



**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO - PROF. JACY DE ASSIS**



Marcelo John Cota de Araújo Filho

**LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: REQUISITOS PARA UM
PLANEJAMENTO SEGURO**

Uberlândia

2022

MARCELO JOHN COTA DE ARAÚJO FILHO

**LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: REQUISITOS PARA UM
PLANEJAMENTO SEGURO**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito "Prof. Jacy de Assis", como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

UBERLÂNDIA

2022

LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: REQUISITOS PARA UM PLANEJAMENTO SEGURO

LIMITS OF TAX PLANNING: REQUIREMENTS FOR SAFE PLANNING

Marcelo John Cota de Araújo Filho¹

Resumo: Este estudo tem como objetivo desenvolver uma análise quanto aos limites do planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro, visando estabelecer requisitos concretos que, se observados, possam conferir segurança ao planejamento realizado, impedindo sua desconstituição por parte do Fisco. Buscando atingir o resultado proposto, esse estudo se pauta nos método de pesquisa dedutivo, utilizando das técnicas de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial sobre o tema. Ao final, conclui-se pela proposição de quatro requisitos para a garantia de um planejamento tributário seguro: momento anterior ao fato gerador; interpretação restritiva da lei; utilização precisa de lacunas e adoção do propósito negocial, sustentando-se devidamente o motivo de cada um deles ser imprescindível para a formulação de um planejamento confiável, que não possa ser desconsiderado pelo Fisco.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Limites. Requisitos. Elisão fiscal segura.

Abstract: This study aims to develop an analysis of the limits of tax planning in the Brazilian legal system, aiming to establish concrete requirements that, if observed, can provide security to the planning carried out, preventing its deconstitution by the tax authorities. Seeking to achieve the proposed result, this study is guided by the deductive research method, using the techniques of bibliographic and jurisprudential research on the subject. In the end, it is concluded by the proposition of four requirements to guarantee a safe tax planning: moment before the triggering event; restrictive interpretation of the law; precise use of gaps and adoption of the business purpose, duly supporting the reason that each one of them is essential for the formulation of a reliable planning, which cannot be disregarded by the tax authorities.

Key words: Tax planning. Limits. Requirements. Safe tax avoidance.

1. INTRODUÇÃO

Já faz parte do imaginário popular do brasileiro a ideia de que o país fornece serviços públicos de baixa qualidade, principalmente ao se levar em consideração a elevada carga tributária suportada pelos cidadãos da sociedade tupiniquim.

¹ Discente do curso de graduação em Direito da Faculdade “Prof. Jacy de Assis”, da Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Integrou, no biênio 2018-2019, o cargo de representante discente do Conselho da Faculdade de Direito (CONFADIR) da UFU. Homenageado com Menção Honrosa na premiação “Embaixadores de Uberlândia 2019”, pelo mérito de organização do evento 5º Encontro de Pesquisa em Direito e Religião. Vencedor do “Prêmio Bacurau de Melhor Memorial”, conferido em razão do desempenho no *Moot Court* da disciplina de Direito Internacional Público, cursada junto à FADIR – UFU. E-mail: marcelojohn@ufu.br.

Conforme pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o Brasil é o país que possui o menor Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (Irbes) com o produto de sua arrecadação, dentre os 30 países com maior carga tributária no mundo².

Dados como esse denotam que, no Brasil, em que pese o fato de os contribuintes arcarem com uma elevada carga tributária, o retorno social oriundo da tributação não justifica a alta quantia arrecadada.

A tributação elevada afeta também a competitividade dos diversos empreendimentos desenvolvidos por sociedades empresárias em território nacional. Como o exercício de uma atividade empresarial ou dos atos relacionados à formação de uma empresa pressupõem a ocorrência de variados fatos geradores de tributos, os empreendedores precisam praticar preços que sejam sustentáveis para o seu negócio. Ou seja, uma tributação elevada, ao final, reflete no preço pago pelos consumidores finais e tomadores de serviços.

Estes fatores são apenas alguns dos exemplos que destacam a importância da figura da economia tributária na sociedade tupiniquim. Seja para desonerar o contribuinte de um ônus do qual não verá retorno, seja para ganhar competitividade no mercado, fato é que a economia tributária é algo desejado e buscado por diversos cidadãos brasileiros.

É neste contexto social que a importância e relevância do tema do planejamento tributário ganha contornos cada vez mais expressivos no Brasil. Planejar-se para economizar tributos é uma prática que afeta a sociedade em diferentes facetas.

Economicamente, o planejamento tributário tem relevância para a sociedade pois, como colocado acima, a tributação impacta diretamente a realidade dos contribuintes e os preços do mercado. Dessa forma, a redução da arrecadação através do planejamento, se pensada em larga escala, tem grande relevância econômica.

Politicamente, o tema do planejamento tributário tem grande relevância pois ele afeta diretamente o custeio estatal. Ao se reduzir a quantidade de tributos pagos, tem-se, ao mesmo tempo, a redução de recursos que são utilizados pelo Estado para custear suas atividades.

Por fim, juridicamente, o tema é relevante pois coloca em destaque uma discussão jurídica que envolve o conflito, e conseqüente sopesamento, entre direitos fundamentais. De um lado, existem os defensores do “dever de pagar tributos”, que se pautam fundamentalmente nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. De outro, há aqueles que defendem o

² <https://g1.globo.com/pr/parana/noticia/2019/07/04/brasil-e-o-pais-com-o-menor-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade-pesquisa-foi-feita-com-30-paises-de-maior-carga-tributaria-no-mundo.ghtml>

“direito à livre organização econômica”, fundamentado, sobretudo, no princípio da liberdade econômica.

O debate estabelecido entre esses dois grupos ganha contornos de complexidade por, muitas vezes, entrar no campo filosófico de discussão sobre o papel e a função do Estado enxergado por cada um deles em nossa sociedade.

Fato é que, ao planejamento tributário se propor a reduzir a carga tributária de determinado contribuinte, existe a possibilidade de culminar-se na situação em que dois contribuintes, apesar de estarem em condições semelhantes, possuam cargas tributárias distintas, com aquele que se planejou sendo menos onerado em relação às suas obrigações que aquele que não o fez.

Isso levanta dois questionamentos principais: não seria tal situação vedada pelo ordenamento jurídico por ser contrária ao princípio da isonomia? Também não seria contrária ao princípio da capacidade contributiva, visto que o contribuinte que se planejou demonstrou possuir maior capacidade para contribuir?

Afinal, se cada contribuinte deve contribuir na proporção de sua capacidade, até que ponto seria lícito o planejamento com fins de redução da carga tributária? Não estaria isso afetando ao mesmo tempo a isonomia e a capacidade contributiva? Isso também não afeta a concorrência entre diferentes empresas que, apesar de posições semelhantes, podem ser mais ou menos oneradas com a tributação? Quais seriam os limites do planejamento tributário? Como o Fisco enxerga esse tema? Ele pode desqualificar um planejamento realizado pelo contribuinte quando bem entender?

Contudo, o princípio da liberdade econômica também deve ser levado em consideração. Se a Constituição Federal determina que alguém só será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei, não poderia o contribuinte organizar-se como bem entender, desde que de maneira legal, com o intuito de reduzir sua carga tributária? O contribuinte é ou deve ser obrigado a pagar a maior carga tributária possível?

Responder essas questões é um trabalho árduo e que suscita muitas discussões e posições doutrinárias divergentes até os dias de hoje.

São posições conflitantes, mas não precisam ser necessariamente excludentes. É plenamente possível que o contribuinte se planeje para pagar uma menor carga tributária, sem que com isso esteja em desacordo com normas do ordenamento jurídico brasileiro.

Para o que interessa este trabalho, esse conflito doutrinário ficará em segundo plano. Não irá se discutir profundamente qual posição é a mais correta ou aceitável, mas sim considerar

que ambas existem e que, com base nelas, muitos planejamentos tributários são realizados no Brasil, mas também podem ser - e vêm sendo - desconstituídos pelo Fisco.

O que se busca aqui, então, é determinar um limite até o qual é seguro realizar um planejamento, tentar estabelecer requisitos mínimos que, se observados, impedem a desqualificação, pelo Fisco, do planejamento realizado.

