, ele pontualmente resume quais seriam os indicadores de que estaria havendo a ausência de um propósito negocial em determinada operação, assim descrevendo:

O primeiro desses elementos, diz respeito ao lapso temporal entre as operações do planejamento. Não tem boa acolhida entre os julgadores, o planejamento feito às pressas, com a assinatura de uma gama de documentos em um mesmo momento.

O indício de ausência de propósito negocial repousa na inexistência de tempo hábil para que decisões tomadas em um primeiro momento, em uma primeira rodada de operações, surtam efeito. Assim, passa-se uma segunda rodada de transações sem qualquer decurso de prazo, denunciando a mera formalidade das decisões.

---

<sup>93</sup> O que vem a ser fatores Extratributários? Hugo de Brito Machado, afirma que a falta de propósito negocial não se confunde com a falta de motivo extratributário, uma vez os motivos extratributários são aqueles em razão familiar, política, de mudança de regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa e etc., e a desconsideração de um ato ou fato por ausência de propósito negocial ocorre quando o ato ou negócio jurídico foi praticado por motivo exclusivamente tributário. Em outras palavras, para o propósito negocial é preciso que não exista para o ato ou negócio jurídico um motivo extratributário. MACHADO, Hugo de Brito. **A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RT; n. 143, ago. 2007. p. 51.

<sup>94</sup> CAVALCANTE, Miquelam Chaves. **O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. p. 158.

Outro elemento que se sobressaiu na consideração dos julgadores administrativos, refere-se à interdependência entre as partes envolvidas, ou seja, as operações ocorrem entre sociedades coligadas.

Neste caso, o indício se baseia na ausência de efeitos econômicos perante terceiros, ficando as operações limitadas a um mesmo grupo econômico. Vale ressaltar que o simples fato de a operação se realizar entre parte vinculadas não quer dizer que afronta à lei tributária.

Há ainda outro elemento que gera desconfiança dentre os julgadores. Trata-se de operações anormais, ou seja, que destoam da rotina empresarial da sociedade. Aqui há uma maior probabilidade de que os motivos da transação sejam exclusivamente tributários.

Merece destaque ainda o artigo 50 do Código Civil, que versa sobre a desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Podemos concluir que o ordenamento jurídico, analisado de forma sistemática e finalista, repudia os atos e negócios jurídicos adotados em planejamentos tributários que não encerram em si qualquer propósito negocial.<sup>95</sup>

De acordo com o texto acima colacionado, é fácil perceber que uma operação está fugindo de um propósito negocial, quando está sendo realizada eminentemente com o intuito de evadir-se ao pagamento do imposto, ou reduzir consideravelmente o seu valor.

Pelos argumentos acima expostos, podemos perceber que indicará a ausência de um propósito negocial quando houver determinadas operações em que haja um lapso temporal questionável, ou quando há uma relação de interdependência entre as partes envolvidas nas operações, ou quando houver ainda operações anormais, fora da rotina empresarial da sociedade. Vale ressaltar que essas atitudes por si só não caracterizam ausência de propósito negocial, mas sim, são indícios de que este está ocorrendo, desde que demonstrada a intenção exclusiva de diminuir ou evitar o pagamento de determinado tributo.

---

<sup>95</sup> CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. p. 157.

#### 4.4 A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ANTE O PROPÓSITO NEGOCIAL

Embora o planejamento tributário esteja atrelado a um elevado grau de subjetividade, tendo em vista as inúmeras hipóteses possíveis de atos e negócios jurídicos, sendo impossível o legislador normatizar cada caso hipotético, é certo que alguns critérios podem e são utilizados para verificar (ou pelo menos presumir) a licitude do planejamento.<sup>96</sup>

Outrora, bastava que o negócio jurídico feito pelo contribuinte obedecesse aos requisitos de validade dos artigos 104 a 114, 166, 167, 421 e 422 do Código Civil. Contudo, além destes, atualmente três critérios ainda são considerados chaves para se validar o planejamento tributário: (i) existência de propósito negocial, (ii) a substância sobre a forma e (iii) a não existência de simulação no negócio praticado<sup>97</sup>, ainda que estes critérios dispostos no art. 14, §1º da MP 66/02, não tenham sido convertidos na lei 10.637/02.

Ressalta-se mais uma vez, que no presente trabalho iremos nos ater apenas ao requisito da existência de um propósito negocial, não adentrando no mérito dos demais requisitos.

Conforme já havíamos alhures explanado, não existe previsão expressa no nosso ordenamento jurídico a respeito do propósito negocial. Contudo, o FISCO tem se utilizado do Código Civil, CF e demais legislações atinentes ao negócio jurídico, para justificar a desconsideração de um planejamento tributário baseada na ausência de um propósito negocial.

