

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO “PROF. JACY DE ASSIS”

LUCAS MIRANDA E SILVA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAIS

Uberlândia
2017

LUCAS MIRANDA E SILVA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAIS

Monografia apresentada na Faculdade de
Direito da Universidade Federal de
Uberlândia, Campus Santa Mônica,
como requisito básico para a conclusão
do Curso de Direito.

Orientador: Prof.: Ricardo Rocha Viola.

Uberlândia
2017

LUCAS MIRANDA E SILVA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAIS

Monografia apresentada na Faculdade de
Direito da Universidade Federal de
Uberlândia, Campus Santa Mônica,
como requisito básico para a conclusão
do Curso de Direito.

Uberlândia, ____ de _____ de ____

BANCA EXAMINADORA

Prof.: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Dedico esse trabalho, em primeiro lugar, a Deus, pela força e coragem durante toda esta longa caminhada. Agradeço em especial aos meus pais, Fábio e Janaina, meus irmãos, Fellipe e Sarah e minha namorada Julia. Agradeço também a todos os professores que me acompanharam durante a graduação, em especial o professor orientador Ricardo Viola, por todo o apoio e dedicação na realização deste trabalho. Agradeço ainda a todos os meus amigos e colegas de graduação que foram fundamentais nessa jornada.

RESUMO

O presente estudo discorre acerca do planejamento tributário e seus limites, analisando primeiramente as definições de “planejamento tributário”, bem como os conceitos relativos ao tema como “elisão fiscal”, “evasão fiscal” e “elusão fiscal”, além de definir os critérios que os distinguem. Posteriormente analisam-se os fundamentos do direito ao planejamento tributário e os fundamentos legais que autorizam a autoridade administradora a desconsiderar e requalificar os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Analisam-se ainda em quais possibilidades o ordenamento jurídico autoriza a autoridade administrativa a proceder com as referidas requalificações, definindo assim os limites às condutas do contribuinte. Por fim, analisamos casos envolvendo o tema para verificarmos a aplicação dos tópicos na prática, bem como verificarmos a tendência dos tribunais.

Palavras-chave: Planejamento tributário – Elisão fiscal – Elusão fiscal – Evasão fiscal

ABSTRACT

This study deals with tax planning and its limits, first analyzing the definitions of "tax planning", as well as the concepts related to the topic as "tax avoidance", "tax evasion" and "tax elusion", besides defining the criteria that distinguish them. Subsequently, we analyze the fundamentals of the right to tax planning and the legal grounds that authorize the administering authority to disconsider and requalify the acts and legal business practiced by the taxpayer. It is also analyzed in which possibilities the legal system authorizes the administrative authority to proceed with the aforementioned requalification, thus defining the limits to the conduct of the taxpayer. Finally, we analyze cases involving the theme to verify the application of the topics studied in practice, as well as verify the tendency of the courts.

Key words: Tax planning – Tax avoidance – Tax elusion– Tax evasion

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	10
1.1 – Noções gerais do planejamento tributário	10
1.2 – Fundamentos do planejamento tributário	11
1.3 – Elisão, elusão e evasão fiscais	13
CAPÍTULO II – DA REQUALIFICAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	17
2.1 – Fiscalização tributária	17
2.2 – Processo Administrativo Tributário	19
2.3 – Requalificação de condutas pela administração tributária	23
2.3.1 – Dos vícios e defeitos nos atos e negócios jurídicos	24
2.3.1.1 – Simulação	25
2.3.1.2 – Abuso de Direito	27
2.3.1.3 – Fraude à Lei	29
2.3.2 – Negócio Jurídico Indireto	31
2.3.3 – Causa, Motivo e Propósito Negocial	32
CAPÍTULO III – ANÁLISE DE CASOS	36
3.1 – Caso Josapar x Caso Martins	36
3.1.1 – Análise comparativa	38
3.1.2 - Conclusão	43
CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS	49

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo identificar os limites impostos pelo ordenamento jurídico às condutas do contribuinte que visam diminuir o impacto da carga tributária ao evitar, reduzir e/ou postergar a incidência de tributos. Ou seja, definir os limites do exercício da autonomia privada do contribuinte em organizar suas atividades, previstos no ordenamento jurídico, bem como delimitar a linha que separa as condutas lícitas do contribuinte e, portanto, não passíveis de reconsideração pela autoridade administrativa, das condutas que violam o ordenamento jurídico e, por consequência, podem ser desconsideradas ou requalificadas.

O planejamento tributário no Brasil vem ganhando cada vez mais destaque, uma vez que sua importância é crescente e inegável, na medida em que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo e a maior da América Latina, que correspondeu, em 2015, a 32,66% do Produto Interno Bruto¹, além de ser o país em que há o menor retorno dos impostos aos cidadãos dentre os 30 países com maior carga tributária do mundo, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação.² Além da alta carga tributária, destaca-se a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, tendo em vista que o Brasil é também o país com a maior quantidade de taxas e impostos diferentes do mundo, sendo composto por 61 tributos federais, estaduais e municipais³

Diante desse complexo sistema tributário, é visível que o planejamento tributário é de fundamental importância e relevância para que as empresas e contribuintes possam, através de meios viáveis e lícitos, reduzir o impacto das elevadas e complexas cargas tributárias, possibilitando uma maior competitividade e sobrevivência no mercado. Razão pela qual o estudo acerca dos limites às condutas do contribuinte é fundamental para se chegar a uma conclusão, trazendo uma maior segurança ao contribuinte que pretende utilizar da ferramenta do planejamento tributário.

¹ BONFANTI, Cristiane; SIMÃO, Edna. Carga tributária sobe e alcança 32,66% do PIB em 2015. *Valor Econômico*, 21 set 2016. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2536/Carga-tributaria-sobe-e-alcanca-32-66-do-PIB-em-2015>>. Acesso em: 05 jul 2017.

² FONSECA, Marcelo da. Imposto no Brasil é alto, mas o retorno em serviços é baixo. *Estado de minas*, 03 abr 2017. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/04/03/internas_economia,859247/imposto-no-brasil-e-alto-mas-o-retorno-em-servicos-e-baixo.shtml>. Acesso em: 05 jul 2017.

³ CREPALDI, Silvio Aparecido. *Planejamento tributário*. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 22.

Para se atingir o objetivo proposto e chegar a uma delimitação de tais limites, o presente estudo é estruturado em três capítulos, quais sejam o primeiro acerca do planejamento tributário de forma geral, o segundo a respeito da fiscalização tributária e do procedimento administrativo para a descon sideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos do contribuinte no âmbito do planejamento tributário, e o último acerca da análise de casos, no âmbito judicial e administrativo, que versem sobre a legalidade ou ilegalidade de condutas que visavam a economia fiscal.

No primeiro capítulo serão abordadas noções do planejamento tributário para melhor compreensão do tema em geral, ou seja, estudaremos o seu conceito, sua previsão e fundamentação no ordenamento jurídico, além de estudarmos conceitos acerca do tema, como a elisão, evasão e alusão fiscal à luz de doutrinadores respeitados na área. Será analisada também a importância do tema, principalmente no contexto de uma elevada carga tributária, como o sistema tributário brasileiro, bem como o momento de graves crises financeiras que assolam o país.

No capítulo segundo analisaremos como a administração tributária procede com a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a finalidade de planejamento tributário, analisando assim, como é feita a fiscalização tributária e qual o procedimento utilizado pela autoridade fiscalizadora para se efetuar a requalificação, bem como os trâmites do processo discorrendo acerca do contraditório e ampla defesa por parte do Contribuinte.

Neste capítulo analisaremos também em quais situações o ordenamento jurídico autoriza tal requalificação por parte da autoridade administrativa, estudando assim figuras importantes e recorrentes nos debates acerca do planejamento tributário, quais sejam os vícios e defeitos nos atos e negócios jurídicos, como a simulação, o abuso de direito, a fraude à lei, além de figuras recorrentes como o negócio jurídico indireto, bem o chamado propósito negocial (presença de motivo diverso da economia fiscal para a realização dos negócios) e a necessidade de sua presença para se caracterizar o planejamento tributário ou não.

No último capítulo será abordada a discussão acerca do planejamento tributário com a análise de casos no âmbito judicial e administrativo, dessa forma podemos observar a requalificação dos atos e negócios jurídicos por parte da autoridade administrativa na prática, além de verificarmos a utilização das figuras abordadas no segundo capítulo por parte dos julgadores. A análise abordará dois casos semelhantes com decisões completamente opostas, ressaltando a linha tênue que separa a

configuração de uma atividade vedada pelo ordenamento jurídico do legítimo planejamento tributário.

Serão destacadas nas análises as autuações por parte da autoridade administrativa, bem como os argumentos de defesa levantados pelo contribuinte defendendo a legitimidade dos negócios contestados e, principalmente, as diversas decisões envolvendo os casos em todas as instâncias, no âmbito administrativo e judicial. Propiciando assim, a possibilidade de identificarmos as tendências dos tribunais na limitação das condutas voltadas à economia fiscal praticadas pelo contribuinte.

Capítulo I – Planejamento Tributário

1.1. Noções gerais do planejamento tributário

O planejamento tributário pode ser caracterizado, de forma genérica, como uma atividade, ou conjunto de atividades, na busca por **evitar, reduzir e/ou postergar** a incidência de tributos, além de melhorar a administração tributária, de forma a amenizar o impacto da carga tributária nas pessoas físicas e jurídicas.

A doutrina traz, por um lado, a ideia de que o planejamento tributário é definido de acordo com os efeitos obtidos, ou seja, abrange apenas os atos lícitos, de forma que, se uma atividade de planejamento tributário, for considerada ilícita, não há que se falar em planejamento tributário, conforme destaca Marco Aurélio Greco⁴:

“toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito”

Por outro lado, destaca-se parte da doutrina que não considera os efeitos ou consequências das atividades de planejamento, de forma que a licitude ou ilicitude verificada posteriormente não mudam o fato de que foi realizado um estudo, de forma preventiva, com o objetivo de reduzir a carga tributária, e esta organização prévia de negócios, por si só, pode ser considerada como “planejamento tributário”⁵. Nessa perspectiva, é possível se falar em planejamento tributário lícito e ilícito.

Plausível adotar a teoria de o que o planejamento tributário deva ser analisado, principalmente, levando-se em conta a eficácia fiscal dos atos ou negócios jurídicos, tendo em vista que o planejamento tributário só ocorrerá de fato se for considerado, em toda a sua integralidade, lícito e legítimo.

Importante destacar a análise trazida por Edmar Oliveira do ponto de vista semântico, sintático e pragmático da expressão “planejamento tributário”:

- a) Da perspectiva semântica, o planejamento tributário traz a ideia de atividades preventivas, com base em determinadas premissas técnicas, com o objetivo de organizar ou projetar cenários futuros;

⁴ Greco, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, São Paulo: Dialética, 2004. p. 78

⁵ Tôres, Heleno Taveira. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: Oliveira Rocha, Valdir de (Coords.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 5, São Paulo: Dialética, 2001. p. 103.