Para isso, primeiramente delimitar-se-á o conceito de planejamento tributário. Será explorado aquilo que é e aquilo que não é considerado como planejamento, elucidando a diferença entre os conceitos de elisão, elusão e evasão e, portanto, delimitando o objeto ao qual se aplica a análise aqui realizada.

Em segundo momento, analisar-se-á o tratamento dado pela doutrina à norma geral antielisiva no Direito Tributário brasileiro, consubstanciada na forma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, esclarecendo a maneira como essa norma pode afetar os planejamentos tributários realizados em território nacional.

Em seguida, explorar-se-á o tratamento que o ordenamento jurídico reserva aos vícios do negócio jurídico e como tais figuras influenciam na atuação do Fisco frente a manobras dos contribuintes com o objetivo de obterem economia tributária.

Por fim, diante de todas as análises desenvolvidas, buscar-se-á estabelecer parâmetros específicos que possam garantir segurança aos planejamentos tributários de maneira geral, isto é, estabelecer requisitos concretos que, se atendidos, impedirão – ou ao menos dificultarão de forma contundente – a aplicação de qualquer teoria que possa ser utilizada pelo Fisco para descaracterizar um planejamento tributário.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E CONCEITOS ESSENCIAIS

2.1. LICITUDE COMO PREMISA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

A tributação é um fenômeno observado nas civilizações humanas há tempos. Ainda que sua função possa ter se alterado ao longo do tempo, nos últimos séculos sua importância está eminentemente atrelada ao custeio das despesas estatais, assegurando recursos ao Estado para que esse possa atuar em persecução aos seus objetivos.

Ocorre que, como a tributação se consiste numa espécie de receita derivada, isto é, que se origina a partir do constrangimento do patrimônio dos particulares, é possível afirmar que a construção do Direito Tributário se deu com a consolidação de um perfil protecionista, em que

as regras disciplinantes da tributação visam a proteção do cidadão frente ao Estado e ao seu poder de tributar.

Nesse sentido, leciona Marco Aurélio Greco:

[...] na medida em que existe a necessidade de obter recursos financeiros para manter o Estado, a criação de tributos é inevitável. Porém, aqueles que devem deliberar sobre tal criação são exatamente aqueles que têm patrimônio ou renda suficiente para suportá-los. Assim, é plenamente compreensível que as normas que compõem o Direito Tributário apresentem nítido caráter protetivo dos detentores de patrimônio, no sentido de veicularem proibições ou limitações ao poder de tributar. Daí a construção de perfil do Direito Tributário visto como o conjunto das regras que disciplinam o exercício do poder de tributar como instrumento de proteção do cidadão contra o Estado. (GRECO, 2019, p. 42)

Esse aspecto do Direito Tributário evidencia a importância de princípios tidos como essenciais na seara tributária, tal como o princípio da legalidade, previsto em nosso ordenamento jurídico no art. 150, I, da Constituição Federal³.

Referido princípio atesta a relação intrínseca entre lei e tributação, visto que essa, no ordenamento jurídico brasileiro, pode decorrer somente daquela. Assim, a compreensão de que a obrigação tributária está umbilicalmente ligada às determinações legais deve permear toda e qualquer análise acerca da temática do planejamento tributário.

Essa visão de que o Direito Tributário possui caráter protecionista, respaldado sobretudo no princípio da legalidade, é importante para sedimentar os limites do planejamento realizado por determinado contribuinte.

A obrigação tributária decorre da lei e, uma vez originada, deve ser observada conforme os preceitos legais. Não há maiores empecilhos de que o contribuinte se organize com o propósito de reduzir sua carga tributária, desde que tal organização esteja em consonância com as limitações impostas pela própria lei, isto é, desde que seja lícita em todos os seus aspectos.

Ainda que o Direito Tributário seja construído a partir de uma premissa protecionista, tal fator não garante ao contribuinte o direito de burlar a lei e esquivar-se de suas obrigações efetivamente constituídas.

³ 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; [...]

Nesse sentido, a ideia de licitude é fundamental para a temática do planejamento tributário, sendo pacífico entre os doutrinadores que os atos ilícitos ou revestidos de ilicitude não se incluem no escopo desse instituto.

Ao tratar de planejamento tributário, portanto, estamos tratando das possibilidades adotadas pelo contribuinte que estejam em conformidade com o ordenamento jurídico e, conseqüentemente, com os preceitos gerais do Direito.

Mais uma vez, Marco Aurélio Greco expõe sobre a questão:

Excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira. Desde os que defendem as posições mais liberais, até os que examinam o planejamento a partir de ótica mais abrangente, passando pelos formalistas, todos – que eu saiba – sustentam que praticar ilícitos contamina o planejamento descaracterizando-o.

Ou seja, toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. (GRECO, 2019, p. 99)

Tal premissa será observada a todo momento, inclusive na definição de conceitos essenciais relacionados à temática do planejamento tributário.

2.2. CONCEITOS LIGADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Antes de adentrar na análise quanto aos requisitos imprescindíveis para a formulação de um planejamento tributário seguro, é necessário primeiro delimitar o objeto *sub judice*, deixando claro o que efetivamente pode ser considerado “planejamento tributário” e, conseqüentemente, o que se pretende alcançar com este estudo.

Atualmente, a doutrina especializada acerca da matéria costuma fazer distinção entre dois conceitos primordiais para a compreensão do instituto do planejamento tributário: os conceitos de “elisão” e de “evasão”.

Alguns doutrinadores exploram ainda um terceiro conceito afeito à matéria em questão, o conceito de “elusão”. Como o objetivo deste trabalho é ser o mais abrangente possível, abordaremos os três conceitos citados, verificando como eles se posicionam em relação à licitude de um planejamento tributário.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que o planejamento tributário se resume, basicamente, à atividade ou ato adotado por determinado sujeito com o objetivo de obter a maior economia tributária possível para os seus negócios. Nas palavras de Hugo de Brito

Machado Segundo, “planejamento tributário é a organização das atividades do contribuinte de sorte a que sejam – licitamente – submetidas ao menor ônus tributário possível” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 143).

Edmar Oliveira Andrade Filho, por sua vez, define planejamento tributário como “uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 7).

Esse conceito dialoga diretamente com o próprio conceito de elisão fiscal, uma vez que essa é vista como o efeito obtido de redução da carga tributária a partir da organização lícita do contribuinte.

Enquanto o planejamento tributário corresponde à medida ou método adotado pelo contribuinte em prol de garantir a economia tributária, a elisão consiste no efeito obtido a partir das medidas adotadas, sendo uma consequência direta do planejamento. Nas palavras de Greco, “as expressões planejamento tributário e elisão tributária indicam perspectivas distintas do mesmo fenômeno. ‘Planejamento’ é a atividade exercida pelo contribuinte, enquanto ‘elisão’ é o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtido pelo planejamento” (GRECO, 2019, p. 29).

Portanto, a elisão é o efeito desejado pelo planejamento tributário, o objetivo a ser buscado. Dessa forma, ao se estudar os limites do planejamento tributário, o que se busca é definir os limites da própria elisão, estabelecendo os contornos que essa figura admite no ordenamento jurídico pátrio.

Logo, uma vez definido que a elisão é o efeito pretendido pelo planejamento tributário, culminando na efetiva economia tributária de determinada atividade, cumpre destacar o que não se considera como planejamento tributário, com o intuito de tornar claro que tais práticas são justamente o que se pretende evitar com este estudo.

Tanto a elusão quanto a evasão fiscal consistem no emprego de práticas ilícitas, como as figuras da simulação, abuso de forma e de direito, sonegação e fraude, com o objetivo de se obter economia tributária, sendo tais institutos vedados pelo ordenamento jurídico brasileiro.

É de se observar que elisão, evasão e elusão são fenômenos que buscam o mesmo propósito: a redução da carga tributária. Contudo, diferem-se na forma como tal redução será obtida. Enquanto o espectro conceitual da elisão comporta somente práticas lícitas aptas a desonerar o contribuinte, a elusão e evasão fazem uso de práticas ilícitas para a obtenção da mesma consequência.

