**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS**
**ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**
**GRADUAÇÃO EM DIREITO**

CAROLINA DOS SANTOS BUSCACIO

# O ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA FEDERAL NOS ÚLTIMOS 10 ANOS SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Rio de janeiro,

2019

CAROLINA DOS SANTOS BUSCACIO

# O ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA FEDERAL NOS ÚLTIMOS 10 ANOS SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciência Jurídica da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: José Carlos Vasconcellos dos Reis.

RIO DE JANEIRO,

2019

CAROLINA DOS SANTOS BUSCACIO

# O ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA FEDERAL NOS ÚLTIMOS 10 ANOS SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciência Jurídica da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em de julho de 2019.

Banca Examinadora:

_____

Prof. José Carlos Vasconcellos dos Reis (Orientador)

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

_____

Prof.

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

_____

Prof.

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

# AGRADECIMENTOS

Não poderia terminar esse ciclo sem agradecer algumas pessoas que tiveram importante participação para que esse glorioso momento finalmente pudesse chegar.

Ao meu saudoso avô, que nos deixou em setembro de 2018, e foi a inspiração para a carreira que escolhi. Não existem palavras suficientes que possam exprimir todo o meu agradecimento por tudo que fez e ainda faz por mim.

À minha família, base de tudo, que sempre me apoiou e nos momentos de fraqueza me reergueram. Sem eles eu nada seria.

Aos meus amigos da UNIRIO, Beatriz, Clara, Diogo, Felipe, Gabriella, Pedro, Renata e Yeda, que sem eles definitivamente não conseguiria enfrentar as dificuldades encontradas durante o longo caminho de 5 (cinco) longos anos e que nesse momento se mostram pequenos demais diante da felicidade de podermos todos terminar o que começamos juntos em 2014.2.

Meu eterno agradecimento aos amigos que a 2014.2 me trouxe. Juntos passamos – e ainda enquanto escrevo essas linhas – pelos momentos cruciais e juntos os vencemos. Nos momentos de dificuldade, o alento de poder contar com pessoas que estavam – e estão – na mesma situação que eu.

Não poderia também deixar de agradecer à UNIRIO, que me proporcionou encontrar pessoas maravilhosas que marcaram a minha vida e que levo comigo para a vida.

Às minhas amigas da PUC, Anna Maria, Juliana, Luiza, Manuela, Manuella e Sophia, por terem me feito quebrar barreiras e estereótipos, por me terem auxiliado a me tornar uma mulher melhor e mais forte e me mostrado lutas que antes a cegueira social não me permitia. Obrigada amigas pela democracia. Levo os 6 (seis) meses de convivência para sempre.

Às minhas amigas de colégio, Alessandra, Camille e Luísa, que sempre estiveram comigo e depois de tantos anos continuam presentes. Vocês são as melhores do mundo e a minha definição de amizade, obrigada por tanto.

Aos amigos que a vida nos traz de presente, aqui - diferentemente de como fiz anteriormente - não vou nomeá-los, pois poderia cair no esquecimento e ser injusta. O acaso da vida nos apresentou e a amizade, companheirismo, risadas, histórias e momentos nos uniu. A vida com vocês ganha outras cores e um dia ordinário se torna extraordinário.

Aos acasos da vida que se tornam os mais incríveis, meu maior agradecimento.

## RESUMO

BUSCACIO, Carolina dos Santos. **O ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA FEDERAL NOS ÚLTIMOS 10 ANOS SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2019.** Trabalho de Conclusão de Curso 2. (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

No estudo do presente trabalho monográfico, será abordado o tema controverso no âmbito do direito tributário, acerca do planejamento tributário. Serão abordados os conceitos tributários que giram em torno da prática dessa importante ferramenta de redução de tributos, como a "evasão" e "elisão" fiscais, como também dos termos que giram em torno dessas duas figuras, como a simulação, a dissimulação, o abuso de direito, a fraude à lei e o propósito negocial. Para então serem analisadas as fases do debate acerca do tema, formuladas por Marco Aurélio Greco e como elas influenciam a jurisprudência do Conselho Administrativo da Receita Federal (CARF) durante os últimos 10 (dez) anos.