Como vimos, a mera e única intenção de economizar tributo na realização dos atos e negócios jurídicos não teria validade perante o Fisco, sendo imprescindível a consideração de intenções outras além daquela, sob pena da desconsideração dos referidos atos ou negócios. Entretanto, no sistema do Direito

---

<sup>96</sup> ROQUE, Jorge. Consultor Jurídico. **Planejamento Tributário deve ser feito com Propósito Negocial**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-27/jorge-roque-planejamento-tributario-feito-proposito-negocial>>. Acesso em: Jun. 2014.

<sup>97</sup> Ibid.

vigente, não existem enunciados prescritos aptos a justificar a interpretação do propósito negocial, como condição válida ou eficácia dos atos jurídicos, no que concerne à elisão tributária.<sup>98</sup>

O reconhecimento do propósito negocial como requisito de validade jurídica do planejamento tributário diz respeito sobretudo à conformação entre a realidade fática das relações comerciais e a formalidade jurídica.<sup>99</sup>

Muitos juristas, defendem que o propósito negocial não pode ser critério para avaliação de um planejamento tributário, pelo simples fato de não haver tal previsão em nossa legislação. A desnecessidade de um propósito negocial fica mais evidente da análise da Medida Provisória 66 de 2002. Nela, havia a expressa previsão do propósito como validador do planejamento. Ocorre que quando a MP foi convertida na Lei 10.637/2002, tal disciplina não foi mantida, pelo que se conclui que o legislador não desejou implementá-lo em nosso ordenamento.<sup>100</sup>

Há, por outro lado, julgados favoráveis ao contribuinte, entendendo que a única finalidade de economia de tributos é por si só propósito negocial da empresa, mas ainda não é forte este entendimento.<sup>101</sup>

Vejamos alguns julgados demonstrando a divergência de entendimento dentro do próprio CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2007, 2008 DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR PATRIMONIAL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995. **Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios.** A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995, a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor patrimonial, não mais

<sup>98</sup> ROQUE, Jorge. Consultor Jurídico. **Planejamento Tributário deve ser feito com Propósito Negocial.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-27/jorge-roque-planejamento-tributario-feito-proposito-negocial>>. Acesso em: Junho 2014

<sup>99</sup> CAVALCANTE, Miquelram Chaves. **O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro.** Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. p. 156.

<sup>100</sup> ROQUE, op.cit.

<sup>101</sup> Ibid.

constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal. Recurso Provido.

(Data da Sessão: 07/11/2012; Relator Leonardo de Andrade Couto; Acórdão: 1402-001.252)<sup>102</sup>

Pelo julgado acima, o FISCO considera que o propósito comercial pode ser utilizado apenas para reduzir a incidência tributária e nada mais, ou seja, o propósito de uma redução ou aniquilação do pagamento de um tributo, pode ser considerado um tipo de propósito comercial de uma empresa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se ao lançamento reflexo o quanto decidido sobre o lançamento que lhe deu origem, por terem suporte fático comum. INCORPORAÇÃO REVERSA. INOPONIBILIDADE AO FISCO. GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS. As operações estruturadas entre partes relacionadas, visando um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicam também uma causa jurídica única e devem ser examinadas em conjunto. **Para se aferir o limite às operações de planejamento tributário, é preciso indagar se existe motivo para a realização do ato ou negócio jurídico, se o motivo é extra-tributário e se o motivo seria suficiente para a realização do negócio nos moldes que foi feito.** Na incorporação reversa, se a mudança no ramo de atividade da empresa evidencia que o objeto social predominante após a incorporação é o da empresa incorporada e não o da incorporadora, devem ser afastadas as razões negociais alegadas como suporte à incorporação da controladora pela controlada. **Inexiste propósito comercial apto a justificar a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado, o qual deve ser glosado.** MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e, especialmente, o retorno ao status quo ante revelam a falta de intenção real de incorporar, de fato, a empresa superavitária, evidenciando que o conjunto de operações realizadas foi articulado, dolosamente, entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico com o único propósito de reduzir a tributação sobre os lucros do grupo. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada. (Data da Sessão: 06/11/2014; Relator: Viviane Vidal Wagner; Acórdão: 1202-001.060)<sup>103</sup>

<sup>102</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1402-001.252. Relator: Leonardo de Andrade Couto. Publicado em: 16/05/2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: agosto 2014.

<sup>103</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1202-001.060. Relatora: Viviane Vidal Wagner. Publicado em: 16/05/2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: agosto 2014.