Tem-se por evasão fiscal a utilização de práticas ilícitas, tais como a simulação, a fraude ou a sonegação para esquivar o contribuinte do pagamento do tributo. Nela, o contribuinte faz uso de artifícios ilícitos, após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, para deixar de realizar o pagamento, seja omitindo informações ou até mesmo prestando informações falsas.

Em relação à distinção entre elisão e evasão, leciona Hermes Marcelo Huck o seguinte:

Elisão e evasão corporificam a tênue distinção – ou a pouco precisa fronteira – entre o planejamento tributário lícito e a sonegação criminosa. O estudo desses conceitos trilha pelos caminhos da liberdade de que deve dispor o contribuinte, protegido pelos princípios da legalidade e da tipicidade, para organizar seus negócios da forma tributariamente mais econômica. (HUCK, 1998, p. 11)

Já a elusão consiste na utilização de práticas que são empregadas com abuso de direito do contribuinte. Tal figura está eminentemente ligada a um excesso do contribuinte, que possui o direito, mas o exerce extrapolando os limites legais. A ilicitude desse instituto decorre da previsão contida no art. 187 do Código Civil⁴ e, portanto, foge ao campo da elisão, sendo vedado pelo ordenamento jurídico.

Helena Tôrres define a elusão como a prática de atos que, embora sejam lícitos, são desprovidos de causas negociais, realizando-se sob a figura da fraude à lei ou do abuso de direito (TÔRRES, 2001, p. 31).

Portanto, em suma, elisão corresponde ao efeito obtido pelo conjunto de práticas lícitas que culminam na economia tributária de uma atividade, enquanto elusão e evasão remetem ao conjunto de práticas ilícitas com o mesmo objetivo.

Tal conclusão valida a premissa de que o planejamento tributário compreende tão somente às condutas lícitas adotadas por contribuintes. Nesse sentido, como visto anteriormente, sustenta o professor Marco Aurélio Greco, que o fator responsável por contaminar o planejamento tributário, descaracterizando-o, é a ilicitude.

Todos esses conceitos rondam a temática do planejamento tributário, essencialmente porque, para efeitos de evitar a desconstituição de um planejamento tributário pelo Fisco, o que se busca é evitar a ocorrência de práticas que possam ser caracterizadas como elusão ou evasão tributárias, visando sempre a adoção de práticas que impliquem na ocorrência da elisão fiscal.

⁴ Art. 187. 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.

Uma vez delimitados os conceitos recorrentemente relacionados à temática do planejamento tributário, antes de se explorar os requisitos para a formulação de um planejamento seguro é necessário ainda compreender o debate suscitado pela inclusão da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.

3. A NORMA GERAL ANTIELISIVA BRASILEIRA

Como visto, somente as práticas lícitas que promovam a redução da carga tributária do contribuinte podem ser caracterizadas como planejamento tributário, descartando-se dessa qualificação quaisquer práticas que fujam à legalidade.

A tentativa brasileira de conferir ao Fisco um instrumento apto a combater planejamentos tributários tidos como abusivos, sem maiores controvérsias, se deu com a Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu um parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, dispositivo que viria a ser posteriormente reconhecido pela doutrina como “norma geral antielisiva”, reproduzido a seguir:

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

[...]

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

Tal dispositivo, à priori, buscou conferir à autoridade administrativa tributária o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados pelo contribuinte por meio de procedimentos de planejamentos tributários que pudessem estar revestidos de abuso de forma ou de direito ou, ainda, não representassem a realidade dos elementos que ensejaram o surgimento da obrigação tributária.

Todavia, o parágrafo único do art. 116 do CTN, por si só, não autoriza que a autoridade administrativa proceda à desconsideração de planejamentos tributários e autue o contribuinte a seu bel prazer. Com efeito, é necessário a observância de dois pontos específicos quanto a essa questão.

Em primeiro lugar, destaca-se que a norma geral antielisiva não oportuniza à autoridade administrativa aplicar tributos ao contribuinte por analogia, pois isso representaria uma afronta

ao princípio da legalidade, visto que a obrigação tributária só pode se originar a partir de fato gerador cuja hipótese de incidência se encontra prevista em lei.

É dizer que não é permitido à autoridade administrativa tributar o contribuinte por fato não previsto em lei ou de maneira que os elementos constitutivos do ato ou negócio jurídico praticados por ele não permitam o enquadramento na hipótese de incidência que o Fisco pretende aplicar no caso concreto. Nas palavras de Marco Aurélio Greco, a limitação ao âmbito de atuação da autoridade administrativa é clara:

O parágrafo único do artigo 116 determina a aplicação da legislação tributária ao fato gerador ocorrido. Nada diz quanto aos critérios a serem utilizados na identificação do próprio fato gerador. Caberá ao Fisco, nos termos do artigo 142 do CTN, “verificar a ocorrência” utilizando os critérios de interpretação da lei e interpretação dos fatos que sejam admissíveis no âmbito do Direito Tributário. [...]

A vedação da analogia, no que se refere à amplitude e aplicabilidade da previsão legal do fato gerador, continua intacta. Se a lei prevê como fato gerador o fato “A”, não cabe utilização da analogia para estender a previsão para alcançar o fato “B”. Porém, se a lei prevê o fato “A” e se o fato “A” ocorreu disfarçado de fato “B”, então cabe a desconsideração para assegurar que a lei incida sobre o fato “A”. Este é o sentido do parágrafo único ora comentado. (GRECO, 2019, pp. 556 e 557)

O segundo ponto relativo à norma geral antielisiva válido de destaque é a previsão de que a autoridade administrativa deve observar “os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Tal exigência pressupõe a vontade do legislador de que a aplicação do dispositivo inserido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001 só seria possível após a instituição de um procedimento específico mediante promulgação de lei ordinária.

Em resposta a essa exigência, foi confeccionada a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que trouxe previsões quanto aos critérios aptos a viabilizarem a desconsideração de ato ou negócio jurídico pela autoridade administrativa na aplicação da norma geral antielisiva. Na ocasião, foram estabelecidos que tanto a ocorrência de abuso de forma quanto a falta de propósito negocial seriam elementos possibilitadores da desconsideração pelo Fisco.

Ocorre que, posteriormente, a MP nº 66/2002 não foi convertida em lei, caindo por terra todas as previsões normativas que haviam sido instituídas por ela. Além disso, ainda não foi proferida, até os dias de hoje, lei ordinária que estabeleça os procedimentos que devem ser observados pela autoridade administrativa na aplicação da norma geral antielisiva.

Dessa forma, é possível concluir que, por inexistir lei que regule os procedimentos de aplicação da referida norma, atualmente o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é inaplicável, não podendo ser invocado pelo Fisco com o propósito de desconstituir planejamentos tributários realizados pelos contribuintes.

Ainda que tal conclusão pareça, à priori, algo a ser comemorado pelos contribuintes, na realidade ela acabou por resultar num cenário de grande insegurança jurídica, em que a autoridade administrativa tributária promove a desqualificação de planejamentos tributários com base em critérios dúbios, que não constam na legislação, classificando-os sob a roupagem de atos de evasão fiscal. Sobre esse cenário, manifestou-se Hugo de Brito Machado Segundo:

Essa falta de regulamentação, se em princípio pareceu vantajosa aos que praticam planejamento tributário, logo se mostrou prejudicial. Um tiro pela culatra. De fato, se tivesse sido aprovada a regulamentação, diante de situações duvidosas, situadas na zona de fronteira [...], a Administração teria de instaurar processo administrativo para, ao final, se fosse o caso, desconsiderar o negócio praticado pelo contribuinte. Nesse processo, o contribuinte teria amplas possibilidades de participação e, o mais importante, teria oportunidade de, vencido, pagar o tributo sem a imposição de penalidades. Com a rejeição da MP 66/2002 [...], a Receita Federal, na pretensão de desconsiderar tais negócios, termina por qualificá-los como caracterizadores de evasão fiscal. Como consequência disso, lavra auto de infração no qual exige o tributo e, não raro, multa agravada em 150%. Em suma, a desconsideração, que antes seria o produto de um processo administrativo, e que seria feita sem imposição de quaisquer penalidades, passou a ser feita em razão do subjetivismo de cada autoridade fiscal, e, o pior, com o acréscimo de pesadas penalidades. Conquanto tais autos possam ser questionados e eventualmente desconstituídos, administrativa e judicialmente, isso traz ao contribuinte um ônus que o procedimento anterior poderia evitar, além de causar-lhe grande insegurança jurídica. (MACHADO SEGUNDO, 2016, p. 254)

Dúvida que surge a partir desse desfecho, portanto, seria referente à utilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Ora, se o Fisco pode promover a desqualificação de planejamentos tributários com base nas hipóteses de evasão e elusão fiscal, qual o sentido da norma geral antielisiva?