**PALAVRAS-CHAVES:** planejamento tributário – evasão fiscal – elisão fiscal – planejamento tributário abusivo – simulação – dissimulação – abuso de direito – propósito negocial – fraude à lei

## ABSTRACT

BUSCACIO, Carolina dos Santos. **THE UNDERSTANDING ADMINISTRATIVE TAXAPPEALS COUNCIL IN THE LAST 10 YEARS ON TAX PLANNING. 2019.** Graduation Course 2. (Graduation in Law) - Federal University of the State of Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

In the study of the present monographic work, the controversial subject will be approached in the scope of the tax law, about the tax planning. The tax concepts that revolve around the practice of this important tax reduction tool, such "evasion" and "elision", as well as the terms that revolve around these two figures, such as simulation, dissimulation, abuse of law, fraudulent law and business purpose. In order to analyze the phases of the debate on the topic, formulated by Marco Aurélio Greco and how it influence the jurisprudence of the Administrative Taxappeals Council (CARF) during the last 10 (ten) years.



**KEYWORDS:** tax planning – tax evasion – tax avoidance – abusive tax avoidance – simulation – dissimulation – abuse of right – business purpose – fraudulent evasion

**SUMÁRIO**

**INTRODUÇÃO** ..... 8

2. **EVASÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL. CONCEITOS.** ..... 12

3. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA** ..... 21

3.1. **CONCEITO** ..... 21

3.2. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO OU AGRESSIVO** ..... 22

3.3. **AS TRÊS FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SEGUNDO MARCO AURÉLIO GRECO, E A MUDANÇA JURISPRUDENCIAL DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA FEDERAL (CARF)** 24

3.3.1 **PRIMEIRA FASE – LIBERDADE, SALVO SIMULAÇÃO** ..... 24

3.3.1 **SEGUNDA FASE – LIBERDADE, SALVO PATOLOGIAS** ..... 27

3.3.1. **TERCEIRA FASE – LIBERDADE, COM CAPACIDADE CONTRIBUTIVA** ..... 31

4. **ATUAÇÃO DO FISCO – FISCALIZAÇÃO DA SECRETARIA FEDERAL DA RECEITA FEDERAL** ..... 33

5. **ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS DO CARF NOS ÚLTIMOS 10 ANOS** ..... 37

**CONCLUSÃO** ..... 59

**REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS** ..... 61

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico pretende formularar delimitações do alcance da legalidade do planejamento tributário, que perpassa os limites impostos pela legislação para a realização de negócios comerciais, financeiros, societários, que podem reduzir a carga tributária dos contribuintes e, por conseguinte, as distinções entre a evasão ilícita (simulação) e a elisão lícita, que, como será demonstrado aqui, encontram sérias dificuldades de balizamentos do que seria considerado como planejamento tributário lícito ou não pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), principalmente na análise de decisões durante 10 (dez) anos.

A presente análise inicia-se pela Constituição Federal, que prevê em diversos artigos a liberdade econômica para realização de negócios (art. 1º, inciso IV, art. 5º, inciso II e art. 170, caput, todos da CRFB/88) como um dos direitos fundamentais assegurados, desde que não sejam contrários ao que dispõem os textos legais, ou seja, desde que não haja nenhuma ilicitude nas ações praticadas.

Nesse sentido, a livre iniciativa, princípio que regula toda a atuação empresarial, resta devidamente observada quando a sociedade empresária se planeja para o alcance de uma série de objetivos.

Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa assevera que:

> A livre iniciativa e o planejamento tributário se relacionam na medida em que ambos decorrem do exercício de liberdade no contexto de uma atividade empresarial, na escolha de um procedimento ou forma de negócio menos onerosa, do ponto de vista impositivo, do que se realiza de outro modo, no exercício da atividade econômica particular. Tais procedimento são realizados com base no direito de o empresário auto organizar-se, procurando sempre uma melhor eficiência administrativa, o que inclui a tributária, e que se submete apenas à Lei. Assim na ausência de dispositivo legal em contrário, o planejamento tributário é garantido como corolário da livre iniciativa, já que sempre buscará um incremento de resultados econômicos, ainda que decorrentes da redução da carga tributária.[1]

Nesse mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto discorre que:

> Os contribuintes têm o direito, constitucionalmente assegurado, de estruturarem seus negócios livremente. Trata-se de garantia que não pode ser suprimida, nem

[1] SOUSA, Gilvanci Antônio de Oliveira. Tributário – Revista Digital: *Os Fundamentos Jurídicos do Planejamento Tributário.* Volume 10, Número 18, junho de 2009.