Pelo julgado acima, verificamos que o FISCO entende que a simples redução tributária não pode ser considerada um propósito negocial, havendo a necessidade de outros motivos extratributários, sob pena de desconsideração do planejamento tributário realizado. Os julgadores abominam a ideia de que o planejamento tributário pode ser utilizado sem propósito negocial.

Em que pese as divergências dentro do próprio FISCO onde, alguns julgadores entendem que a simples tentativa de redução de imposto já é considerada um propósito negocial, portanto o planejamento tributário seria legítimo, e; outros julgadores entendem que a única e exclusiva intenção de redução de tributos (ausência de um propósito negocial), descaracterizaria o planejamento tributário.

Em que pese não haver previsão expressa no nosso ordenamento jurídico sobre o propósito negocial e, levando em consideração que o art. 14 da MP 66/02, único dispositivo que se referia ao requisito da existência deste propósito, não foi convertido em lei, ainda assim, o nosso entendimento é no sentido de que, mesmo que não haja esta previsão expressa na legislação e o modo de proceder do FISCO no que tange à fiscalização do mesmo; o FISCO deve aceitar o simples propósito de redução da carga tributária como um propósito negocial, tendo por legítimo o planejamento tributário realizado.

Vale dizer é legítimo o planejamento tributário ante a ausência de um propósito negocial considerado válido pelo FISCO, porque entendemos que o simples intuito de diminuir a carga tributária onerosa, seria, implicitamente um propósito negocial da empresa.

Portanto, quando o contribuinte, na busca de tornar seus produtos mais rentáveis e o seu negócio mais competitivo, vier a escolher um modelo jurídico que implique em uma menor incidência tributária, o contribuinte está sem dúvida tendo um propósito negocial, ainda que não seja aquele entendido pelo FISCO. Deste modo o planejamento tributário ante a ausência de um propósito negocial é legítimo.

Afinal, a atividade empresarial sobrevive de lucros, que devem ser preservados, sob pena de impedir ou limitar o surgimento de novas empresas.

Dessa forma, não existindo norma determinado que o contribuinte utilize esse ou aquele modelo jurídico, o simples propósito de obter economia de imposto não pode ser rotulado como ilegal<sup>104</sup>.

---

<sup>104</sup> SOUZA, Cleiton Soares. Planejamento tributário: da legalidade da sua aplicação para redução da carga tributária. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24950/planejamento-tributario-da-legalidade-da-sua-aplicacao-para-reducao-da-carga-tributaria/2#ixzz3BcZj8MII>>. Acesso em: agosto 2014.

## CONCLUSÃO

Como visto ao longo da pesquisa, o enfoque emprestado ao tema – a legitimidade do planejamento tributário ante a ausência de um propósito negocial – foi subsidiado por uma construção doutrinária que partiu de um estudo panorâmico do planejamento tributário, bem como, de uma visão abrangente da norma geral antielisiva, dos institutos afins ao planejamento tributário, dos limites exigidos ao contribuinte no ato de planejar e, por fim, ao objeto do trabalho, qual seja, a análise do propósito negocial.

A partir de então, a cadência foi firmada em torno da resposta do seguinte problema: quando houver um planejamento tributário em que é ausente o propósito negocial, este é considerado legítimo ou não pelo FISCO?

Vale salientar novamente que tudo isso só pôde ser entendido a partir de uma visão, embora superficial, do planejamento tributário, que sempre será utilizado com o intuito de diminuir a onerosidade tributária, em razão da excessiva carga tributária brasileira que acomete as empresas.

Em razão da constante realização de planejamento tributário pelos contribuintes e, em busca de aumentar a arrecadação e diminuir as práticas de fugas do pagamento de tributos, foi criada a norma geral antielisiva, que permite ao FISCO desconsiderar atos e negócios jurídicos ilícitos com o intuito de sonegar, simular, fraudar ou abusar da lei, para evadir-se do pagamento dos impostos.

Embora tenha sido acrescida a norma geral antielisiva ao ordenamento jurídico brasileiro, através do parágrafo único do art. 116 do CTN, é interessante perceber que a regulamentação deste artigo, realizada pela MP 66/02, não foi, no todo, convertida em lei.

Deste modo, como não existe legislação específica para o propósito negocial, são utilizados, pelo FISCO, quando de sua fiscalização, os artigos do Código Civil para descaracterizar o negócio jurídico por ausência de motivo relevante, ora considerado a exclusiva intenção de redução da carga tributária.

Essa não conversão da MP 66/02 em lei, em especial do seu artigo 14, deixou uma lacuna legislativa acerca do que considerar e como considerar o propósito negocial quando da realização de um planejamento tributário.