Na opinião de Marco Aurélio Greco, a expressão “dissimular” empregada na previsão da norma geral antielisiva comporta situações que iriam além das hipóteses de evasão fiscal (GRECO, 2019, p. 558), permitindo ao Fisco questionar atos ou negócios jurídicos que não se

tratam de patologias ou defeitos do negócio jurídico, visto que esses elementos já são naturalmente rejeitados pelo próprio ordenamento jurídico.

Essa rejeição, inclusive, é a premissa utilizada pelo Fisco, atualmente, para desqualificar planejamentos tributários tidos como abusivos. Como as hipóteses que configuram a evasão fiscal correspondem a patologias ou defeitos do negócio jurídico, tais elementos não necessitariam de uma previsão normativa expressa que permitisse a sua desconstituição. Por se tratarem de ilícitos, o próprio ordenamento jurídico já repudia tais práticas.

Nesse sentido, se fosse esse o propósito da norma geral antielisiva, ela estaria apenas reproduzindo uma premissa já estabelecida no ordenamento como um todo. Marco Aurélio Greco esclarece, portanto, que a previsão do parágrafo único do art. 116 do CTN engloba também a figura do “negócio indireto”, que não padece das patologias ou defeitos do negócio jurídico.

A definição de negócio indireto “corresponde à obtenção dos mesmos efeitos econômicos que resultam do fato gerador, mediante a adoção de um negócio jurídico diferente” (GRECO, 2019, p. 561), e, acerca da previsão da norma geral antielisiva, esclarece o referido autor sobre a hipótese em que o negócio indireto não padece de patologias ou defeitos:

[...] como o caso não é de ilicitude nem de patologia do negócio jurídico, trata-se de situação em que a exigência tributária resultaria da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva em cotejo com a liberdade individual. Daí a necessidade de um procedimento especial para compor a hipótese. (GRECO, 2019, p. 561)

Essa seria uma das perspectivas acerca da utilidade da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, que atualmente se reputa inaplicável por inexistência de lei ordinária que regule sua aplicação.

Contudo, em abril de 2022, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, que versava justamente sobre a norma geral antielisiva. No procedimento judicial em questão, questionava-se a constitucionalidade da referida norma, alegando-se que ela permitia ao Fisco tributar fato gerador que, embora previsto em lei, não tenha ocorrido.

A ADI foi julgada improcedente, nos termos do voto da relatora, que esclareceu “que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária”, de forma que “a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção

de dissimulação ou ocultação desse fato gerador” e que a “Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado”⁵.

Assim, a posição adotada pelo STF denota a perspectiva de que a função da norma geral antielisiva é, de fato, garantir a aplicação do ordenamento jurídico, permitindo-se ao Fisco somente a tributação de fatos geradores que tenham se realizado no mundo fenomênico e a desconstituição de atos ou negócios jurídicos dissimulados ou com o propósito de evasão fiscal.

No voto da própria Ministra Carmen Lúcia, inclusive, há menção expressa de que a norma geral antielisiva não se presta a evitar planejamentos tributários. Observe-se:

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.⁶

Não obstante isso, como o objetivo deste estudo é estabelecer requisitos que permitam evitar a desconstituição de planejamentos tributários por parte do Fisco, convém realizar uma breve análise sobre as hipóteses de evasão e elusão que são atualmente aplicadas para esse propósito, visto que a norma geral antielisiva depende de promulgação de lei ordinária para ser plenamente aplicável.

4. PATOLOGIAS E DEFEITOS DO NEGÓCIO JURÍDICO QUE CONTAMINAM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Como recorrentemente reiterado neste estudo, somente as práticas lícitas podem se configurar como planejamento tributário. As práticas ilícitas que venham a ser cometidas pelo contribuinte contaminam o planejamento, possibilitando sua desconstituição, sobretudo porque se consistem em defeitos ou patologias do negócio jurídico.

Diante disso, convém explorar brevemente o tratamento conferido às práticas ilícitas passíveis de serem praticadas pelo contribuinte, visando compreender as consequências da adoção dessas medidas e o motivo de serem passíveis de desconstituição. Analisar-se-á a seguir,

⁵ ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO, DJe-079, DIVULG 26-04-2022, PUBLIC 27-04-2022.

⁶ ADI 2446, Voto da Relatora CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO, DJe-079, DIVULG 26-04-2022, PUBLIC 27-04-2022.

então, o tratamento reservado à simulação, à fraude à lei, ao abuso de direito e ao abuso de forma, práticas que se enquadram nos conceitos de elusão e evasão.

No que diz respeito à simulação, seu conceito traz consigo três elementos primordiais para a identificação desse instituto: a declaração enganosa da vontade, um pacto ou acordo simulado e o propósito de enganar terceiros. Nas palavras de Alberto Xavier, a simulação pode ser definida como “um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros” (XAVIER, 2002, p. 52).

O negócio jurídico simulado, por sua vez, é regido pela legislação civilista, com previsão específica no art. 167 do Código Civil, disposto a seguir:

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.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

É de se observar que o próprio dispositivo do Código Civil trouxe as hipóteses de configuração do negócio jurídico simulado, bem como a consequência jurídica de casos em que tal figura é identificada.

Com base nisso, é possível afirmar, portanto, que o negócio jurídico simulado é nulo, mas prevalecerá o negócio jurídico que se pretendeu omitir, desde que esse seja válido na substância e na forma.

Em matéria tributária, a simulação pode ser empregada com o propósito de mascarar o fato gerador de determinados tributos, buscando-se evitar o seu pagamento ou até mesmo aplicar-se a incidência de outros tributos menos onerosos ao caso concreto.

Luciano Amaro retrata como ocorre um caso típico de simulação:

As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário, querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago. (AMARO, 2010, p. 257)

Utilizando-se como exemplo o caso em que as partes simulam uma compra e venda quando, na realidade, realizam uma doação, ao se aplicar o art. 167 do Código Civil ao caso concreto, seria possível desconsiderar o negócio simulado de compra e venda, subsistindo, no entanto, a doação. Nesse caso, o Fisco poderia desconsiderar a compra e venda comprovadamente simulada para tributar o negócio jurídico doação, com todas as suas devidas repercussões tributárias.

A fraude à lei, por sua vez, ocorre quando o agente se utiliza de uma previsão legal existente para mascarar a sua ação, buscando a não aplicação de uma norma imperativa e uma consequente vantagem nesse processo. Marco Aurélio Greco leciona que, nesses casos, “o agente utiliza uma previsão legal existente como cobertura para sua ação, ou promove ‘montagens jurídicas’ que visam contornar normas tributárias de incidência, mediante a busca de previsões mais vantajosas (quase sempre mediante dissimulação)” (GRECO, 2019, p. 560).

De acordo com o referido doutrinador, a fraude à lei representaria uma agressão à imperatividade do ordenamento jurídico e, conseqüentemente, à própria legalidade. Nesse sentido, Greco aduz que “a fraude à lei é decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento positivo, como um todo, e da norma jurídica específica. Lei existe para ser seguida e não contornada ou ‘driblada’” (GRECO, 2019, p. 563).

Casos de fraude à lei, conforme determinação do art. 166, inciso VI, do Código Civil⁷, são revestidos de nulidade. Daí a possibilidade de utilização desse instituto pelo Fisco com o propósito de desconsiderar práticas que nele se apoiam para obter economia tributária.