> mesmo por intermédio de emenda constitucional, por força do que dispõe o art. 60, §4º, IV, da Magna Carta.[2]

Já Ricardo Lobo Torres ensina que:

> O contribuinte tem plena liberdade para conduzir os seus negócios de modo que lhe prouver. O combate a elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O campo da liberdade de iniciativa é ponto de partida para vida econômica e não pode sofrer interferências por parte do Estado. O contribuinte é livre para optar pela estruturação de seus negócios e pela formatação de sua empresa de modo que lhe permita a economia do imposto.[3]

Com efeito, no campo do direito tributário, o planejamento tributário caracteriza-se por ser uma organização/preparação do contribuinte que visa à redução da carga fiscal. Nessa esteira, o contribuinte detém a liberdade para gerir seus negócios de modo a ser impactado com a menor carga tributária possível.

Acerca da liberdade para gerir os negócios, Paulo Ayres Barreto leciona que:

> (...) a opção negocial escolhida pelos particulares, nada mais é que um exercício interpretativo da lei, feito pelo exegeta do direito, visando à identificação de uma dentre duas ou mais formas jurídicas lícitas, para obter efeitos redutores de carga tributária. (...) Se a programação levada a cabo nesses planos perseguir objetivos que se justifiquem como empresarialmente verdadeiros, segundo formas jurídicas permitidas, em que haja efetiva produção e circulação de riquezas e não apenas artifícios dolosos para evitar a incidência tributária, a economia resultante será perfeitamente legítima. Diante de duas ou mais possibilidades de implementação de um negócio válido, não haveria por que determinar a escolha do meio mais oneroso apenas para satisfazer a voracidade estatal na arrecadação dos tributos.[4]

Não existe, na legislação brasileira, nenhum texto legal que proíba a realização de negócios com a intenção de redução de tributos. Nessa perspectiva, mais uma vez, Barreto ensina que:

> (...) Não há enunciado prescritivo que proíba, direta ou indiretamente, a estruturação, por meios lícitos, de operação tributária com o único propósito de reduzir ou mesmo não pagar tributos. Não há regra específica que vede tal procedimento, mas figuras como a simulação e a fraude são aptas a demonstrar

---

[2] BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: limites normativos*. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 103/104.

[3] TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário, elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2012. p 10.

[4] BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário nos Tributos Federal*. 12.06.2017. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3546911/mod_resource/content/0/DEF0512%20-%20Planejamento%20tribut%C3%A1rio.pdf> Acesso em 05.06.2019, p. 13.

> que a busca pela economia tributária não pode ultrapassar os limites normativos (...).[5]

Desta feita, chega-se à primeira premissa: o propósito negocial (*business purpose*) não é um requisito essencial para aferição da legalidade ou não de eventual planejamento tributário, pois o ordenamento jurídico brasileiro não positivou tal regra. E mais: é o objetivo de todo administrador/sócio buscar a eficiência em todos os aspectos do negócio, inclusive os econômicos, que levam em conta, por óbvio, os tributários; principalmente no Brasil onde a carga tributária é relevantíssima para as empresas.

Todavia, o exercício desse direito encontra delimitações, pois o contribuinte deve comportar-se de forma a não abusar do planejamento tributário, isto é, agir na ilegalidade.

Deve-se ter em vista que em detrimento desse poder de auto-organização com o fim de redução tributária tem-se o dever de pagar tributos – o chamado Estado Fiscal, que se caracteriza por seu um Estado de Impostos por excelência, que nos dizeres de José Casalta Nabais é o *"estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos"*.[6]

No centro da relação entre o Fisco e o contribuinte está justamente o confronto entre a liberdade do indivíduo de organizar seus negócios e a necessidade cada vez mais intensa do Estado arrecadar impostos. Nesse confronto que se origina o planejamento tributário.