- b) Da perspectiva sintática, o planejamento tributário traz a ideia de se explorar as lacunas estruturais do ordenamento jurídico para se manifestar a liberdade individual de se organizar levando em consideração a economia de tributos;
- c) Da perspectiva pragmática, a expressão traz a ideia de se utilizar a liberdade de escolha para optar dentre as alternativas trazidas pelo próprio ordenamento jurídico.⁶

Desse ponto de vista, destacamos alguns atos e negócios praticados pelo contribuinte que se configuram como planejamento tributário, a título exemplificativo, quais sejam, na perspectiva pragmática, a opção do contribuinte por um regime tributário (lucro presumido, lucro real, lucro arbitrado ou simples nacional) menos oneroso; Já na perspectiva sintática, destacamos a utilização do contribuinte da “incorporação às avessas” (tal procedimento possui licitude contestada e será abordado de forma aprofundada no tópico de análise de casos no presente trabalho), em que há a incorporação de uma empresa lucrativa por uma empresa deficitária dentro de um mesmo grupo econômico com o objetivo, para que haja a incorporação do patrimônio e consequentemente uma redução na base de cálculo para determinado tributos, se furtando da proibição de compensação de prejuízos trazida pelo ordenamento jurídico.

1.2. Fundamentos do planejamento tributário

A economia fiscal através da utilização do planejamento tributário é um direito constitucionalmente garantido ao contribuinte, pois está intimamente ligada aos princípios da legalidade (artigo 5º, II, da Constituição Federal)⁷, além de se basear na livre-iniciativa (artigo 1º, IV, da Constituição Federal)⁸, no direito individual à propriedade (artigo 5º, XXII, da Constituição Federal)⁹ e nos fundamentos da ordem econômica (artigo 170 da Constituição Federal)¹⁰.

⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7,

⁷ “Art. 5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

⁸ “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;”

⁹ “Art. 5º, - XXII - é garantido o direito de propriedade;”

¹⁰ “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: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; [...] Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de

O princípio da legalidade garante ao contribuinte a liberdade para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formação da empresa de modo que lhe permita a economia de tributos, como sustenta Ricardo Lobo Torres¹¹.

Da mesma forma, destaca-se o trecho de Ricardo Mariz De Oliveira:

“Não há força jurídica capaz de impedir a pessoa de não querer pagar tributo ou de não pagá-lo lícitamente, ou de lícitamente se organizar para pagar o menos possível. Vãs seriam as garantias constitucionais caso a pessoa devesse permanecer inerte e inerte, aguardando a ocorrência dos fatos geradores, sem a possibilidade de evitá-los.”¹²

Destaca-se concomitantemente ao princípio da legalidade, o princípio da legalidade tributária, consagrado pelo artigo 150, I, da Constituição Federal¹³, que só autoriza a tributação nos termos da lei¹⁴. Nesse mesmo sentido, podemos destacar o artigo 113, PARÁGRAFO 1º do CTN¹⁵ que reza que a obrigação tributária surge apenas com a ocorrência do fato gerador (por sua vez conceituado pelos artigos 114¹⁶ e 115¹⁷ do CTN).

Por outro lado, antes mesmo do fundamento constitucional e jurídico, entende-se que a busca pela eficiência econômica com vistas a se diminuir os custos é natural e tem fundamento lógico, como dispõe Alfredo Augusto Becker¹⁸:

qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 10.

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 549.

¹³ “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; [...]”

¹⁴ ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 8, ano XI, São Paulo: RT, 1972. p. 80: “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”.

¹⁵ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. [...]”

¹⁶ “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

¹⁷ “Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

¹⁸ BEKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 136.

“É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico são parcelas que integrarão a despesa)”

De toda sorte, é evidente que o planejamento de atividades para se atingir uma economia tributária é um direito do contribuinte, na medida em que é um exercício da autonomia. No entanto, devem ser observados os limites trazidos pelo ordenamento jurídico, tendo em vista que não é um direito absoluto, devendo ser compatível com os princípios e valores do ordenamento jurídico brasileiro, como a legalidade, a segurança jurídica, a igualdade, a capacidade contributiva e a função social da propriedade.

Tais limites são onde se encontram as maiores divergências doutrinárias e jurisprudenciais relacionadas ao planejamento tributário, que o presente trabalho busca esclarecer.

1.3. Elisão, elusão e evasão fiscais

Com relação ao tema, para melhor entendimento, é necessário adentrarmos acerca dos conceitos de elisão fiscal, evasão fiscal e elusão. Importante destacar, primeiramente que não há na doutrina tributária brasileira consenso quanto aos conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal. Na realidade é um campo de enorme discussão, em que é possível encontrar diversas nomenclaturas e conceitos, tais como evasão legítima, evasão lícita e ilícita, elisão eficaz e ineficaz, elusão e elisão tributária. Nesse sentido destacam Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello:

“existe uma extensa e confusa gama de opiniões em torno do tem, cuja compreensão é dificultada pela diversa e desconcertante terminologia oferecida pela doutrina e pela legislação contemporânea”¹⁹

¹⁹ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, p. 395.

No entanto, pode-se afirmar que a doutrina majoritária brasileira (como, por exemplo, Edmar Oliveira Andrade Filho, Ives Gandra Martins, Gilberto de Ulhôa Canto, Marcelo Huck e outros) utiliza como base principal o critério da licitude dos atos praticados pelo contribuinte para diferenciá-los, de sorte que, em resumo, elisão fiscal ocorre quando há a utilização de meios lícitos, sem violação ao ordenamento jurídico, com o intuito de evitar, reduzir ou postergar a incidência de tributos, enquanto que a evasão fiscal seria o total oposto quanto à licitude, de forma que seria a utilização de práticas ilícitas e frontalmente contrárias ao ordenamento jurídico, com o cometimento de crimes e infrações administrativas, para atingir o mesmo fim da elisão fiscal.

Nesse sentido, podemos afirmar que há uma correlação entre “planejamento tributário” e “elisão fiscal” e entre “sonegação” e “evasão fiscal”.

Importante registrar ainda algumas diferenciações efetuadas por alguns doutrinadores, como, Marco Aurélio Greco²⁰, que sustenta que o planejamento tributário seria atividade lícita com o objetivo de redução da carga tributária, enquanto que a elisão fiscal seria a consequência desse planejamento, ou seja, seus efeitos.

Quanto à elusão fiscal, destacamos que seria a busca pela diminuição da carga tributária em uma espécie de zona cinzenta entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, em que há atos ou negócios jurídicos que praticados mediante a utilização de artefatos, mas que não contrariem frontalmente a lei.²¹ Sendo assim, atividades com licitude aparente, com adoção de forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação.²²

Helena Tôrres²³, por sua vez, caracteriza as condutas elusivas como uma organização planejada de atos, mas desprovido de causa, considerando-a como uma figura autônoma, com causa e ilicitudes atípicas.

Portanto, como se vê, a distinção das atividades voltadas a reduzir o impacto da carga tributária em elisão, evasão ou elusão fiscal é de extrema importância para a

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 13.

²¹ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração de negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 53

²² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* – 9. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. P. 904

²³ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. Pp. 173-198

delimitação dos limites do ordenamento jurídico para tais condutas, determinando quando poderão ser ou não reconsiderados pela autoridade administrativa os negócios jurídicos efetuados pelo contribuinte. Portanto, importante analisar os critérios comumente utilizados para determinar a qualificação da conduta e sua legitimidade.

Como já exposto anteriormente, o critério da licitude dos atos praticados pelo contribuinte é um dos mais adotados pela doutrina tributária brasileira, mas como destaca Sampaio Dória²⁴, o critério da licitude é apenas uma questão preliminar, ou seja, posteriormente, devem-se analisar os resultados atingidos, o momento da utilização dos meios, sua eficácia, a compatibilidade da forma com o conteúdo e a produção de resultados próprios. Além disso, destacam-se outros critérios, como veremos adiante.

Quanto ao critério cronológico/temporal, é utilizado por grande parte da doutrina para classificar os meios utilizados para reduzir a carga tributária, pois na maioria das vezes, a elisão fiscal é feita antes da ocorrência do fato gerador, enquanto que a evasão fiscal é feita, em regra, após a ocorrência do fato gerador. A elusão fiscal, por sua vez, incide tanto antes quanto depois da ocorrência do fato gerador.

Destaca-se que Rubens Gomes de Sousa foi o precursor, no Brasil, da utilização exclusiva do critério cronológico, rejeitando os demais critérios, afirmando que:

“O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo forma praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda, trata-se de fraude fiscal”.²⁵

No entanto, o critério cronológico, apesar de ser utilizado por parte da doutrina tributária brasileira (inclusive foi adotado no XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, publicado em 1989²⁶), deve ser superado, tendo em vista que comporta

²⁴ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: José Buskatsky, 1977, p. 84.

²⁵ SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1954, pp. 99-100

²⁶ XIII SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1989: “1ª PERGUNTA: PLENÁRIO Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador. Evadir é evitar o pagamento de tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne

muitas exceções e apesar de facilitar a identificação de práticas em que há a ocultação do fato gerador, caso em que se caracteriza a evasão, não auxilia nos casos em que a conduta a se avaliar ocorreu antes do fato gerador, mas que podem estar eivadas de irregularidades, como veremos mais adiante.

Como exceção à regra defendida pelo critério cronológico, podemos citar o caso em que o contribuinte pode optar entre dois modelos de declaração na elaboração da declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física²⁷, neste caso, o contribuinte consegue diminuir a incidência tributária sem que se configure a evasão, de forma posterior à ocorrência do fato gerador, tendo em vista que a declaração é efetuada no ano-exercício, sendo que o fato gerador ocorreu no ano-calendário (um ano antes), dessa forma há o planejamento tributário efetuado após a ocorrência do fato gerador.²⁸ Podemos destacar também o caso em que há a evasão fiscal anteriormente à ocorrência do fato gerador, como por exemplo, quando o contribuinte emite notas fiscais fraudulentas, antes mesmo da saída da mercadoria (fato gerador), com o objetivo de esconder a futura ocorrência do fato gerador do tributo, neste caso fica configurada a conduta evasiva anterior à ocorrência do fato gerador.²⁹

Já no caso da elusão tributária, os atos e negócios tendentes a reduzir a carga tributária podem ocorrer tanto antes, quanto depois da ocorrência do fato gerador, de forma que o critério cronológico não consegue por si só distinguir a legitimidade de atos e negócios jurídicos em que o fato gerador do tributo foi evitado, por exemplo.

Portanto, concluímos que o critério cronológico deve ser superado, como critério exclusivo, para a caracterização das atividades do contribuinte em elisão, evasão ou elusão fiscal, tendo que se considerar outros aspectos dos atos e negócios jurídicos. No entanto, tal critério não deve ser abandonado por completo, uma vez que pode ser muito útil para a identificação da evasão em determinados casos em que o

exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador. Aprovado por maioria”.

²⁷ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* – 9. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 903: “Ao elaborar a declaração do IRPF, o contribuinte pode optar entre dois modelos de declaração. No modelo completo, pode abater dos rendimentos tributáveis determinadas despesas (educação, saúde, previdência, dependentes etc.). No modelo simplificado, o contribuinte troca todas as deduções que lhe seriam cabíveis no modelo completo por uma dedução-padrão de 20% (vinte por cento) até determinado limite. Assim, se um declarante possui quarenta mil reais de rendimentos tributáveis e a soma de suas deduções é de seis mil reais, aconselha-se que opte pela declaração simplificada, pois neste modelo lhe é lícito o abatimento de oito mil reais (20% dos rendimentos tributáveis), o que terá por consequência uma tributação menos onerosa.”