Hugo de Brito Machado Segundo, inclusive, aponta que tanto a fraude à lei quanto o abuso de direito, figura que será tratada a seguir, são vícios impeditivos de uma economia tributária legítima. Observe-se:

Como tanto a fraude à lei como o abuso de direito são vícios, ou patologias, que podem tornar inválido, ou ineficaz, um negócio jurídico, é natural que uma tentativa de economia de impostos não seja legítima se calcada em tais figuras. A esse respeito, inclusive, há quem prefira a expressão elusão tributária para designar essas condutas situadas em zona intermediária, que não seriam propriamente evasivas, por não incorrerem em supressão ou adulteração de elementos fáticos, nem elisivas, porque nestas a licitude não seria questionável. Elisivas seriam as condutas praticadas de maneira aparentemente lícita, mas abusivamente. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 146)

⁷ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Logo, não restam dúvidas de que a fraude à lei é vista como um vício apto a contaminar um planejamento tributário e, por consequência, desqualificá-lo.

O abuso de direito é uma figura que está vinculada à ideia de limitação ao exercício de um direito detido por determinado sujeito. Com efeito, o exercício de todo e qualquer direito deve ser balizado dentro dos contornos estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico, de forma que o seu detentor deve observar seus fins econômicos e sociais, agindo com base na boa-fé e nos bons costumes, sob pena de incorrer em ato ilícito. É o que determina o art. 187 do Código Civil:

Art. 187. 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.

Nesse interim, Silvio Rodrigues esclarece que “o abuso de direito ocorre quando o agente, atuando dentro das prerrogativas que o ordenamento jurídico lhe concede, deixa de considerar a finalidade social do direito subjetivo e, ao utilizá-lo desconsideradamente, causa dano a outrem” (RODRIGUES, 2003, p. 46).

É de se observar que referida figura tem o propósito de compelir práticas que, embora ocorram no campo da licitude, são realizadas de forma abusiva, ilegítima, pois violam os limites materiais do direito positivado, que possui como baliza os limites éticos estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico.

A qualificação expressa do abuso de direito como ato ilícito tem grandes reflexos sobre o campo do planejamento tributário. Uma vez que a elisão comporta somente práticas lícitas, o abuso de direito é figura que contamina o planejamento tributário, desqualificando-o. Nesse sentido, aponta Marco Aurélio Greco:

Tratando-se de *abuso de direito*, o Código Civil assumiu postura clara e inequívoca no sentido de prever que configura ato ilícito. Isto significa que, na hipótese de abuso de direito no campo tributário, haverá uma ilicitude e, portanto, deixará de ser caso de elisão para configurar conduta ilícita (se evasão, sonegação ou outra figura, não é o momento de examinar). Portanto, ainda que o abuso implique uma dissimulação, a ilicitude obrigatória contamina a operação e, portanto, não é o caso de desconsiderar, mas de identificar o ilícito cometido. O Fisco não fica jungido aos procedimentos do artigo 116, parágrafo único, pois aplica-se o artigo 149 do CTN. (GRECO, 2019, p. 560)

Interessante é a colocação de Greco ao aduzir que o abuso de direito não é hipótese que submeta o Fisco à observância dos procedimentos insculpidos na norma geral antielisiva, ainda não postulados por lei ordinária, mas sim à observância do art. 149 do CTN, norma que permite o lançamento de ofício do tributo pela autoridade administrativa.

Com isso, quis demonstrar o doutrinador que a prática abusiva é passível de desconsideração e até mesmo de autuação pelo Fisco, em decorrência de sua ilicitude.

Por fim, o abuso de forma consiste na realização de um ato ou negócio jurídico com uma roupagem diferente da usual, visando o único objetivo de obter um enquadramento jurídico mais vantajoso para a situação. Em matéria tributária, Luciano Amaro esclarece o comportamento desse instituto:

O abuso de forma consiste na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário mais oneroso. (AMARO, 2010, p. 256)

Em relação ao tratamento reservado a esse vício na temática do planejamento tributário, o abuso de forma é uma figura tanto quanto controversa. Isso porque o seu problema não se encontra na legalidade, uma vez que as formas adotadas são lícitas e constituem uma possibilidade legal. O problema reside na “normalidade” da situação, visto que o contribuinte faz uso de formas lícitas, mas não usuais, para concretizar seus negócios.

Todas as figuras abordadas são utilizadas pela autoridade fazendária, em maior ou menor medida, como instrumentos para a desclassificação de práticas adotadas pelos contribuintes com o propósito de reduzir sua carga tributária.

Diante do exposto, resta evidente que a ilicitude das medidas adotadas num planejamento tributário é o principal empecilho para a sua eficácia, devendo o contribuinte sempre buscar afastar-se dos vícios do negócio jurídico aqui elencados.

É de se notar, contudo, que em algumas situações o limite entre licitude e ilicitude é tênue e, muitas vezes, nebuloso. Adote-se, por exemplo, a figura do abuso de forma. Deve o contribuinte ser impossibilitado de adotar formas inovadoras e, portanto, não usuais, para celebrar seus negócios jurídicos, ainda que estejam dentro da legalidade? Não existe uma resposta certa para tal questionamento, ao menos atualmente.

Como, então, proporcionar ao contribuinte segurança no momento de realização de um planejamento tributário, evitando sua desconstituição pelo Fisco, se as limitações ainda são dúbias?

Por mais que existam controvérsias quanto a diversos fatores que envolvem essa discussão, é possível propor quatro requisitos mínimos que, se observados, distanciam o contribuinte da ilicitude e, portanto, validam as estratégias adotadas.

5. REQUISITOS PARA UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SEGURO

Como assentado, não existe planejamento tributário se as medidas adotadas não forem lícitas. Essa é a premissa para todo e qualquer planejamento, bem como o pressuposto a ser adotado no momento de celebração de qualquer ato ou negócio jurídico com o propósito de proporcionar economia tributária.

A grande questão a ser enfrentada é, portanto, como “fugir” da ilicitude. Para esse fim, propõe-se quatro requisitos, que serão explorados a seguir. São eles o (i) momento anterior ao fato gerador, a (ii) interpretação restritiva da lei, a (iii) utilização precisa de lacunas e a (iv) adoção do substrato econômico.

5.1. MOMENTO ANTERIOR AO FATO GERADOR.

O primeiro requisito a ser observado pelos contribuintes ao formularem um planejamento tributário é certificar-se de que os efeitos dos atos e negócios jurídicos realizados sejam anteriores ao momento de ocorrência do fato gerador.

A justificativa para isso é simples: não há possibilidade de prática elisiva após o nascimento da obrigação tributária. Com efeito, a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, decorrente da lei. Uma vez ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação conforme previsto nas disposições legais vigentes à época de sua ocorrência.

Prova disso é a previsão do art. 144 do Código Tributário Nacional⁸, que respeita tal premissa ao indicar que o lançamento se reporta à data de ocorrência do fato gerador, observando a lei então vigente, ainda que venha a ser posteriormente modificada ou revogada.

⁸ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Portanto, é evidente que a obrigação tributária não pode ser alterada após o seu surgimento, sendo inviável falar em planejamento tributário após a ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, vale destacar o ensinamento de Rutnéa Navarro Guerreiro:

Sendo a obrigação tributária ex-lege (art. 150, I, da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional) a vontade das partes não pode alterá-la, uma vez ocorrido o fato gerador. Em sentido contrário, a vontade das partes não pode criá-la, não tendo ocorrido o fato gerador. Por isso, se o contribuinte se antecipar à ocorrência do fato gerador, pode escolher, entre as vias legais disponíveis para realização do ato pretendido, a que lhe for menos onerosa. É a essa atividade que chamamos planejamento tributário. (GUERREIRO, 1998, p. 148)

Em realidade, a prática de qualquer conduta que implique na diminuição do tributo ou no seu não pagamento após a ocorrência do fato gerador configura evasão fiscal, além de se tratar de crime contra a ordem tributária, consubstanciado no tipo penal da sonegação fiscal, previsto na Lei nº 8.137/1990.