Marco Aurélio Greco vai além ao tratar da conduta do contribuinte que busca a economia fiscal. Ele assevera que os contornos e o balizar do planejamento tributário não está restrito ao campo do legal ou ilegal, mas ainda por outros valores que permeiam o ordenamento jurídico:

> (...) cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.
> Partindo dessa abordagem, embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontrastável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado.[7]

---

[5] BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário nos Tributos Federal.* 12.06.2017. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3546911/mod_resource/content/0/DEF0512%20-%20Planejamento%20tribut%C3%A1rio.pdf > Acesso em 05.06.2019, p. 12.

[6] NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*: *contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.* Coimbra: Almedina, 2004, p. 191-192.

[7] GREGO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 2ª ed. São Paulo, Dialética, p. 124

Assim, resta a permanente dúvida, motivo pela qual o assunto é sempre relevante e objeto de diversas discussões: quais são os limites do planejamento tributário?

A pergunta, como será demonstrado no presente trabalho, comprova que não há uma resposta clara e assertiva para ela, pois há uma divergência entre os juristas, doutrinadores e aplicadores do direito, principalmente em relação ao CARF, órgão precípuo por analisar a legalidade dos planejamentos tributários.

Neste passo, a fim de fazer um minucioso o exame analítico da jurisprudência do Conselho Administrativo da Receita Federal (CARF), será necessário primeiramente conceituar algumas figuras tributárias importantes que giram em torno do assunto, como a evasão e a elisão fiscal, principalmente como esses termos são vistos pela doutrina e jurisprudência, para chegar-se à conclusão de que não há entendimento uniforme sobre o tema e que cada definição depende de diferente premissas adotadas por cada pessoa.

Passada essa fase, o planejamento tributário será examinado como ferramenta lícita – ou não – de redução de tributos e como Marco Aurélio Grego, responsável pela revolução teórica e prática do tema, aborda as três fases do planejamento tributário no país e, principalmente como essas fases, que não são cronológicas, atuam na mudança jurisprudencial do CARF.

Adiante, será examinado como o Fisco atua, de modo que evidencie quais são os balizamentos que fundam as fiscalizações autuadas, isto é, os padrões e as delimitações do que é – na sua compreensão – abusivo e ilegal e o que não é, com base no Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal do Brasil para o calendário de 2019 (PAF).

Por fim, será analisada a jurisprudência produzida durante 10 (dez) anos do CARF, que evidencia a divergência constante entre os seus conselheiros quanto ao tema, que proferem decisões antagônicas entre si. É neste cenário que surgem os questionamentos acerca da abusividade e da legitimidade do planejamento fiscal, ao passo que provocam grande insegurança jurídica ao contribuinte.

E nesse seguimento nasce a segunda premissa: o CARF, caso entenda que a fiscalização deixou demonstrada que efetivamente ocorreu a dissimulação (evasão ilícita) nos atos e operações praticados pelo particular, poderá desconsiderá-los e imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado entre as partes, conforme prevê a norma antielisiva - o parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional (CTN), que foi introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 (LC 104/01).

É nesse contexto de decisões antagônicas proferidas pelo CARF que o presente trabalho visa abordar o planejamento tributário.

## 2. EVASÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL. CONCEITOS.

Primeiramente, faz-se necessário discorrer brevemente sobre a tipologia das condutas que podem ser perpetradas pelos contribuintes, as chamadas evasão e elisão, que se conceituam ambas por serem formas de evitar o pagamento de tributos. Contudo, não há um consenso doutrinário a respeito dessas figuras e a concepção de cada uma delas dependerá das premissas que são adotadas por cada indivíduo, o que acarreta a permanente e constante dicotomia existente entre os dois conceitos.