²⁸ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* – 9. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 903.

²⁹ *Ibidem*, p. 905.

objetivo do contribuinte é apenas ocultar o fato gerador já ocorrido da autoridade fiscalizadora.

Destacam-se ainda outros critérios utilizados pela doutrina e jurisprudência para a verificação da legitimidade dos atos e negócios jurídicos tais como o critério da ocorrência do fato gerador, o critério da finalidade dos atos e negócios jurídicos, o critério das imperfeições (vícios e defeitos) nos atos e negócios jurídicos e o critério do confronto entre os princípios constitucionais e os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

Capítulo 2 - Da requalificação pela administração tributária

2.1. Fiscalização tributária

Superadas as considerações acerca dos conceitos e figuras relacionadas ao planejamento tributário, importante discorrer sobre a fiscalização tributária, uma vez que a administração tributária é responsável pelo controle da elusão fiscal, ao requalificar atos e negócios jurídicos qualificados pelo contribuinte.

A administração tributária é tratada pelo Código Tributário Nacional em seu Título IV, no qual o Capítulo I corresponde à fiscalização, no entanto, como disposto no artigo 194 do CTN³⁰, a competência e poderes das autoridades administrativas são regulados por toda a legislação tributária, em função do tributo que se tratar.

A Receita Federal do Brasil, por exemplo, em sua Cadeia de Valor (representação da organização dos processos de trabalho da instituição³¹) traz que a “Fiscalização Tributária e Combate a Ilícitos” compreende as atividades de promover a conformidade tributária, realizar pesquisa e seleção (atividades voltadas a identificar sujeitos passivos que não estejam cumprindo a legislação tributária federal), realizar a fiscalização (atividades voltadas à execução de procedimentos fiscais para verificação de conformidade e cumprimento da legislação tributária), realizar a vigilância e repressão e realizar ações de pesquisa e investigação (atividades voltadas a ações especializadas com o objetivo de obter, analisar, difundir e salvaguardar dados e

³⁰ “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.”

³¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Cadeia de Valor da Recita Federal*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1>>. Acesso em: 27 jun 2017.

conhecimentos para subsidiar ações de fiscalização, repressão e combate a irregularidades, fraudes e ilícitos tributários, além de subsidiar os órgãos responsáveis pela persecução penal no combate aos ilícitos praticados em detrimento da Administração Tributária Federal)³².

Importante ressaltar que grande parte das discussões relacionadas ao planejamento tributário está ligada com a qualificação dos fatos, uma vez que no sistema tributário brasileiro, a maioria dos tributos está sujeita ao “lançamento por homologação”³³ (art. 150 do CTN³⁴), sendo que nessa sistemática, o contribuinte realiza antecipadamente as atividades de lançamento tributário que são submetidas a homologação pela autoridade fiscalizadora que pode concordar com a atividade do contribuinte, ao se manter inerte, ou realizar lançamento complementar, em caso de discordância. Nesse âmbito em que o contribuinte qualifica os atos e negócios jurídicos por ele praticados, a discussão surge muitas vezes quando há a requalificação dos atos e negócios pela autoridade administrativa no seu processo de fiscalização, como elucida Marco Aurélio Greco:

“Onde está a diferença? Mudou a lei? Não! Mudou o fato? Não! A divergência está na maneira pela qual o fato é visto, na qualificação jurídica que cada uma das partes dá ao mesmo fato”.³⁵

Sendo assim, a Constituição Federal³⁶ e o Código Tributário Nacional³⁷ trazem o poder-dever da administração tributária de fiscalizar patrimônio, rendimentos e

³² BRASIL. Ministério da Fazenda. *Fiscalização Tributária e Combate a ilícitos*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1/fiscalizacao-tributaria-e-combate-a-ilicitos>>. Acesso em: 27 jun 2017.

³³ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração de negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 111.

³⁴ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...]”

³⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 468.

³⁶ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [...]”

³⁷ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

atividades econômicas do contribuinte, bem como a ocorrência do fato gerador, de forma a seguir o princípio da busca da verdade material, como destaca HELENO TAVEIRA TÔRRES³⁸:

“O princípio da busca da verdade material, que deve acompanhar todo e qualquer procedimento administrativo, está fundamentado pelo §1º do art. 145 [...] Assim, para que, na busca da verdade material, o procedimento de descon sideração de atos, fatos ou negócios possa atender aos objetivos garantísticos que mencionamos, além de todos os preceitos exigidos para a concretização de um devido processo legal, ele deverá ser orientado para uma precisa qualificação de tais atos ou negócios jurídicos, com espaço estrito para a discricionariedade do agente administrativo”.

Portanto, como se vê, a administração tributária tem o poder-dever de fiscalização na busca da verdade material, bem como, no que tange ao planejamento tributário e à elusão fiscal, o poder de requalificar as condutas dos contribuintes nas hipóteses em que houver algum vício ou defeito nos atos ou negócios jurídicos, desde que respeitando a legalidade e através de um devido procedimento administrativo.

2.2. Processo Administrativo Tributário

A fiscalização tributária efetuada pela administração tributária deve ser pautada pela legalidade, como se extrai do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, **respeitados os direitos individuais e nos termos da lei**, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [...]”

Portanto, é de extrema importância identificar qual o procedimento estabelecido pela legislação que deve ser adotado pela autoridade fiscalizadora para requalificar os negócios jurídicos efetuados pelo contribuinte e delimitar quando há, de fato, a possibilidade de requalificação.

Quanto ao processo administrativo tributário (também reconhecido como procedimento administrativo fiscal ou ação fiscal), possui fundamento na Constituição

³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 367.

Federal e na legislação tributária e consiste, segundo Ricardo J. Ferreira, em “o conjunto de atos necessários à solução, na instância administrativa, de questões relativas à aplicação ou interpretação da legislação tributária”³⁹.

O processo administrativo tributário pode ser dividido em duas fases para melhor compreensão: a fase não contenciosa e a fase contenciosa. A fase não contenciosa é unilateral e inicia-se com o Termo de início de Fiscalização e com o lançamento tributário, que pode ser lançamento direto ou de ofício (quando o fisco dispõe das informações necessárias e age de forma direta, por iniciativa própria), lançamento por declaração ou misto (quando o fisco opera o lançamento ao receber do contribuinte, obrigado legalmente, informações) e lançamento por homologação ou autolancamento (quando o contribuinte opera o lançamento e antecipa o pagamento, no entanto sob o controle da fiscalização e da condição de homologação pela autoridade fiscalizadora).⁴⁰

A fase não contenciosa encerra-se com o Termo de Encerramento de Fiscalização, que vem acompanhado por um Auto de Infração⁴¹, nos casos em que houver sido cometida alguma infração.

A fase seguinte, contenciosa, surge quando o contribuinte se opõe ao lançamento notificado ou ao auto de infração, como destaca Ricardo Lobo Torres:

“O contribuinte pode impugnar, no prazo de 30 dias, o auto de infração ou o lançamento notificado. Instaura-se assim o processo administrativo tributário, de rito contencioso, durante o qual se realizarão as perícias e provas necessárias à ampla defesa.”⁴²

Portanto, sempre que o contribuinte impugnar a exigência de um crédito fiscal através das vias administrativas terá início o contencioso administrativo fiscal. No entanto, importante destacar que o contribuinte não precisa necessariamente impugnar

³⁹ FERREIRA, Ricardo J. *Manual do ICMS do Estado de São Paulo*. São Paulo: Editora Ferreira, 2006. Disponível em: <http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/ICMS-SP_PROCESSO_ADM_TRIB.pdf>. Acesso em 29 jun 2017.

⁴⁰ BETHONICO, Cátia Cristina de Oliveira. *O processo administrativo tributário: fases e dinâmica*. Âmbito Jurídico. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7320>. Acesso em: 29 jun 2017.

⁴¹ RODRIGUES, Fabrícia Daniele Soeiro. *Do Contencioso administrativo ao processo judicial tributário, com vistas ao âmbito Federal, Estadual (Estado do Pará) e Municipal (Município de Belém)*. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 5, no 206. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1647>> Acesso em: 29 jun 2017.: “auto de infração é o documento no qual o agente da autoridade administrativa narra a infração da legislação tributária atribuídas por ele ao sujeito passivo no período da ação fiscal.”

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

o ato administrativamente, podendo optar pela via administrativa ou judicial. Logo, não há que se falar em exigência de esgotamento da via administrativa.

No caso da fase contenciosa do processo administrativo, de forma geral, a primeira decisão sobre a lide instaurada (impugnação) é dada por um julgador monocrático. No entanto, dessa decisão, cabe recurso no qual um órgão julgador apreciará a decisão de primeira instância.

Importante destacar que, em todas as esferas (federal, estadual ou municipal), tendo o contribuinte uma decisão desfavorável, poderá ingressar com medidas na via judicial. No entanto, o mesmo benefício não existe para a Fazenda, na qual o efeito da decisão é vinculante, não sendo possível a revisão judicial, culminando no dever de execução das decisões administrativas.

Outro benefício do contribuinte no processo administrativo diz respeito ao ônus da prova, que é sempre do sujeito ativo, bem como a descrição do fato que considera uma infração.

No caso de decisão definitiva⁴³ desfavorável ao contribuinte no processo administrativo, ocorre a inscrição da dívida apurada no livro da dívida ativa, como elucida Fabrícia Daniele Soleiro Rodrigues:

“nas três esferas [federal, estadual ou municipal], o processo administrativo fiscal culmina com a inscrição da dívida (quando a decisão, lógico, for desfavorável ao Contribuinte) apurada no Livro da Dívida Ativa. A dívida regularmente inscrita goza de presunção relativa de certeza e liquidez. Presunção relativa é a que pode ser tacada ou eliminada pela prova em contrário. A Certidão de Dívida Ativa constitui título executivo, habilitando a Fazenda a ingressar em juízo, com ação de execução fiscal, para expropriar bens do devedor, tantos quantos bastem à satisfação do crédito tributário.”⁴⁴

Mais especificamente quanto ao processo administrativo tributário no âmbito federal (mais importante para o presente trabalho, pois é onde se encontram as maiores

⁴³ No caso do processo administrativo tributário na esfera federal, são definitivas as decisões, nos termos do artigo 42 do Decreto nº 70.235/1972, de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; de instância especial. E serão definitivas também as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

⁴⁴ RODRIGUES, Fabrícia Daniele Soeiro. *Do Contencioso administrativo ao processo judicial tributário, com vistas ao âmbito Federal, Estadual (Estado do Pará) e Municipal (Município de Belém)*. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 5, no 206. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1647>> Acesso em: 29 jun 2017.

discussões acerca do planejamento tributário), temos o procedimento regulado pelo Decreto nº 70.235/1972.

Nessa seara, a impugnação ao auto de infração deve ser encaminhada as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal), em que se dará o julgamento monocrático de primeira instância pelos Delegados da Receita Federal.

Dessa decisão monocrática, que pode extinguir totalmente, manter parcialmente ou totalmente os tributos impugnados, cabem recurso para a segunda instância, quais sejam, recurso voluntário, caso seja interposto pelo contribuinte, ou recurso de ofício, caso seja interposto pela Fazenda Pública. Tais recursos são julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial). Tal órgão é constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, de forma que as seções serão especializadas por matérias e constituídas por câmaras, como estabelece o artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972. Fabrícia Daniele Soleiro Rodrigues estabelece a divisão de competências em função da espécie tributária, da seguinte forma:

“O primeiro tem por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância dos recursos e decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados, PIS, Finsocial e Cofins.