Esse entendimento é reproduzido na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão responsável pelo julgamento colegiado, no âmbito administrativo, de questões que envolvam a matéria tributária. Observe-se, por exemplo, o acórdão nº 103-21.046 do referido tribunal, que faz menção expressa à necessidade de que os atos jurídicos realizados pelo contribuinte sejam anteriores à ocorrência do fato gerador para a produção de efeitos elisivos:

INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA – [...]

Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo. [...] ⁹ [Grifo meu]

Dessa forma, seja pela perspectiva doutrinária, seja pela perspectiva jurisprudencial no âmbito administrativo, a realização de atos ou negócios jurídicos em momento anterior à ocorrência do fato gerador é um fator imprescindível para distanciar o contribuinte de qualquer ilicitude e sem o qual não subsiste a possibilidade de geração de efeitos elisivos.

⁹ Acórdão número 103-21.046. 3ª Câmara/1º Conselho de Contribuintes. Relator Conselheiro Paschoal Raucci. Data da sessão: 16/10/2002.

Conseqüentemente, tal fator constitui o primeiro requisito essencial para a formulação de um planejamento tributário seguro, visando assegurar que as práticas adotadas pelo contribuinte não venham a ser desconstituídas pelo Fisco.

5.2. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DA LEI.

O segundo requisito a ser observado pelos contribuintes com o propósito de garantirem um planejamento tributário seguro é a adoção de uma interpretação restritiva da lei.

A necessidade de observância desse requisito é essencial principalmente para planejamentos tributários que buscam conferir ao contribuinte o gozo de benefícios fiscais.

A ideia principal desse requisito é garantir que, ao se adotar uma interpretação restritiva da lei, não se incorra em práticas vistas como abusivas pelo Fisco. Assim, adotar-se-ia a postura mais conservadora possível dentre a gama de possibilidades disponíveis ao contribuinte, garantindo que ele não atue dentro de “zonas cinzentas”, que possam vir a gerar insegurança jurídica para o planejamento tributário idealizado.

A interpretação restritiva da lei, inclusive, é regra em algumas hipóteses específicas. É o que se extrai do art. 111 do CTN, que determina a interpretação literal da legislação tributária em determinados casos. Observe-se:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Ao consignar, por exemplo, que a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, o Código Tributário Nacional é claro ao estabelecer que a interpretação do contribuinte frente a alguma norma de isenção deve ser a mais restritiva possível, considerando unicamente o que se encontra no texto escrito.

Assim, se determinada norma outorga isenção de IPI a um item “A”, somente esse item é isento. Ainda que exista um item “B” que possua extrema semelhança com o item “A”, não é possível atribuir-lhe a mesma isenção tributária que é conferida a este.

Portanto, ao formular um planejamento tributário que considere determinada operação com o item “B”, o contribuinte deve adotar uma interpretação restritiva da lei e não tentar

estender os efeitos da isenção a esse item, sob pena de atuar numa “zona cinzenta” que pode vir a ser posteriormente desconsiderada pelo Fisco.

Nessa ocasião, portanto, o contribuinte deveria formular o planejamento considerando que o item “B” será tributado normalmente, sem pretender atribuir-lhe qualquer tipo de isenção.

Por mais que essa premissa pareça simplória, ao deslocarmos a discussão para casos que não tratam das hipóteses previstas no art. 111 do CTN, a ideia ganha um pouco mais de complexidade.

Observe-se que o exemplo que trata de isenção não gera maiores debates, por haver norma expressa que obriga à interpretação literal da lei. Contudo, a ideia é que essa premissa seja aplicada também para hipóteses não previstas no art. 111 do CTN, visando condicionar o contribuinte à adoção de uma postura conservadora, afastando-o de zonas cinzentas de atuação.

Imagine-se, por exemplo, que ao invés de outorgar isenção, determinada norma confira uma redução de IPI ao item “A”. A premissa continua válida. Por mais que haja um item “B” que seja extremamente semelhante ao item “A”, ao realizar operações com o item “B”, o contribuinte deve considerar que este item não goza da redução de IPI.

Caso fizesse o contrário e resolvesse recolher o IPI reduzido para operações com o item “B”, em razão da semelhança entre esse e o item “A”, o contribuinte estaria atuando em zona cinzenta, o que gera o potencial risco de desconsideração, pelo Fisco, da medida adotada e a consequente autuação.

Adotar uma interpretação restritiva, portanto, tem o propósito de condicionar o contribuinte à adoção de posições conservadoras, garantindo que seu planejamento esteja sempre dentro do alcance de determinada norma jurídica, sem maiores controvérsias.

O Direito é um campo eminentemente ligado à linguagem, visto que é da interpretação atribuída às palavras empregadas na redação de um dispositivo legal que se extrai determinada norma jurídica. Ocorre que existem palavras que possuem um maior espectro de significados que outras, podendo esse espectro variar a depender de diversos fatores, tais como a localidade geográfica em que a palavra foi empregada, o contexto em que foi utilizada, a valoração que o intérprete atribui à temática que se busca regular, entre outros.

Tudo isso influencia ao responsável por aplicar o Direito no momento de deduzir qual norma jurídica é possível de se extrair a partir de determinado texto legal e, conseqüentemente, quais as situações de fato que são passíveis de subsunção àquela norma jurídica extraída, no momento de sua aplicação.

Logo, é possível concluir que diferentes intérpretes de uma mesma norma podem ter diferentes conclusões acerca de seu alcance. É justamente na diferença atribuída a esse alcance

normativo por cada intérprete que reside o perigo ao contribuinte que se propõe a realizar um planejamento tributário.

Marco Aurélio Greco, ao discorrer sobre essa temática, coloca o seguinte:

Toda norma jurídica qualifica uma fração da realidade e, com isto, procede a cortes, fazendo com que algo resulte dentro e algo fora da respectiva previsão; corte que por vezes tem um perfil nebuloso e impreciso. Para tanto, utiliza conceitos que representam a parcela da realidade assim qualificada. Na relação entre universo (realidade) e uma parte dele (qualificada pela norma) é inerente a existência de um *limite* que corresponde ao ponto em que *termina* aquela determinada parte. [...]

A definição, por envolver a relação entre uma ideia abstrata (= conceito) e uma certa realidade (= objeto), pode apresentar uma zona nebulosa em que não se saiba, com segurança, se determinado objeto está abrangido ou não pelo limite daquele conceito, mesmo porque toda palavra – ao evocar algo – apresenta um núcleo significativo nítido e uma borda nebulosa. (GRECO, 2019, pp. 87 e 88)

Logo, a depender da interpretação atribuída a determinada norma jurídica, é plenamente possível a existência de dúvida quanto à abrangência de determinado objeto por aquela norma. Tal dúvida é inerente à própria atividade interpretativa e, conseqüentemente, à própria aplicação do Direito.

Assim, se no exemplo anterior determinado contribuinte entende que o item “B” estaria abrangido pela redução de IPI, em decorrência de sua semelhança com o item “A”, e acaba por recolher o IPI do item “B” de forma reduzida, ele incorre em risco, pois existe a possibilidade de que o fiscal, em sua interpretação, entenda que o item “B” não está abrangido pela norma que prevê a redução, autuando o contribuinte e determinando que ele recolha a diferença de IPI que deixou de recolher, com o acréscimo de multa e juros. Veja que, se o contribuinte houvesse adotado uma interpretação restritiva da norma, não teria passado por esse problema.

Adotar uma interpretação restritiva, portanto, tem o objetivo de garantir que o contribuinte atue sempre na área do “núcleo significativa nítido” da norma jurídica, afastando-se de práticas que estejam compreendidas na “borda nebulosa” de interpretação do texto legal.

Vale ressaltar que a decisão quanto à estratégia a ser utilizada em determinado planejamento tributário pode variar de contribuinte para contribuinte. Aqueles com perfil mais ousados, dispõem-se a correr mais riscos com a intenção de obterem maiores benefícios. Aqueles com perfil mais conservador, por sua vez, tendem a tentar minimizar os riscos a que estão submetidos o máximo possível.

Porém, da perspectiva do planejamento tributário em si, é inegável que a adoção de uma interpretação restritiva da lei, buscando sempre atuar dentro do limite proposto por essa interpretação restrita, é um requisito essencial para proporcionar maior segurança ao contribuinte.