É que. Conforme demonstrado ao longo do trabalho, estes artigos dizem respeito aos requisitos exigidos pelo FISCO para desconsiderar o planejamento tributário como válido, estando dentre eles, a falta de propósito negocial, disposto no art. 14, § 1º, I, da MP 66/02.

Como este artigo não foi incluso na Lei 10.637/02 (conversão da MP 66/02), não tendo o contribuinte parâmetros para a realização do planejamento tributário com fundamento no propósito negocial, não temos uma questão pacífica a respeito do tema.

O estudo realizado, demonstrou que a jurisprudência administrativa, em especial do CARF, é divergente quanto ao assunto, onde uns julgadores entendem que sem o propósito negocial da empresa seria impossível admitir o planejamento tributário, e outros, entendem que o ato de economizar tributos, já é um propósito negocial para a empresa, portanto sendo legítimo o planejamento.

Embora haja divergência de entendimento, defendemos que é legítimo o planejamento tributário quando ausente um propósito negocial, porque a simples busca de uma empresa pela redução de sua carga tributária, hoje, extremamente excessiva, é suficientemente um propósito negocial.

Em suma, as empresas precisam manter a sua competitividade e lucratividade no mercado, o que se pode perfeitamente ser equilibrado por uma carga tributária justa, entretanto, como isto não ocorre, o intuito de diminuir ou extinguir o pagamento de tributos para a manutenção da empresa é, por si só, um propósito negocial, legitimando o planejamento tributário.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria geral do direito civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: MJNI, 1966.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR: economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária**. 11.ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: Atlas, 2011. p. XI.

BRASIL. **Código Civil de 2002**. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: Jul. 2014

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Disponível:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: jun. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1402-001.252**. Relator: Leonardo de Andrade Couto. Publicado em: 16/05/2013. Disponível em:  
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: ago. 2014.

\_\_\_\_\_. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1202-001.060**. Relatora: Viviane Vidal Wagner. Publicado em: 16/05/2013. Disponível em:  
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: ago. 2014.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: jul. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm)>. Acesso em: ago. 2014.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: Jun. 2014.

CAMPOS, Cândido H. **Prática de Planejamento Tributário – Como fazer planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed., rev., ampliada e atualizada até a EC nº 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011.

CONSULTOR JURÍDICO. **A elisão, a simulação fiscal, e a legislação no Brasil**. Disponível em:  
<[http://www.conjur.com.br/2003-mar-26/elisao\\_simulacao\\_fiscal\\_legislacao\\_brasil?pagina=4](http://www.conjur.com.br/2003-mar-26/elisao_simulacao_fiscal_legislacao_brasil?pagina=4)>. Acesso em: Ago. 2014.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão e seus Efeitos – Art. 116, Parágrafo Único, do CTN**. Interesse Público. Porto Alegre, ano 5, n. 17, janeiro/fevereiro. 2003.

- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 3.ed. São Paulo: RT, 1974.
- FERNANDES, Edison Carlos. Considerações sobre o Planejamento Tributário. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.
- LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário. Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas. 1998.
- LELES, Larissa de Queiroz. **Tributação Ambiental: um instrumento eficaz de defesa do Meio Ambiente**. 2011. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Direito) - Universidade Católica de Brasília.
- LUCKIC, Melina Rocha. **Planejamento Tributário**. Instituto FGV RIO. Disponível em: <[http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/planejamento\\_tributario\\_2014-2.pdf](http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/planejamento_tributario_2014-2.pdf)>. Acesso: junho 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. **A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: RT; n. 143, ago. 2007.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 157. Sobre a distinção entre simulação absoluta e simulação relativa, vide capítulo 2.
- MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O Parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão?** Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT; ABDT, v. 19, n. 99, jul./ago. 2011.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- NUNES, Pedro. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 11. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982, v. 1.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- PIZOLIO, Reinaldo. Norma geral antielisão e possibilidades de aplicação. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.
- ROQUE, Jorge. Consultor Jurídico. **Planejamento Tributário deve ser feito com Propósito Negocial**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-27/jorge-roque-planejamento-tributario-feito-proposito-negocial>>. Acesso em: Jun. 2014.
- ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Universitária, 1967.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres 3: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.
- SOUZA, Cleiton Soares. **Planejamento tributário: da legalidade da sua aplicação para redução da carga tributária**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24950/planejamento-tributario-da-legalidade-da-sua-aplicacao-para-reducao-da-carga-tributaria/2#ixzz3BcZj8MII>>. Acesso em: ago. 2014.
- TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003. p. 175.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2.ed. Malheiros: São Paulo, 1999.

VALENTINO, Ângela Maria. **Planejamento Tributário e o Princípio da Capacidade Contributiva**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11945&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11945&revista_caderno=26)>. Acesso em: Jun. 2014.