O segundo conselho tem por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos voluntários sobre a aplicação de legislação referente ao IPI, Imposto sobre operações de crédito, Câmbio e Seguro e sobre operações relativas a Títulos e Valores Imobiliários, Imposto sobre Propriedade Territorial Rural e tributos estaduais e municipais que competem à União nos territórios, aos demais tributos e contribuições federais e empréstimos compulsórios a eles vinculados, bem como à matéria correlata vinculada à administração tributária não incluída na competência julgadora dos demais Conselhos ou de outros órgãos da administração federal.

O terceiro Conselho de Contribuintes tem por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos voluntários de decisões de primeira instância sobre Impostos sobre importação e exportação, impostos sobre produtos industrializados no caso de importação e contribuições, taxas e infrações cambiais relacionadas com importação e exportação. Quando a decisão for desfavorável ao sujeito passivo, cabe a este o pagamento e caso este não se manifeste, será declarada a revelia e permanecerá o processo no órgão preparador.”⁴⁵

⁴⁵ RODRIGUES, Fabrícia Daniele Soeiro. *Do Contencioso administrativo ao processo judicial tributário, com vistas ao âmbito Federal, Estadual (Estado do Pará) e Municipal (Município de Belém)*. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 5, no 206. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1647>> Acesso em: 29 jun 2017.

Destaca-se ainda, que da decisão em segunda instância do órgão colegiado, cabe recurso especial, nas hipóteses em que a decisão não-unânime do Conselho de Contribuintes for contrária a lei ou à evidência da prova dos autos ou sobre a decisão que der à lei tributária interpretação diferente da que lhe tenha dado outro Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.⁴⁶

Ultrapassadas assim as considerações iniciais acerca da fiscalização tributária e do procedimento administrativo tributário, faz-se necessária a delimitação das possibilidades de se haver, por parte da autoridade fiscalizadora, a requalificação dos atos e negócios jurídicos efetuados pelo contribuinte.

2.3. Requalificação de condutas pela administração tributária

Como já exposto nos tópicos anteriores, é poder-dever da administração tributária proceder com a fiscalização e tomar as medidas necessárias para se chegar a verdade material e, em determinados casos, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de eventual penalidade. No entanto, a atuação da autoridade administrativa deve ser pautada na legalidade.

Dessa forma, verificaremos quando a administração tributária deve ou não proceder com a requalificação das condutas do contribuinte, de acordo com os preceitos e legislação tributária.

Importante destacar que o caput do artigo 116 do CTN⁴⁷ e seus incisos trazem segurança jurídica ao contribuinte ao definir a ocorrência do fato gerador e a existência de seus efeitos, no entanto, a qualificação dos atos pelo contribuinte não vinculam as autoridades fiscais, pois deve se observar o princípio da verdade material, como determinado nos artigos 118, 142 e 149 do CTN, que rezam, respectivamente, que:

“Art. 118: A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. [...]”

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”,

“Art. 142: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”[...]; e

“Art. 149: O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...].”

Além desses dispositivos, destaca-se o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional que foi incluído pela Lei Complementar nº104, de 10 de janeiro de 2001, com a seguinte redação:

“Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Como se vê, o referido dispositivo concede à autoridade administrativa a faculdade de desconsideração de atos e negócios jurídicos que tem como finalidade a dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza de elementos constitutivos da obrigação tributária. No entanto, o dispositivo reza que tal desconsideração deve observar procedimentos estabelecidos por lei ordinária, razão pela qual parte da doutrina e da jurisprudência entende que o referido dispositivo não pode ser aplicado, uma vez que a referida lei ordinária ainda não foi editada. Por outro lado, a edição da referida norma traria maior segurança jurídica ao contribuinte, uma vez que estabeleceria os procedimentos de fiscalização e de lançamentos tributários que a autoridade administrativa deveria seguir ao proceder com a requalificação ou desconsideração dos atos ou negócios jurídicos.

De qualquer forma, como se extrai da interpretação dos dispositivos transcritos acima, a legislação tributária autoriza a autoridade fiscalizadora a efetivar e revisar lançamentos nas hipóteses em que houver prática de ilícitos, simulação, bem como nos casos de fraude. Verificaremos, adiante, em que hipóteses os atos e negócios supostamente elusivos podem ser passíveis de revisão.

2.3.1 Dos vícios e defeitos nos atos e negócios jurídicos

É pacífico na doutrina que para o contribuinte efetuar um planejamento tributário verdadeiramente lícito, os atos e negócios jurídicos por ele praticados devem possuir validade jurídica. De forma que a inexistência desse pressuposto viabiliza a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Como determina o artigo 149, VII⁴⁸, e o parágrafo único do artigo 116⁴⁹ do Código Tributário Nacional.

Portanto, os primeiros limites ao direito do contribuinte de organizar seus negócios de maneira menos onerosa do ponto de vista fiscal passam por não acarretarem nas ilicitudes definidas no Código Civil, quais sejam: simulação, abuso de direito e fraude à lei.

No entanto, a jurisprudência ainda não estabeleceu critérios claros e precisos quanto aos respectivos vícios, acarretando em decisões e autuações (por parte da autoridade administrativa) confusas quanto à existência de um ou outro vício⁵⁰. Essa confusão acarreta numa dificuldade para o contribuinte ao buscar adotar determinadas estruturas jurídicas na prática de atividades voltadas a diminuir a onerosidade fiscal.

Portanto, importante estudar individualmente cada um dos vícios e defeitos nos atos e negócios jurídicos aptos a validar a sua requalificação pela autoridade administrativa.

2.3.1.1 Simulação

O instituto da simulação é muito utilizado pela autoridade fiscalizadora para a requalificação de negócios jurídicos efetuados pelo contribuinte, como será demonstrado mais adiante, uma vez que, nos casos em que houver realmente a simulação, a Administração tem a faculdade atribuída pela legislação tributária de

⁴⁸ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...]”

⁴⁹ “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.”

⁵⁰ Para exemplificar a confusão desses institutos, podemos citar o “Caso Vera Cruz” (acórdão nº 1404-000.582 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF), em que a autoridade administrativa pleiteou a desconsideração de diversos negócios jurídicos, em virtude de simulação. No entanto o CARF entendeu que não ocorreu simulação, mas sim negócio jurídico indireto.

revisão de lançamento⁵¹, além disso, o parágrafo único do artigo 116 do CTN⁵² autoriza a desconconsideração de atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Diante disso, importante analisar esse instituto a fim de identificar o que se caracteriza ou não em simulação ou dissimulação, de forma a limitar o planejamento tributário pelo contribuinte.

Primeiramente, destaca-se que há divergência na doutrina quanto se os atos ou negócios jurídicos eivados de simulação seriam considerados como planejamento tributário abusivo ou considerados como evasão fiscal. No entanto, acompanhando o entendimento de Heleno Taveira Tôrres, a simulação deve ser considerada com ato elusivo, uma vez que a simulação é revestida por negócio lícito (sendo que apenas na desconconsideração do ato aparente é que se pode identificar o ato simulado, que também é lícito), mas que a ilicitude advém do *pactum simulationis* firmado entre as partes.⁵³

O Código Civil em seu artigo 167 define a simulação nos seguintes termos:

*“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.”*

Destaca-se primeiramente, que é pacífico o entendimento da existência de três elementos da simulação, quais sejam, a divergência intencional entre a declaração externada e o efeitos que se busca, o conluio (*pactum simulationis*) entre as partes do negócio (ou entre o declarante e o destinatário da vontade) e o objetivo de ludibriar terceiros. Dessa forma, a simulação é tida como uma mentira, pois há a desconformidade entre a vontade interna das partes e a vontade declarada externamente no negócio jurídico, como elucida Clóvis Beviláqua: “é uma declaração

⁵¹ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...]

⁵² 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 desconconsiderar 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.

⁵³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 180.

enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”⁵⁴, no mesmo sentido é o entendimento de Maria Helena Diniz⁵⁵.

Importante destacar também que a simulação pode ser absoluta ou relativa, como leciona Caio Mário Da Silva Pereira⁵⁶. Para o autor, a simulação seria absoluta quando a declaração de vontade não possui qualquer eficácia, ou seja, há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. Como, por exemplo, o casamento celebrado por quem não tem competência para tanto, caso em que a simulação encerra-se no próprio ato. Nesses casos não há outro negócio subjacente ao negócio simulado.

Por outro lado, na simulação relativa (mais comum no âmbito do planejamento tributário), também chamada de dissimulação, há a celebração de um negócio jurídico para ocultar outro negócio jurídico. Nesses casos há o ato simulado (vontade declarada), que se dá publicidade e o ato dissimulado (vontade real), que se pretende manter em segredo, de modo a enganar terceiros. Portanto, como se vê, nos casos em que há a simulação relativa, o Código Civil, no caput do artigo 167, resguarda o negócio jurídico dissimulado ao estabelecer que este subsistirá se válido na substância e na forma.

Destaca-se ainda que há manifestações doutrinárias no sentido de que é simulado o negócio jurídico que conter vício de causa. Nesse aspecto, a causa é a própria essência do negócio jurídico, sendo que a simulação seria a prática de atos não condizentes com a causa (função do negócio no ordenamento jurídico), de forma que a essência do negócio exteriorizado não se materializou na realidade. Para exemplificar, podemos citar que a causa do contrato de compra e venda é a transmissão da propriedade mediante o pagamento de um preço, enquanto que a entrega da posse por determinado período de tempo em troca de prestações de aluguel é a causa da locação. Frisa-se que a causa do negócio jurídico não se confunde com o motivo, que por sua vez são elementos constitutivos da causa, como será demonstrado mais adiante em tópico específico. Portanto, há teorias complementares para a verificação da existência de simulação nos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

⁵⁴ BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Campinas: Servanda, 2007. P. 310.

⁵⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. 26ª ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009.p. 496.

⁵⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 23. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 544

Nesse aspecto é que se dá grande parte das controvérsias acerca da desconsideração/requalificação de negócios jurídicos para fins fiscais, uma vez que a doutrina tributária se divide entre os que entendem que as hipóteses de simulação para fins fiscais restringem-se àquelas expressamente enunciadas no Código Civil e aqueles que defendem um conceito mais amplo de simulação⁵⁷.

2.3.1.2 Abuso de Direito

O instituto do abuso de direito também é importante de ser estudado, uma vez que é bastante invocado nas discussões acerca do planejamento tributário na requalificação dos atos e negócios jurídicos por parte da autoridade administrativa.

Primeiramente, destaca-se o artigo 187 do Código Civil que define o abuso de direito nos seguintes termos: “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.”

Portanto, o ordenamento jurídico brasileiro entende como ato ilícito os excessos no exercício de um direito, sendo que os limites entre o exercício regular e o abuso de um direito estão definidos no próprio artigo 187, quais sejam os limites impostos pelos fins econômicos normais e sociais, pela boa-fé e pelos bons costumes.

A discussão no âmbito tributário, mais especificamente quanto às atividades de planejamento tributário, diz respeito à possibilidade de utilização desse instituto para a consideração das atividades dos contribuintes em ilícitas, acarretando em desconsiderações e requalificações pela autoridade administrativa.