Dessa forma, a interpretação restritiva da lei se constitui como um requisito imprescindível a ser considerado na busca por um planejamento tributário seguro, impedindo sua desconstituição por parte do Fisco.

5.3. UTILIZAÇÃO PRECISA DE LACUNAS

Outro requisito proposto para a formulação de planejamentos tributários seguros é a utilização precisa de lacunas legais.

Enquanto na interpretação restritiva o que se busca é afastar o contribuinte de uma zona cinzenta que pode ou não estar abrangida pela norma jurídica, a utilização precisa de lacunas consiste no posicionamento da operação realizada pelo contribuinte em um campo de lacuna legal, em que não exista regulamentação.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco explica que “muitas vezes o planejamento consiste em buscar uma lacuna (ou ‘construí-la’) para posicionar-se nela e, com isto, sustentar a não incidência da norma de tributação” (GRECO, 2019, p. 180).

Tal prática, em matéria tributária, é possível em razão da existência do princípio da legalidade, consubstanciado no art. 150, inciso I, da Constituição Federal¹⁰, que remete à característica *ex lege* da obrigação tributária.

Se o tributo pode ser exigido ou aumentado somente mediante lei, o Fisco não pode se valer de analogia para tentar atribuir ao contribuinte o dever de pagar tributos, pois inexistente previsão específica nessa situação.

Portanto, ao contrário da interpretação restritiva, que é utilizada para diminuir os riscos quanto a determinado objeto estar abrangido por disposição legal ou não, a utilização precisa de lacunas consiste em utilizar-se de práticas que posicionem o contribuinte fora da hipótese de incidência tributária, garantindo que os atos ou negócios jurídicos por ele praticados não ocasionem no surgimento da obrigação de pagamento do tributo.

¹⁰ 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; [...]

No entanto, é válido chamar a atenção de que, no que se refere à utilização de lacunas em planejamentos tributários, existem controvérsias referentes à segurança jurídica proporcionada por essa técnica. Sobre essa questão, Marco Aurélio Greco expõe as diferentes perspectivas acerca da utilização de lacunas:

O tema assume, porém, maior complexidade quando verificamos que, em matéria tributária, a norma geral exclusiva (segundo a qual a hipótese não prevista deve ser considerada fora do alcance da incidência tributária) é a *proteção constitucional ao patrimônio e à liberdade de se organizar*: se o contribuinte é livre e o caso não está previsto em norma específica, então seu patrimônio não é atingido pela incidência. [...]

Por outro lado, existe também a norma geral inclusiva (que estabelece que, embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência) consistente no denominado *princípio da capacidade contributiva*. Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária, pois a lei – em última análise – visa captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de custeio do Estado. (GRECO, 2019, p. 188)

Porém, em que pese a ponderação realizada por Greco, é necessário destacar que o comumente chamado “princípio da legalidade tributária” é, em realidade, uma regra do ordenamento jurídico brasileiro, e não um princípio propriamente dito. Diante disso, não estaria a legalidade tributária suscetível à ponderação com a capacidade contributiva, devendo os limites impostos pela Constituição Federal à matéria tributária serem observados. Nesse sentido, aponta Hugo de Brito Machado Segundo:

Diversamente do que ocorre em diversos outros países, no Brasil os tributos (pelo menos os impostos, e a maior parte das contribuições) têm seu âmbito de incidência delimitado na Constituição. Tais regras de competência não podem ser “ponderadas” em face do princípio da capacidade contributiva, devendo, na verdade, sobre ele prevalecer. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 148)

Apesar do apontamento realizado pelo professor Hugo, fato é que a controvérsia quanto à utilização de lacunas enseja debates no âmbito da legalidade de sua aplicação em planejamentos tributários. Como, então, minimizar os riscos dos contribuintes que venham a se apoiar nessa técnica? A resposta para essa pergunta reside justamente na certificação de que a

utilização da lacuna legal seja precisa, sob pena de incorrer em risco à efetividade do planejamento tributário.

Mas então, o que seria uma utilização precisa da lacuna legal? A precisão quanto à utilização de uma lacuna consiste justamente em posicionar o contribuinte numa situação em que, conforme entendimento consolidado, ele não pode ser alcançado pela norma tributária.

Tome como exemplo a transferência de mercadorias entre matriz e filiais de titularidade de uma mesma pessoa jurídica, com os estabelecimentos localizados em estados distintos. Tal situação consiste numa lacuna legal quanto à incidência de ICMS, pois corresponde a situação fática não alcançada pela hipótese de incidência do referido tributo. Além disso, essa posição já se encontra consolidada por decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49/2021. Observe-se:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.

1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.

3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.

4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.¹¹
[Grifo meu]

¹¹ ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG. 03-05-2021 PUBLIC. 04-05-2021.

O mérito da referida questão passa pelo fato de que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular não ocasiona alteração de propriedade e, portanto, não estaria abrangida na hipótese de incidência do ICMS.

Ainda que tal posicionamento tenha sido controverso num passado recente, atualmente a questão se encontra pacificada pelo STF, não restando dúvidas de que tal situação não constitui fato gerador do ICMS.

Portanto, se determinado contribuinte formulasse um planejamento tributário de diversas etapas, sendo que uma delas envolva transferir mercadorias entre matriz e filiais de sua titularidade localizadas em estados diversos, e, nesse planejamento, assume que não será necessário recolher o ICMS sobre essa transferência, o contribuinte faz a utilização de uma lacuna (ausência de incidência de ICMS sobre transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade) de maneira precisa (por haver inexistência de controvérsias, atualmente, quanto a essa questão).

A utilização precisa de lacunas, portanto, tem o propósito de garantir que o contribuinte se posicione, precisamente, de forma a não ser alcançado pela norma de incidência tributária. Dessa forma, estaria impedindo a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, impedindo que essa surja no caso concreto.

Conclui-se, então, com a proposição de que a utilização precisa de lacunas também seja vista como um requisito essencial na formulação de um planejamento tributário seguro, conferindo maior grau de segurança ao contribuinte e impedindo quaisquer descon siderações por parte do Fisco.

5.4. ADOÇÃO DE MEDIDAS COM PROPÓSITO NEGOCIAL

O último requisito sugerido para a formulação de um planejamento tributário seguro é a adoção de medidas revestidas de propósito comercial.

A figura do propósito comercial é recorrentemente invocada pelo Fisco relacionada à figura do abuso de direito e, basicamente, propõe que qualquer operação realizada pelo contribuinte que não possua, em seu âmago, um motivo “extratributário”, isto é, um propósito além da redução da carga tributária, deve ser desconsiderada para fins fiscais.

A adoção de medidas revestidas de propósito comercial, portanto, corresponderia à utilização de atos ou negócios jurídicos que, além da economia tributária *per se*, tenham algum outro propósito ou motivo para serem realizadas, seja esse propósito econômico (gerando ganho de recursos) ou até mesmo organizacional (otimizando o processo produtivo do contribuinte).

Sobre essa questão, esclarece Silvio Crepaldi o seguinte:

Em verdade, o que se nota no momento atual é que nenhum empresário é obrigado a pagar o maior tributo possível, aniquilando o planejamento tributário. Porém, isso não significa que qualquer menor tributo possível seja legítimo e terá seus efeitos resguardados pelo sistema jurídico contra o Fisco.

Há vários anos, a Receita Federal do Brasil (RFB) passou a avaliar o propósito econômico de cada uma das partes nas operações com menor incidência de imposto. O recomendado é que o empresário analise cuidadosamente o risco de operações de planejamento tributário direcionadas ao não pagamento de impostos.

Para que não corram risco de punição, os empresários devem responder a algumas questões antes de qualquer negociação: qual é o propósito econômico para fazer a operação? A intenção principal é apenas a redução do imposto a ser recolhido? (CREPALDI, 2019, pp. 115 e 116)

Hugo de Brito Machado Segundo tem posição crítica em relação ao uso do propósito negocial como justificativa para afastar planejamentos tributários que não contenham qualquer ilicitude, defendendo que tal desconsideração seria imprópria em razão da legalidade tributária ser uma regra de nosso ordenamento jurídico. Nesse sentido, aduz o referido doutrinador:

[...] há quem defenda que mesmo um negócio existente, válido e eficaz à luz do direito como um todo, em relação ao qual não se possa falar de fraude à lei, abuso de direito, ou qualquer outra patologia, não possa ser considerado como tal “para fins tributários”. O negócio poderia – mesmo desprovido de qualquer vício – ser desconsiderado sempre que praticado apenas com o propósito de reduzir o ônus tributário, sem nenhuma finalidade “extratributária”. Marco Aurélio Greco, por exemplo, sustenta que, “mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva”. [...]