A dificuldade da concepção dos conceitos é tanta que Hugo de Brito Machado chega a questionar a própria nomenclatura e propõe a inversão de definições:

> Com efeito, elisão e ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão e o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta licita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir e eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, esta agindo ilicitamente, na medida que esta eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se e fugir, e quem foge esta evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.[8]

A mesma dificuldade conceitual é abordada por Heleno Tôrres que, por sua vez, ressalta a impropriedade do termo "elisão", propondo uma nova classificação como "elusão":

> É imperioso registrar, contudo, que o termo "elisão" não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo "elusão". "Elisão", do latim elisione, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. "Eludir", do latim eludere, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem." "Elusivo é aquele que tende a escapulir, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da "elusão tributária" como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.[9]

---

[8] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 139

[9] TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional – Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.

O termo "elusão" a que Heleno Tôrres faz referência nem tem tampouco um conceito pacificado na doutrina e na jurisprudência. O termo é originário da interpretação do artigo 116, do Código Tributário Nacional (CTN), e tem o mesmo objetivo que a elisão e a evasão, qual seja a de pagar menos tributos.

Hugo de Brito Machado aborda o termo da seguinte forma:

> A esse respeito, inclusive, há quem prefira a expressão elusão tributária para designar essas condutas situadas em zona intermediária, que não seriam propriamente evasivas, por não incorrerem em supressão ou adulteração de elementos fáticos, nem elisivas, porque nestas a licitude não seria questionável. Elusivas seriam as condutas praticadas de maneira aparentemente lícita, mas abusivamente.[10]

Divergências conceituais à parte existem certo consenso entre os doutrinadores no sentido de que o termo "evasão fiscal", que vem do latim *evasĭo*, significa a ação e o efeito de evadir-se do dever de pagar tributos estipulados por lei, isto é, a sonegação ou a simulação, que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação.

Alexandre Rossato Ávila conceitua a evasão fiscal da seguinte forma:

> A evasão fiscal seria uma forma ilícita de acobertar o fato gerador já ocorrido, mediante atos ou negócios simulados ou fraudados. E a prática da fraude fiscal com o desiderado de fugir do pagamento do tributo ou diminui-lo. Através de atos contrários ao ordenamento jurídico, o contribuinte obtém uma vantagem fiscal. Ela seria posterior a ocorrência do fato gerador. E a evasão ilícita.[11]

Para Antônio Roberto Sampaio, em sentido amplo, a evasão:

> Pode-se considerá-la como toda e qualquer ação ou omissão do contribuinte tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, utilizando-se de meio lícitos ou ilícitos. A expressão "evasão tributária" é empregada para designar a fuga ao dever de pagar tributos.[12]

Já em seu sentido lato, a evasão *"abrange as condutas lícitas e ilícitas. A evasão tida como lícita abrigaria as condutas de fuga ao dever de tributar sem que se verifique violação da lei".*[12]

Não obstante, esta segunda modalidade (sentido lato) não tem uma concordância doutrinária quanto ao seu conceito. A maioria dos autores considera que a evasão comportaria os atos ilícitos que teriam por consequência a não ocorrência do fato gerador, uma redução do valor

---

[10] MACHADO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário.* 10ª ed. Editora Atlas. 2018, p. 146
[11] AVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre, Verbo Jurídico. 3ª ed. 2007, p. 241
[12] DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 21

a ser pago ou o próprio não pagamento do tributo após o nascimento da obrigação tributária. Normalmente, a evasão em sentido estrito engloba o que se chama de sonegação fiscal.[13]

Alguns autores não concordam com essa categorização, como é o caso de Hugo de Brito Machado, que assevera:

> Embora não exista uniformidade na doutrina, alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma licita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga de tributo, licita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.[14]

Em sentido diametralmente oposto, o professor Ricardo Lobo Torres defende que o sentido de evasão seja sempre de ilicitude, sendo:

> A economia de imposto obtida ao se evitar a prática do ato e o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário". Já a elisão seria "a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não subsume na descrição abstrata da lei*".*[15]

A concepção da palavra "evasão fiscal", no Brasil, foi no sentido de "ilícito fiscal", isto é, a manobra ardilosa de fuga ao cumprimento da obrigação tributária e compreende:

> i) a sonegação, por meio da ocultação ou omissão de valores financeiros na declaração às autoridades fiscais;
> ii) a simulação com uso de processos legítimos na aparência, mas ilícitos em sua essência;
> iii) o conluio, que é estruturada mediante o pacto doloso entre duas ou mais pessoas; e
> iv) a fraude contra a lei, que consiste na falsificação de documentos fiscais, informações falsas ou elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar ou pagar menos impostos.