Portanto, há teorias no sentido de que há abuso de direito por parte do contribuinte ao agir lícitamente, aparentemente, mas com a intenção de causar dano a terceiro (no caso o Fisco e a sociedade de forma geral), nesse aspecto o abuso de direito decorreria do fato de se agir com falta de interesse legítimo ou com desvio de finalidade do direito exercido. Nessas teorias, haveria a violação aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

Marco Aurélio Greco defende que a teoria se aplicaria aos casos em que o único motivo de sua realização é a economia fiscal, inexistindo assim outro motivo para a realização do negócio jurídico, nos seguintes termos:

⁵⁷ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração de negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 86.

*“os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem caráter abusivo”*⁵⁸

Nesse sentido, Greco utiliza a ausência do propósito negocial, ou propósito extratributário, como elemento para o reconhecimento do abuso de direito. (a discussão acerca da necessidade de existência de um motivo extratributário para que se configure o planejamento tributário lícito será abordada em tópico específico no presente trabalho)

Por outro lado, há teorias que não acatam a aplicação do abuso de direito no âmbito do planejamento tributário, pois, segundo Heleno Tôrres, a manifestação da autonomia privada não é o exercício de um direito, mas de um poder normativo⁵⁹.

No mesmo sentido da inaplicabilidade do instituto em matéria de direito tributário caminha Luís Eduardo Shoueri, ao afirmar que para a existência do abuso de direito, deve haver a violação do direito de outro e, no caso de se evitar a ocorrência do fato gerador, nenhum direito foi violado, tendo em vista que o direito só surge para o Fisco com a ocorrência do fato gerador⁶⁰.

Isto posto, no presente trabalho, concluímos que para o efeito de se analisar a licitude dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com o objetivo da economia fiscal, não se deve utilizar o instituto do abuso de direito, uma vez que os atos e negócios praticados com tal finalidade (mesmo que seja a única, como será abordado de forma mais aprofundada em tópico adiante) não violam nenhum dos limites impostos pelo artigo 187 do Código Civil, bem como se caracteriza como um objetivo legítimo e constitucionalmente garantido.

2.3.1.3 Fraude à Lei

Importante também o estudo acerca do instituto da fraude à lei, pois também é muito invocado em discussões nos casos envolvendo o planejamento tributário e a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 224-226

⁵⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 115.

⁶⁰ SHOUERI, Luís Eduardo. Mesa de Debates: Planejamento Tributário, *Revista de Direito Tributário*. n. 113. p. 66-81 São Paulo: Malheiros. p. 78.

Primeiramente, destaca-se o artigo 166 do Código Civil⁶¹, que reza que são nulos os negócios jurídicos que tiverem por objetivo fraudar norma imperativa.

Em síntese, podemos afirmar que a fraude à lei consiste na violação indireta da lei, ou seja, é a obediência à literalidade da lei (*verba legis*), mas não ao seu espírito (*mens legis*)⁶², atingindo-se assim um fim indiretamente proibido pelo ordenamento.

A fraude à lei não se confunde com o abuso de direito, sendo que o abuso de direito pressupõe apenas a existência de uma regra permissiva, enquanto que a fraude à lei pressupõe a existência de uma norma que confere poder normativo privado, ou seja, “quanto ao abuso de direito, há exercício irregular de direito subjetivo. Na fraude à lei usa-se irregularmente a autonomia privada”⁶³.

Da mesma forma, a fraude à lei não se confunde com a simulação, ao passo que na simulação há a ocultação da violação da lei através de um negócio jurídico fictício, enquanto que na fraude à lei o ato praticado é real, sem que haja simulação ou ocultação.

Importante ressaltar a controvérsia sobre a necessidade da existência de intencionalidade para que se configure a fraude à lei. Ou seja, alguns defendem que a fraude à lei é objetiva (em que basta a violação indireta para que se configure a fraude à lei) e outros defendem que a fraude à lei seria subjetiva (em que a violação indireta apenas se configuraria na hipótese em que há a intenção de fraudar a lei). Em uma interpretação literal do dispositivo legal, verifica-se que o “objetivo” de se esquivar de lei imperativa é pressuposto para a caracterização da fraude à lei. Por outro lado, como sustenta Moreira Alves, deve se seguir a corrente da objetividade, uma vez que o elemento subjetivo já decorreria do princípio geral de que não se pode alegar ignorância da lei como base para seu descumprimento⁶⁴. Além disso, a exigência da intenção de evitar a lei imperativa, na prática aproximaria o instituto da fraude à lei com o instituto da simulação.

Na aplicação da fraude à lei no âmbito do planejamento tributário, há o entendimento de que há o ato lícito (exercício da autonomia privada), mas que na sua interpretação sistemática do caso em concreto, fica verificada a sua ilicitude ao

⁶¹ “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando [...] VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; [...]”

⁶² ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 68.

⁶³ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 104.

⁶⁴ ALVES, José Carlos Moreira. op. Cit. p. 69.

verificar a ausência de motivo diferente da economia de tributos. Essa hipótese cai na mesma ideia de uma das teorias da aplicação do abuso de direito no âmbito do planejamento tributário de que a licitude das atividades de planejamento tributário necessita de um propósito além da economia de tributos (tal necessidade será abordada de forma mais aprofundada em tópico específico mais adiante).

Da mesma forma do abuso de direito, há parte da doutrina que sustenta que não há fraude à lei no âmbito tributário, tendo em vista que a fraude existe apenas contra leis imperativas (regras obrigatórias ou proibitivas). Nesse aspecto a norma tributária não se insere no âmbito das normas imperativas, uma vez que “*não contém em sua estrutura a proibição de realização de qualquer fim, nem mesmo estabelece qualquer obrigação de consecução de determinado fim*”⁶⁵.

No mesmo sentido, Sasha Calmon considera que a autoridade administrativa utiliza o instituto da fraude à lei para desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos, uma vez que, no seu entendimento, ou a conduta é lícita (elisão fiscal) ou ilícita (evasão fiscal)⁶⁶.

Isto posto, concluímos que a utilização do instituto da fraude à lei no âmbito da desconsideração de atos e negócios jurídicos pela autoridade administrativa é equivocada.

2.3.2 Negócio Jurídico Indireto

Também é importante estudar o instituto do negócio jurídico indireto, uma vez que é muito citado nos casos que envolvem o planejamento tributário, principalmente como forma de defesa dos atos e negócios praticados por parte do contribuinte.

Primeiramente, destaca-se que não há definição legal para o negócio jurídico indireto. No entanto, a doutrina costuma definir os negócios jurídicos indiretos como aqueles que são utilizados para se chegar a uma finalidade diversa para as quais foram criados, ou seja, é quando há a utilização de um negócio jurídico tipificado no ordenamento jurídico, mas celebrado com finalidades distintas daquelas que geralmente decorrem de suas causas típicas.

⁶⁵ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração de negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 86.

⁶⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à Lei e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal*. Disponível na Internet: <<http://sachacalmon.wengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>>. Acesso em: 23 de junho de 2017

Para exemplificar, José Carlos Moreira Alves cita o negócio da compra e venda com pacto de retrovenda, que é um negócio utilizado como meio de contrair um empréstimo, de forma a oferecer uma garantia e se resguardar de perder o bem alienado em definitivo⁶⁷. Nesse exemplo é celebrado um contrato típico (compra e venda), mas com a utilização de cláusulas para obter resultados distintos (empréstimo) daqueles diretamente decorrentes do contrato típico. Portanto, é a expressão da autonomia privada ao utilizar dos meios oferecidos pelo ordenamento jurídico para se atingir os seus interesses econômicos. Tais atos não possuem qualquer ilegalidade, diferentemente da simulação relativa.

O negócio jurídico indireto e a simulação relativa não se confundem, uma vez que o negócio jurídico indireto seria um negócio sério e real, de fato querido pelas partes, em que a discrepância da finalidade estaria manifesta, enquanto que na simulação relativa, as partes se valem de um negócio jurídico para ocultar outro negócio jurídico (o dissimulado), nesse último, a discrepância da finalidade também estaria dissimulada.

Ou seja, enquanto na simulação relativa as partes mascaram um ato real usando a aparência de outro ato ilusório, nos negócios jurídicos indiretos, as partes recorrem a combinação de atos verdadeiros, reais e não ilusórios, de maneira a atingir uma finalidade particular, conforme a vontade declarada dos contraentes. Nesse aspecto, Emilio Betti⁶⁸ distingue ambos os institutos de acordo com a discrepância entre a causa típica do negócio e a finalidade prática pretendida pelas partes, de forma que enquanto nos negócios simulados há uma incompatibilidade nessa discrepância, nos negócios jurídicos indiretos há uma simples incongruência, mas a causa típica do negócio e a finalidade pretendida pelas partes são totalmente compatíveis entre si.

Isto posto, podemos concluir que a utilização de negócios jurídicos indiretos no âmbito tributário acarreta em uma economia lícita de tributos, caracterizando-se como elisão fiscal e, portanto, não sendo passível de requalificação pela autoridade administrativa com base nesse instituto exclusivamente.

2.3.3 Da Causa, Motivo e Propósito Negocial

⁶⁷ ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003. P. 14-17.

⁶⁸ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*, t. II, v. 1, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra Ed., 1969. p. 228-229.

Como visto nos tópicos anteriores, é utilizado o argumento de que tais atos ou negócios jurídicos são feitos com a única finalidade de se atingir uma economia fiscal para classificá-los como eivados de abuso de direito ou fraude à lei por parte de doutrinadores e pela autoridade administrativa, bem como, pode ser observada em diversas decisões do CARF (como será demonstrado mais adiante). Portanto imprescindível o estudo desse tópico, bem como delimitar a diferença entre causa, motivo e propósito negocial, concluindo por avaliar se o ordenamento jurídico brasileiro permite a desconsideração de atos e negócios com o único fundamento da ausência de “motivo extratributário”.

Primeiramente, salientamos que a jurisprudência do CARF caminha no sentido de que se deve haver uma busca de propósito negocial (ou seja, devem ser identificadas razões não fiscais) para que sejam caracterizados como lícitos os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. No entanto, esse entendimento está longe de ser pacificado, inclusive no próprio tribunal, sendo merecedor de fortes críticas, como demonstraremos adiante.

Antes de analisarmos se esse entendimento acima é correto ou não, convém destacar as diferenças entre causa e motivo, tendo em vista que é comum a confusão entre os dois conceitos.

Como já expostos em tópicos anteriores, a causa de um negócio jurídico corresponde à finalidade econômico-prática conferida pela lei a determinados institutos jurídicos, enquanto que o motivo consiste no foro íntimo das partes que celebram um negócio jurídico, ou seja o porquê das partes em celebrarem algum negócio jurídico. Moreira Alves classifica a causa e o motivo em causa objetiva e causa subjetiva, respectivamente, nos seguintes termos:

*“a causa de um negócio jurídico difere dos motivos que levaram as partes a realizá-lo. Com efeito, a causa se determina objetivamente (é a função econômico-social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico); já o motivo se apura subjetivamente (diz respeito aos fatos que induzem as partes a realizar o negócio jurídico). No contrato de compra e venda, a causa é a permuta entre a coisa e preço (essa é a função econômico-social que lhe atribui o direito objetivo; essa é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente, quaisquer que sejam os vendedores e quaisquer que sejam os compradores); os motivos podem ser infinitos (assim, por exemplo, alguém pode comprar uma coisa para presentear com ela um amigo). [...] A distinção entre causa e motivo é importante porque, em regra, a ordem jurídica não leva em consideração o último”.*⁶⁹

⁶⁹ ALVES, José Carlos Moreira. *O Direito. Introdução e Teoria Geral*. 13ª ed. ref. Coimbra: Almedina, 2005, p. 153.