Não lhe assiste razão. Tais premissas são apenas parcialmente corretas, e, além disso, não autorizam a conclusão que delas fora extraída.

É verdade que, de acordo com o constitucionalismo contemporâneo, as normas antes tidas como “meramente programáticas” hoje são vistas como princípios constitucionais, aos quais se deve dar a máxima efetividade possível. E, nesse contexto, a capacidade contributiva encontra-se enunciada em norma que tem nítida estrutura de princípio. [...]

É o caso do que ocorre em relação à capacidade contributiva e ao planejamento tributário. A legalidade, a rigor, é uma regra. Ou, mais propriamente, considerando-se que é o intérprete quem constrói a norma a partir dos enunciados normativos, do art. 150, I, da CF/88 o intérprete pode extrair uma regra. O tributo deve ser criado por lei, sob pena de invalidade. E, em face de conflito entre regra e princípio de uma mesma hierarquia, deve prevalecer a regra, e não o princípio, não sendo possível “ponderar” a regra em face do princípio. Isso seria transformá-la, também, em princípio. (MACHADO SEGUNDO, 2018, pp. 146 a 148)

Fato é que o Fisco vem se valendo dessa posição para desconsiderar o planejamento realizado por diversos contribuintes, sob pretexto de serem abusivos. Nesse sentido, observe-se o seguinte julgado oriundo do CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

[...]

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Deve ser mantida a glosa de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL nas hipóteses de incorporação às avessas, quando uma empresa extremamente deficitária, com patrimônio líquido reduzido, com o intuito de redução de pagamento de tributos, incorpora uma empresa lucrativa, com patrimônio líquido seis vezes maior que sua incorporadora, e na sequência assume a denominação social da incorporada e passa a ser administrada pela incorporada.¹²

Trata-se de caso em que determinada empresa, que apresentava prejuízo, incorporou outra empresa extremamente lucrativa, passando a operar com a denominação social desta última. É de se observar que a incorporação realizada, notoriamente “às avessas”, é uma situação que foge à normalidade. O que se espera, em decorrência dos próprios resultados econômicos, é que a empresa lucrativa incorpore uma empresa com prejuízo, e não o contrário.

O movimento realizado, então, consistia numa tática para que fosse compensado o prejuízo da empresa incorporadora com o lucro da empresa incorporada, medida que denota exclusivamente um motivo de economia tributária na operação realizada, o que acabou por levar à desconsideração de seus efeitos tributários por parte do Fisco.

Ocorre que, uma vez que sejam identificados motivos extratributários ou, ainda, que não se consiga comprovar com exatidão que a incorporação às avessas se deu exclusivamente por

¹² Acórdão número 9101-003.008. 1ª Turma. Relator Conselheiro Adriana Gomes Rego. Data da sessão: 08/08/2017.

motivos de economia tributária, a operação realizada pelo contribuinte deve prosperar. Observe-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

[...]

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA.

No contexto do programa de privatização, **a efetivação da reorganização** de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, **mediante a utilização de empresa veículo**, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, **não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.** [...] ¹³ [Grifo meu]

É de se observar que, mesmo em situação semelhante ao caso anterior, o julgado disposto acima atestou a validade da operação realizada pelo contribuinte, pois conseguiu verificar a existência de propósito negocial no caso concreto, isto é, observou a existência de outros motivos que não a exclusiva economia tributária para a realização da incorporação às avessas.

Diante disso, é possível concluir que, ao se pretender a realização de qualquer operação com o intuito de reduzir a carga tributária, o contribuinte, para tornar o planejamento tributário seguro, deve buscar adotar aquelas operações que possam lhe auferir outros benefícios que não somente a pura economia tributária, visando, além dessa, um ganho econômico, operacional ou organizacional que justifique a realização da manobra adotada.

¹³ Acórdão número 1301-003.284. 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Amelia Wakano Morishita Yamamoto. Redator designado: Roberto Silva Junior. Data da sessão: 14/08/2018.

Nesse sentido, a adoção de medidas que estejam revestidas de um propósito comercial, isto é, que sejam realizados com motivação extratributária, constitui fator determinante para afastar o contribuinte da ilicitude, sobretudo de posições consideradas como abusivas e, portanto, garantir que o planejamento tributário que venha a ser realizado não seja desconstituído pelo Fisco.

6. CONCLUSÃO

Delimitar parâmetros para a realização de um planejamento tributário seguro, que não esteja sujeito à desconstituição por parte do Fisco, é um trabalho árduo se considerada a existência de uma inconclusão quanto aos limites que esse instituto possui no ordenamento jurídico brasileiro.

Em que pese tal dificuldade, existe um fator que pode ser enxergado como denominador comum nesse campo: o planejamento tributário deve ser sempre lícito.

Os quatro requisitos elencados neste trabalho atuam com o propósito de distanciar o contribuinte o máximo possível da ilicitude, garantindo que ele atue dentro da legalidade e, conseqüentemente, realize um planejamento tributário com êxito.

Tais requisitos, se aplicados conjuntamente, podem reduzir significativamente as chances do contribuinte de ver seu planejamento desconstituído, já que o posiciona afastado de qualquer tipo das figuras ilícitas que possam contaminar a operação.

Observe-se que o contribuinte, a depender de seu apetite pelo risco, pode optar por não seguir qualquer um dos requisitos e ainda assim ter seu planejamento validado. A proposição que aqui se faz, contudo, é a de que sempre que esses forem observados, o planejamento será revestido de grande segurança jurídica e sua desconstituição será impossibilitada.

Embora ainda não seja possível extrair do ordenamento jurídico quais os limites objetivos do planejamento tributário de forma contundente, fato é que a elisão fiscal deve se operar sempre no campo da licitude, de forma que todos os cuidados adotados pelo contribuinte para a garantia de sua manutenção nesse campo são imprescindíveis para evitar qualquer imbróglio com o Fisco.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALTOÉ, Marcelo. **Planejamento tributário e elusão fiscal**. Belo Horizonte, Fórum, 2021.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo, Noeses, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. Senado Federal, 1988

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Palácio do Planalto, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o **Código Civil**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm>.

BRASIL, Eduardo. **Planejamento tributário e insegurança jurídica: linguagem das normas e linguagem do CARF**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2018.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 4ª edição. São Paulo, Atlas, 2017.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

FARIA, Aline Cardoso de. GOMES, Marcus Lívio. **Planejamento Tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 580 p. ISBN 978-85-519-1521-9.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre, Livr. do Advogado, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª edição. Quartier Latin, 2019. 667p. ISBN 978-8576749998.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os Limites de Licidade e de Ilicidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Planejamento fiscal: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional**. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.), 1998.

JORGE, Alice de Abreu Lima. **Planejamento no direito tributário**. Belo Horizonte, D'Plácido, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo, Malheiros, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Planejamento**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. Leme, Led, 2000.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'anna. **Manual de Direito Tributário – Volume Único**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Método, 2021. 536 p. ISBN 978-85-309-8351-2.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil. v.4 – Responsabilidade Civil**. 20.ed.rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2.002)- São Paulo: Saraiva, 2003.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

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

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

___ Acórdão número 103-21.046. 3ª Câmara/1º Conselho de Contribuintes. Relator Conselheiro Paschoal Raucci. Data da sessão: 16/10/2002.

___ Acórdão número 1301-003.284. 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Amelia Wakano Morishita Yamamoto. Redator designado: Roberto Silva Junior. Data da sessão: 14/08/2018.

___ Acórdão número 9101-003.008. 1ª Turma. Relator Conselheiro Adriana Gomes Rego. Data da sessão: 08/08/2017.

___ ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021.