Portanto, como se vê, a ordem jurídica não deve levar em conta os motivos pelos quais foi celebrado qualquer negócio jurídico, sendo que o que deve ser analisado é a legalidade e a licitude da operação e não os motivos subjetivos que levaram as partes a celebrarem tais negócios, inclusive se a economia fiscal foi ou não o único motivo.

Quanto à exigência de propósito negocial (diverso da economia fiscal), ressalta-se que já foi apreciada pelo Congresso Nacional uma Medida Provisória que tratava do tema (MP nº 66 de 29.8.2002 que foi, posteriormente, convertida na Lei nº 10637, de 30.12.2002). Tal Medida Provisória buscava dar efetividade ao parágrafo único do artigo 116 do CTN ao dispor acerca dos “procedimentos relativos à norma geral anti elisão”. No entanto, na ocasião o Congresso Nacional rechaçou por completo esses procedimentos, inclusive o parágrafo 1º do artigo 14 da referida MP⁷⁰ que considerava que para a desconconsideração dos atos e negócios jurídicos, a falta de propósito negocial deveria ser levada em conta. Portanto, podemos dizer que a última manifestação do legislador acerca da ausência de propósito negocial não acarreta em ilicitude, não podendo assim ser objeto de requalificação, pois se trataria de legítima elisão fiscal.

Tal argumento apontado acima seria suficiente para afastar a utilização da ausência de propósito negocial para a requalificação de atos e negócios jurídicos efetuados pelo contribuinte. No entanto, podemos citar Alessandro Broedel Lopes e Eliseu Martins que também criticam esse entendimento, nos seguintes termos:

*“pagar impostos e gerar empregos – somente para nos atermos e nos exemplos supra – são consequências da atividade empresarial e não apenas causas. Não faz sentido desqualificar uma ação empresarial porque esta tem como objetivo pagar menos tributos (...). Tal argumento não possui nenhuma lógica do ponto de vista econômico e não encontra respaldo na forma como estão sendo organizadas na sociedade moderna. Na realidade, podemos até ir mais longe e afirmar que buscar o menor custo tributário possível é obrigação do administrador de empresas”.*⁷¹

⁷⁰ “Art. 14. São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. § 1º Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou [...]”

⁷¹ LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do ágio baseado em rentabilidade futura – Algumas considerações contábeis. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dailética, 2012. V. 3, p. 70.

Por outro lado, há quem defenda que os atos e negócios jurídicos para ser validados necessitam de um propósito negocial ou motivo extratributário. Tal entendimento se fundamenta na capacidade contributiva e no princípio da solidariedade, além de se levar em conta o poder-dever da Administração constitucionalmente⁷² conferido de identificar, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Nesse sentido, podemos citar o entendimento de Sampaio Dória, que alega que para se validar um ato ou negócio jurídico, este deveria conter algum propósito “*de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária, que induza o indivíduo à prática de determinados atos que resulte economia fiscal*”⁷³.

No entanto, quanto à utilização de princípios como solidariedade social, capacidade contributiva e isonomia fiscal, para se aplicar a necessidade de motivo extratributário na requalificação de atos e negócios jurídicos no âmbito do planejamento tributário, consideramos descabida, uma vez que tal entendimento contraria valores e princípios constitucionais opostos do outro lado e que fundamentam o planejamento tributário, conforme já exposto em tópicos anteriores, quais sejam, a liberdade, a autonomia privada, a segurança jurídica, a legalidade, a proteção ao patrimônio, a liberdade econômica e a livre iniciativa⁷⁴.

Isto posto, concluímos por entender que o critério da existência de propósito negocial diverso da economia fiscal para desqualificação de atos e negócios jurídicos no âmbito das discussões acerca do planejamento tributário deve ser abandonado, uma vez que já foi apreciado pelo legislador e sua aplicação fere diversos valores e princípios constitucionais, além de gerar uma enorme insegurança jurídica aos operadores do direito na elaboração de práticas voltadas à economia tributária.

⁷² “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [...]”

⁷³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 75.

⁷⁴ *Planejamento tributário: análise de casos* / Andrea Silva de Oliveira ... [et al.] ; coordenação Leonardo Freitas de Moraes e Castro. - 1. Ed. – São Paulo: MP Ed., 2014. pp. 220-222

Capítulo III – Análise de Casos

No presente capítulo, faremos um estudo de casos envolvendo discussões acerca de atividades consideradas de elisão, evasão ou elusão, levando-se em conta decisões judiciais e principalmente administrativas, dando ênfase às decisões do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), tendo em vista que é o tribunal administrativo mais importante no que tange às discussões acerca de estruturações de atos e negócios jurídicos voltados a economia fiscal. Destaca-se que antes da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei Nº 11.491/09, o CARF era denominado de Conselho de Contribuintes, razão pela qual essa nomenclatura é utilizada nos julgados analisados.

Nos casos em questão são observados critérios utilizados pelo tribunal administrativo nas descon siderações e requalificações dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Dessa forma, podemos identificar a utilização de institutos já apontados no presente trabalho nos tópicos anteriores, bem como identificar as tendências de julgamento do referido Tribunal.

3.1. Caso Josapar x Caso Martins

Ambos os casos analisados nesse tópico consistem em discussões acerca da legitimidade da “incorporação às avessas”⁷⁵, ou seja, casos em que houve a reunião de duas empresas de um mesmo grupo econômico, sendo que uma das empresas é

⁷⁵ Ressalta-se que o termo “incorporação às avessas” foi originalmente cunhado para definir situações em que há a incorporação de uma empresa controlada por sua controladora.

deficitária e incorpora outra que é lucrativa. No entanto, apesar das semelhanças entre os casos, como será demonstrado, houve decisões distintas pelo tribunal administrativo, ou seja, enquanto que a estruturação do caso Josapar foi tida como ilícita, a estruturação efetuada pelo grupo Martins foi tida como planejamento tributário lícito. Portanto, interessante analisarmos as peculiaridades de cada um dos casos para entendermos o porquê das decisões opostas.

Primeiramente, ressalta-se que esse tipo de estruturação é utilizado por grupos econômicos como o objetivo de diminuir a tributação com relação ao Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, utilizando-se da compensação dos prejuízos fiscais de uma empresa com os lucros da outra, no momento da reunião. Tal compensação reduziria, portanto, a base de cálculo para a incidência dos tributos mencionados, gerando assim uma economia fiscal.

No entanto, verifica-se que o Brasil veda⁷⁶ a compensação de prejuízos da sucedida por parte da sucessora, nos casos de absorção do patrimônio via cisão, fusão ou incorporação. Nos termos do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87:

*“Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.
Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.”*

Portanto, visando não incorrer no disposto no referido artigo, o contribuinte busca agir de forma inversa, ou seja, com a empresa deficitária incorporando a lucrativa, de forma que não há a compensação de prejuízos fiscais da sucedida, mas sim a absorção do patrimônio da lucrativa por parte da deficitária. Foi justamente o que ocorreu em ambos os casos em tela. No entanto, no caso da Josapar a estruturação foi

⁷⁶ Essa compensação hoje vedada já foi permitida no Brasil pelo artigo 2º do Decreto-lei nº 1.598/77, mas foi revogado pelo Decreto-lei nº 1.648/78. Veja-se o artigo 2º do Decreto-lei nº 1.598/77: “Art 2º - Duas ou mais sociedades com sede no País podem optar pela tributação em conjunto, desde que satisfaçam aos seguintes requisitos: I - sejam a sociedade de comando e uma ou mais afiliadas de grupo de sociedades constituído nos termos do Capítulo XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; ou II - uma controle a outra, ou outras, e a controladora seja titular, direta ou indiretamente, de 80% ou mais do capital com direito a voto da sociedade ou sociedades controladas. § 1º - Somente podem optar pela tributação em conjunto as sociedades cujos exercícios sociais terminem na mesma data, que estejam sujeitas à alíquota geral de 30% e que satisfaçam aos requisitos deste artigo no término do período-base da incidência do imposto anual e no início do exercício financeiro em que o imposto for devido. § 2º - Não serão computadas, para efeito de determinar a porcentagem de que trata o item II, as ações com direito a voto em tesouraria, as quotas liberadas de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, e, no caso de participação recíproca entre controladas, as ações com direito a voto ou quotas do capital de uma controlada possuídas pela outra.”

invalidada, enquanto que no caso Martins, a estruturação foi tida como lícita, como podemos extrair das ementas dos acórdãos:

- a) Acórdão nº 103-21046, publicado em 16/10/2002, referente ao processo de nº 11040.001472/96-36, cujo contribuinte é Josapar Joaquim Oliveira SA Participações e a relatoria de Paschoal Raucci:

“INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um **negócio jurídico indireto**, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, **ai não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo.** [...] (Publicado no D.O.U. de 28/11/02).” (GRIFOS NOSSOS)

- b) Acórdão nº CSRF/01-05.413, publicado em 20/03/2006, referente ao processo de nº 10675.003870/2002-21, cujo contribuinte é Martins Comercio e Serviços De Distribuição S/A e a relatoria de Dorival Padovan:

“IRPJ – **INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS** – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada **“incorporação às avessas”**, não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, **não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva**, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas. Recurso especial negado.” (GRIFOS NOSSOS)

Ressalta-se que, no caso Josapar, após as discussões na esfera administrativa, o contribuinte derrotado, ingressou na esfera judicial tentando reverter o resultado, no entanto, também não obteve êxito na esfera judicial, passando por decisões do Tribunal Regional federal da 4ª Região e pelo Superior Tribunal de Justiça, findando no trânsito em julgado. Quanto ao caso Martins, não houve discussão no âmbito judicial, uma vez que o contribuinte saiu vencedor no âmbito administrativo e, como já apontado no tópico do procedimento administrativo, a decisão administrativa vincula a autoridade fiscalizadora, não permitindo a rediscussão na esfera judicial.

Portanto, em suma, a estruturação praticada no caso Josapar foi tida como simulação relativa (entendimento que foi mantido até o trânsito em julgado no âmbito judicial), enquanto que, no caso Martins, foi reconhecido que a operação “teve por

escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas” e não pode ser tipificada como simulada ou abusiva.

3.1.1. Análise Comparativa

a) Caso Josapar:

i) Autuação:

Autoridade administrativa entendeu que na realidade dos fatos, teria sido a Suprarroz (empresa lucrativa) a incorporadora da Suprema (empresa deficitária) e não o contrário, como indicava o contribuinte e os negócios efetuados pelo contribuinte, restando configurada a simulação, sendo assim, a compensação estaria vedada pelo artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87.

Concluindo com o auto de infração para exigir os tributos correspondentes aos prejuízos indevidamente compensados, com aplicação de juros de mora e multa agravada de 300%⁷⁷.

ii) Argumentos do contribuinte:

O contribuinte argumentou, em suma, no âmbito administrativo e posteriormente no judicial, que as operações foram realizadas seguindo os ditames legais, inexistindo qualquer irregularidade, e, portanto, tanto a incorporação, quanto a compensação realizadas, são práticas legítimas.

Sustentou que, no caso da incorporação realizada, não há vedação à compensação de prejuízos fiscais e que a incorporação teve como contexto reestruturações e mudanças promovidas pelo grupo Josapar dentro de uma conjuntura econômica em que era necessário simplificar e racionalizar as atividades do grupo.

Alegou ainda que, tanto a jurisprudência, quanto a legislação, admitem como lícitas as operações com finalidade de economia fiscal, como no caso em tela. Ressaltou que não houve simulação nas operações, mas sim negócio jurídico indireto e que a incorporação não ocorreu somente no mundo jurídico, mas também no mundo fático, uma vez que houve a efetiva extinção da empresa incorporada.

iii) Decisões:

⁷⁷ A multa não será objeto de análise aprofundada do presente trabalho, porém ressalta-se que foi reduzida de ofício na primeira instância para o percentual de 150% em decorrência do art. 44 da Lei nº 9.430/96, c/c alínea “c”, inciso II, do art. 106 do CTN. Posteriormente, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa de lançamento *ex officio*, por entender que não restou demonstrado o “evidente intuito de fraude” exigido na lei, uma vez que houve “o atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal”, caracterizando-se assim a intenção de economia fiscal por meios supostamente elisivos, caso em que não se verifica a má-fé.

Entre os argumentos levantados nas decisões administrativas e judiciais, destacamos os seguintes pontos: foi reconhecido que o ordenamento jurídico brasileiro permite que o contribuinte utilize procedimentos elisivos, evitando a ocorrência do fato gerador, mas desde que seja feito por meios lícitos e diretos e que, se forem praticados atos ilícitos e/ou após a ocorrência do fato gerador, ocorre a evasão fiscal;

Entendeu-se que não era caso de planejamento tributário lícito, por estar diante de uma simulação, por haver declaração enganosa com o objetivo de produzir efeito diferente daquele que se indicou (exteriorização da vontade diferente da vontade real e efetiva), levando-se em conta a existência de muitos indícios nesse sentido;

Foi reconhecido que a empresa incorporadora não possuía efetiva existência que justificasse a incorporação, uma vez que estava inativa e não possuía sede;

Foi destacado também que a administração da incorporadora foi assumida integralmente pelos administradores da incorporada;

Destacou-se que a razão social e o domicílio da empresa após a incorporação são os mesmos da empresa incorporada.

b) Caso Martins:

i) Autuação:

Autoridade administrativa entendeu que na realidade dos fatos, teria sido a Armazéns Martins (empresa lucrativa) a incorporadora da Marbo (empresa deficitária), ato dissimulado, e não o contrário, como indicava o contribuinte: Marbo incorporando Armazéns Martins, ato simulado. Dessa forma, considerando o ato real (ato dissimulado), a compensação estaria vedada nos termos do art. 509 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94⁷⁸.

Concluiu por efetuar o lançamento de exigência tributária decorrente da redução do lucro real pela indevida compensação de prejuízos da incorporada, com a aplicação da penalidade qualificada, nos termos do art. 992, II, do RIR/94.⁷⁹

⁷⁸ “Art. 509. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.” Ressalta-se que o dispositivo foi revogado pelo decreto nº 3.000, de 26.3.1999, no entanto a referida compensação continua proibida pelo ordenamento jurídico, como já exposto.

⁷⁹ “Art. 992. Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº 8.218/91, art. 4º): [...] II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” O dispositivo transcrito foi revogado pelo decreto nº 3.000, de 26.3.1999. Ademais, a multa não será objeto de análise aprofundada do presente trabalho, no entanto destaca-se que não houve a condenação, uma vez que no Caso Martins foi reconhecido o planejamento tributário como legítimo em última instância administrativa.

ii) Argumentos do contribuinte:

Nas instâncias administrativas em que houve a apreciação da lide, o contribuinte alegou, no mérito, que o negócio jurídico contestado foi realizado por razões econômicas e administrativas como instrumento de reorganização societária com o objetivo de alcançar maior eficiência e menor custo operacional, ou seja, o propósito da incorporação foi otimizar os procedimentos de exploração dos negócios com a gestão conjunta das sociedades, reduzindo custos, através do compartilhamento de pessoal, infraestrutura e atividades de transporte.

Alegou que inexistia determinação legal de que somente empresas maiores e mais lucrativas incorporem sociedades menores.

Alegou que não há que se falar em simulação, uma vez que a incorporação foi completamente implementada (o ato não é ficto) e não existe propósito disfarçado no negócio sob exame, também não houve a tentativa de ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador e a referida incorporação ocorreu no mundo fático, uma vez que as atividades antes desenvolvidas pela incorporada estão sendo agora desenvolvidas pela incorporadora que ainda continuou desempenhando suas atividades originais.

Alegou ainda que havendo duas alternativas igualmente lícitas (a incorporação da empresa deficitária pela empresa lucrativa e a incorporação da empresa lucrativa pela empresa deficitária), cabe ao contribuinte escolher a menos onerosa, uma vez que ninguém é obrigado a seguir caminhos que causem gravames adicionais ou excessivos.

iii) Decisões:

As decisões nas três instâncias administrativas não foram no mesmo sentido, temos que em primeiro grau foi reconhecida a existência da simulação, enquanto que nas decisões da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais foi reconhecida a licitude das operações.

Portanto, em primeira instância, foi decidido que não houve simulação absoluta, pois efetivamente pretendeu-se realizar a incorporação, mas houve simulação relativa, pois restou demonstrado que o negócio jurídico declarado (Marbo incorporando Martins) é diverso do negócio jurídico real (Martins incorporando Marbo), e teve como único fim enganar o Fisco.

Decidiu que a simulação consiste nas cláusulas do contrato aparente, de forma que a lucrativa deveria constar na posição jurídica de incorporadora, enquanto que a deficitária deveria estar na posição jurídica de incorporada, pois sua identidade

desapareceu após o ato. Como indicadores da simulação, elencou a denominação, o nome fantasia, a imagem, a logomarca, o domicílio, o objeto social e os administradores. Ressaltou que não devem ser analisados os propósitos negociais ou econômicos, por se tratar de simulação.

De forma diversa, foi o entendimento das demais instâncias que decidiram que a operação praticada pelo contribuinte não viola o ordenamento jurídico e se trata de legítimo planejamento tributário.

Foi fundamentado nas decisões que as regras que tratam das operações de cisão ou de incorporação de sociedades não proíbem a chamada “incorporação às avessas”, ou seja, não há vedação quanto à empresa detentora de prejuízos fiscais figurar na qualidade de incorporadora e, da mesma forma, não há proibição da adoção do nome comercial e da sede da empresa incorporada após a incorporação.

Destacaram que, apesar da não vedação da operação pelo ordenamento jurídico, não se trata de norma de absoluta permissividade, sendo uma liberdade limitada, uma vez que as operações se justificam apenas se realmente se tratarem de verdadeiras operações societárias, envolvendo efetivas empresas ou negócios e não apenas fruto de “contratos”.

Foi ressaltado que, no presente caso, a operação realizada teve como objetivo a não perda de prejuízos fiscais acumulados na incorporadora, no entanto, também houve a existência de propósito negocial maior de reorganização societária, uma vez que procurou atingir objetivos possíveis, legítimos, sem afrontar a legalidade, mormente porque os atos praticados visaram melhor eficiência de suas operações.

Ressaltaram, ainda, que as empresas sempre estiveram sob o controle comum de um mesmo grupo e se tratavam de empresas regulares e operativas e, portanto, não há nenhuma violação ao ordenamento jurídico, não podendo se tipificar a operação como fraudulenta, simulada ou abusiva.

Destacaram ainda que a escolha da denominação comercial ou sede resultante da operação, por si só, não possui o condão de caracterizar a operação como simulada e que a utilização de um nome ou sede diferente não acarretariam em nenhuma mudança do ponto de vista societário, econômico ou tributário.

Conclui por destacarem que a operação foi realmente realizada por empresas operantes e que resultou da operação maior eficiência e redução de custos e, portanto, não se verifica nenhuma violação ao ordenamento jurídico, uma vez que o ordenamento jurídico não repudia o planejamento tributário.

c) Comparação:

Comparando os casos analisados, concluímos que apesar de as operações realizadas nos casos em tela se tratarem de “incorporação às avessas”, ou seja, a incorporação de uma empresa lucrativa por uma empresa deficitária, dentro de um mesmo grupo econômico e que a atuação da autoridade administrativa se deu no mesmo sentido de requalificar as incorporações invertendo os sujeitos das operações e procedendo com a cobrança do tributo delas decorrentes, nota-se diferenças em ambos os casos que foram fundamentais para a caracterização do caso Josapar como simulação relativa e do Caso Martins como planejamento tributário.

Antes de adentrarmos nas referidas diferenças, convém analisar a presença de pontos convergentes nas decisões de ambos os casos, tais como o reconhecimento do direito do contribuinte ao planejamento tributário desde que por meios lícitos e a não vedação da operação de incorporação às avessas pelo ordenamento jurídico, desde que a operação realmente ocorra no mundo fático, sem nenhuma violação ao ordenamento jurídico.

Quanto às diferenças principais nas operações que acarretaram nas decisões distintas, podemos citar o fato de que, enquanto no caso Martins houve a incorporação de duas empresas efetivamente operantes e regulares, no caso Josapar a empresa deficitária que figurou como incorporadora não tinha efetiva existência, pois estava inativa e não possuía sede (a empresa incorporadora, no ano anterior à incorporação, havia alienado a sede e seu maquinário operacional a terceiros).

Destaca-se ainda que, no Caso Martins, houve o reconhecimento de propósito negocial além da economia fiscal, ou seja, a existência de razões empresariais para a reorganização societária, razões essas que efetivamente se concretizaram, quais sejam, a redução de custos e melhoria na eficiência.

Portanto, destaca-se que no Caso Josapar a simulação foi reconhecida diante da existência de diversos indícios de simulação, tal como a utilização de empresa inoperante, enquanto que no Caso Martins a simulação (ou qualquer outra violação) não restou comprovada, uma vez que se tratava de empresas efetivamente operativas que buscaram a melhor forma para se reorganizar utilizando procedimentos lícitos e sem violar o ordenamento jurídico com objetivos que iam além da economia fiscal.

3.1.2. Conclusão

Observando os diversos pontos e argumentos levantados pelas partes em ambos os casos, bem como os fundamentos das decisões em comento, podemos concluir que

o ordenamento jurídico permite a incorporação de uma empresa lucrativa por uma deficitária, ainda que dentro de um mesmo grupo econômico, por ausência de vedação expressa, baseado no princípio da legalidade. Portanto, a autoridade administrativa não pode requalificar todas as operações de “incorporação às avessas”, mas somente aquelas em que houver algum vício que invalide os atos e negócios jurídicos.

Além disso, podemos destacar os indícios observados em ambos os casos para verificar se há ou não a presença de simulação (vício mais comum nesse tipo de operação), quais sejam, as características das empresas envolvidas na operação e a empresa resultante (como denominação, nome fantasia, imagem, logomarca, objeto social e os integrantes da administração), o porte das empresas envolvidas e se trata-se de empresas efetivamente ativas, bem como analisar a existência ou não de propósitos negociais motivadores da operação além da economia fiscal. Por óbvio, os indícios citados são exemplificativos, podendo ser analisando diversos outros elementos e características que possam levar a verificação da existência de simulação ou outro vício nos negócios jurídicos.

Extraí-se das decisões, portanto, que a operação de “incorporação às avessas” não pode ser invalidada genericamente, devendo se analisar caso a caso e se não verificado qualquer vício, a operação é perfeitamente válida, desde que presentes razões negociais além da economia fiscal, caracterizando-se como legítimo planejamento tributário.

CONCLUSÃO

Diante de uma intensa divergência doutrinária e jurisprudencial acerca dos limites da licitude e da desconsideração dos atos e negócios praticados pelo contribuinte com a intenção de evitar, reduzir e/ou postergar a incidência de tributos, bem como a importância e relevância do tema atualmente, o presente trabalho teve como objetivo principal identificar quais são esses limites e quais critérios comumente utilizados para identificá-los.

Com a identificação dos referidos limites, há uma maior segurança jurídica para o contribuinte ao praticar os atos e negócios jurídicos com o objetivo de reduzir o impacto da carga tributária, uma vez que pode proceder de forma a diminuir ao mínimo a possibilidade de autuações por parte da autoridade administrativa fiscalizadora.

Pelo exposto no presente trabalho, em contrapartida às diversas divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema, primeiramente destacamos um ponto convergente, que é o direito ao contribuinte de exercer o planejamento tributário. Como podemos concluir, o ordenamento jurídico permite ao contribuinte proceder como melhor entender e optar pela estruturação dos seus negócios que acarretará numa menor incidência da carga tributária no exercício de sua autonomia privada, conforme estabelecido na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, nos quais se destaca o princípio da legalidade, que estabelece que ninguém poderá ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

No entanto, é consenso também que o direito do contribuinte de proceder com condutas voltadas a reduzir a incidência da carga tributária não é absoluto, irrestrito e ilimitado, encontrando limites no próprio ordenamento jurídico. Apesar de ser pacífica a existência de tais limitações, a maior divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do tema se encontra em definir quais sejam esses limites.

Quanto à definição dos referidos limites ao planejamento tributário, concluímos que a administração tributária tem o poder-dever de proceder com as medidas necessárias através do correto procedimento administrativo quando verificadas, através da fiscalização, algumas situações estabelecidas pela Constituição Federal e pela legislação tributária. Essa autorização legal é identificada, principalmente no artigo 149, VII do CTN que reza que a autoridade administrativa pode efetuar e rever de ofício o lançamento nos casos em que se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação. Concluimos que as primeiras limitações aos atos e negócios jurídicos passam por não estarem eivados de vícios e defeitos estabelecidos pelo Código Civil, entre eles a simulação, abuso de direito e fraude à lei.

Quanto à simulação, concluímos que é uma das figuras que mais aparecem nas autuações por parte da autoridade administrativa na requalificação dos negócios jurídicos efetuados pelo contribuinte e que, se efetivamente comprovado que há a simulação, o negócio jurídico não é válido, podendo ser desconsiderado. A divergência se dá na verificação de simulação em determinadas situações, principalmente nos casos em que há o chamado “vício de causa”, ou seja, os atos e negócios não condizem com a função do negócio jurídico no ordenamento jurídico. No entanto, concluímos que nos casos em que houver a utilização de um negócio jurídico tipificado no ordenamento jurídico, mas celebrado com finalidades distintas daquelas que geralmente decorrem de suas causas típicas, e desde que se trate de um negócio jurídico sério, real e de fato querido pelas partes, não se caracteriza a simulação, mas sim um negócio jurídico indireto, caso em que se configuraria o planejamento tributário, não sendo passível de requalificação pela autoridade administrativa.

Quanto ao abuso de direito, destacamos que há grande divergência quanto à sua aplicação no âmbito do planejamento tributário, de forma que parte da doutrina entende que há a possibilidade de se utilizar a figura do abuso de direito para desqualificar ato e negócios do contribuinte nos casos em que eles forem praticados com a intenção de causar dano ao Fisco, ou com única motivação a economia fiscal, caso em que se agiria com falta de interesse legítimo ou com desvio de finalidade, caracterizando o abuso de direito. Por outro lado, há parte da doutrina que entende não haver abuso de direito, uma vez que nenhum direito foi violado, pois o direito só surge para o Fisco com a ocorrência do fato gerador. Ademais, a falta de motivo

extratributário não viola nenhum dos limites do artigo 187 do Código Civil, que trata do abuso de direito.

Quanto à fraude à lei, entendida como a violação indireta à lei imperativa, concluímos não se aplicar no âmbito do planejamento tributário, pois a norma tributária, no âmbito do planejamento tributário, não se caracteriza como norma imperativa, além disso, a verificação da violação indireta à lei se dá com base na inexistência de motivo diverso da economia fiscal, o que entendemos como equivocado.

Quanto ao propósito negocial, verificamos que sua ausência é muito utilizada pela autoridade fiscalizadora e nas decisões administrativas envolvendo planejamento tributário. Verificamos também que a ausência de motivo diverso da economia fiscal na consecução dos atos e negócios é usada como fundamento para se caracterizar os vícios nos negócios jurídicos, como o abuso de direito, a fraude à lei e a simulação. No entanto, apesar de ampla utilização por parte da doutrina e da jurisprudência, concluímos por entender que não deve ser utilizado como único critério para a desconconsideração dos atos e negócios jurídicos, pois a utilização de tal argumento viola os princípios que fundamentam o planejamento tributário, uma vez que o ordenamento jurídico não proíbe a organização dos atos e negócios jurídicos com o único objetivo de economia fiscal, pelo contrário, tal proibição já foi apreciada pelo poder legislativo e foi rechaçada.

Ao proceder com a análise comparativa de casos envolvendo planejamento tributário, concluímos que a linha que separa o legítimo planejamento tributário da organização e execução dos negócios eivados de vícios, e, portanto contestáveis pelo fisco, é tênue. Ademais, concluímos que apesar de não ser unânime no âmbito do CARF, o propósito negocial ainda é utilizado para fundamentar a licitude ou ilicitude dos atos e negócios autuados pela autoridade administrativa. E por fim, concluímos que a incorporação de uma empresa lucrativa por uma deficitária não é proibida pelo ordenamento jurídico e não será desconconsiderada nos casos em que se verificar a presença de propósito negocial e a inexistência de qualquer vício.

Ante todo o exposto, chegamos à conclusão de que, no nosso entender, os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte voltados a obtenção de uma menor incidência tributária só podem ser desconconsiderados se provado que o procedimento foi simulado, ou seja, houve a dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Independente da

existência ou não de propósito negocial (diverso da economia fiscal), ou seja, não há que se falar em abuso de direito ou fraude à lei no âmbito do planejamento tributário.

No entanto, analisando o posicionamento majoritário da doutrina e da jurisprudência administrativa e judicial, podemos estabelecer que, para que se proceda com a referida desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a intenção de economia fiscal, também deve se comprovar a existência de vícios, podendo se considerar como fundamento e indícios da existência de determinado vício, a inexistência de motivo diverso da economia fiscal para a consecução de determinados negócios, podendo se utilizar dessa forma das figuras da simulação, fraude à lei e abuso de direito para a referida desconsideração.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* – 9. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

ALVES, José Carlos Moreira. *As figuras correlatas da elisão fiscal*. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

_____. *Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação*. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

_____. *O Direito. Introdução e Teoria Geral*. 13ª ed. ref. Coimbra: Almedina, 2005.

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

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BEKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.

BETHONICO, Cátia Cristina de Oliveira. *O processo administrativo tributário: fases e dinâmica*. Âmbito Jurídico. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7320>. Acesso em: 29 jun 2017.

BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*, t. II, v. 1, tradução de Fernando de Miranda, Coimbra: Coimbra Ed., 1969.

BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Campinas: Servanda, 2007.

BONFANTI, Cristiane; SIMÃO, Edna. Carga tributária sobe e alcança 32,66% do PIB em 2015. *Valor Econômico*, 21 set 2016. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2536/Carga-tributaria-sobe-e-alcanca-32-66-do-PIB-em-2015>>. Acesso em: 05 jul 2017.

BRASIL, Código Civil. *Lei nº 10.406 de janeiro de 2002*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 25 jun 2017.

BRASIL, Código Tributário Nacional. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 13 abr 2017.

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

BRASIL, *Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994*. Aprova o regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1041.htm>. Acesso em: 3 jul 2017.

BRASIL, *Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987*. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos de determinar o lucro real, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2341.htm>. Acesso em: 10 jul 2017.

BRASIL, *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 10 jul 2017.

BRASIL, *Medida Provisória Nº 449, de 3 de dezembro de 2008*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm>. Acesso em: 9 jul 2017.

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 desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 8 jul 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Acórdão nº 103-21046*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 jun 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Acórdão nº 107-07596*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 7 jun 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Acórdão nº CSRF/01-05.413*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 8 jun 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Cadeia de Valor da Recita Federal*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1>>. Acesso em: 27 jun 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Fiscalização Tributária e Combate a ilícitos*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1/fiscalizacao-tributaria-e-combate-a-ilicitos>>. Acesso em: 27 jun 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. – 24ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO. Leonardo Freitas de Moraes e. (Coord.) *Planejamento tributário: análise de casos* 1ª. Ed. São Paulo: MP, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. *Fraude à Lei e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário – Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal*. Disponível na Internet: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>>. Acesso em: 23 de junho de 2017

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional* . 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Planejamento tributário*. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. 26ª ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: José Buskatsky, 1977.

FERREIRA, Ricardo J. *Manual do ICMS do Estado de São Paulo*. São Paulo: Editora Ferreira, 2006. Disponível em:
<http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/ICMS-SP_PROCESSO_ADM_TRIB.pdf>. Acesso em 29 jun 2017.

FONSECA, Marcelo da. Imposto no Brasil é alto, mas o retorno em serviços é baixo. *Estado de minas*, 03 abr 2017. Disponível em:
<http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/04/03/internas_economia,859247/imposto-no-brasil-e-alto-mas-o-retorno-em-servicos-e-baixo.shtml>. Acesso em: 05 jul 2017.

GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração de negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. _____. São Paulo: Dialética, 2004.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão no Direito Tributário Internacional. In: *Planejamento fiscal: teoria e prática*, v. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do ágio baseado em rentabilidade futura – Algumas considerações contábeis. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias – tema: elisão e evasão fiscal*, v. 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 23. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

RODRIGUES, Fabícia Daniele Soeiro. *Do Contencioso administrativo ao processo judicial tributário, com vistas ao âmbito Federal, Estadual (Estado do Pará) e Municipal (Município de Belém)*. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 5, no 206. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1647>> Acesso em: 29 jun 2017.

ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988.

SHOUERI, Luís Eduardo. Mesa de Debates: Planejamento Tributário, *Revista de Direito Tributário*. n. 113. p. 66-81 São Paulo: Malheiros.

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1954.

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

_____. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: Oliveira Rocha, Valdir de (Coords.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 5, São Paulo: Dialética, 2001. p. 103.

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

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Elisão e evasão. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*, n.13. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.