Essas tipificações do crime de evasão fiscal estão previstas na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo), em seus artigos 1º e 2º:

---

[13] LUKIC, Melina Rocha. *Planejamento Tributário.* Graduação FGV Direito Rio. 2017.1. Disponível em: <https://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u1882/planejamento_tributario_2017-1.pdf>. Acesso em 10.05.2019.

[14] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 139

[15] TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal.* 2ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 8.

> Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)
> I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
> II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
> III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
> IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
> V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
> Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
> Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.
>
> Art. 2° Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)
> I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
> II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
> III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
> IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
> V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
> Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Especificamente quanto ao termo “elisão”, que vem do *latim elisione,* comumente tratado como sinônimo de planejamento tributário, conceitua-se como a economia do imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário, ou seja, o contribuinte atua numa esfera da não sujeição da incidência da norma impositiva e, portanto, lícita.

Deve-se observar uma peculiaridade da elisão: a finalidade dela é a diminuição do pagamento de impostos, na forma da lei, para que, consequentemente, aumentem os lucros, com o objetivo de tornar o agente econômico mais competitivo no mercado nacional e internacional. Nesse sentido, trata-se de uma faculdade/escolha do contribuinte adotar, dentre as várias formas e estruturas lícitas de direito privado possíveis e disponíveis, a que lhe seja a mais interessante sob o enfoque tributário.

Diante da possibilidade de se economizar o pagamento do tributo, não praticando o fato gerador, vários estudiosos de direito tributário, assumem posições distintas quanto à sua legalidade.

Marco Aurélio Greco assevera que a elisão é a *"conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual ele obtenha uma menor carga tributária legalmente possível"*. E continua, mais a frente, aduzindo que *"planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos"*.[16]

Nesse sentido, nessa modalidade, o agente visa atuar nos limites da lei. Para Hermes Marcelo Huck, o pressuposto da elisão:

> *(...) 'consiste em subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, mediante o uso de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei'.[17]O fundamento da elisão reside no princípio da liberdade do contribuinte poder optar pela forma como estruturar e realizar o negócio jurídico licitamente, utilizando-se das formas disponíveis no direito civil, de tal modo a evitar a ocorrência do fato gerador, impedindo o nascimento da obrigação tributária.[18]*

Nas palavras de Marcelo Magalhães Peixoto, o ex conselheiro do CARF conclui, *verbis*:

> *Elisão Fiscal, portanto, é a redução tributária legal, lícita, pois a mesma elide o surgimento do fato jurídico tributário, eliminando a ocorrência do respectivo fato gerador; ou ainda, reduz o impacto tributário, mutilando parcialmente o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária, ou, posterga a ocorrência do fato jurídico tributário descrito no antecedente normativo para um período posterior, dando nesse último um ganho temporal, vale dizer, um maior prazo para efetuar o cumprimento da obrigação tributária.*
> *Destarte, a Elisão é o fruto obtido do planejamento tributário lícito. É o resultado da prática de atos ou negócios jurídicos, ou a sua não prática, com vistas a elidir, reduzir ou postergar o surgimento da obrigação tributária. Evasão fiscal, ao contrário, é a redução tributária ilegal, ilícita, pois, por meio dessa, o contribuinte se evade da obrigação tributária já nascida, agindo de maneira oposta aos ditames de nosso ordenamento jurídico. Poderá ocorrer a indevida redução do ônus tributário de uma obrigação tributária, em relação ao seu exato montante previsto em lei.*

---

[16] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo, Dialética, 2008, p. 81.
[17] HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo. Saraiva. 1977, p. 22-23.
[18] CARF, Monografia: *Tema 2 – O Direito Tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal - Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios*. Escola de Administração Fazendária. 2010. Disponível em: < http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf > Acesso em 02.05.2019.

> *Portanto, a Evasão Fiscal (que sempre será ilegítima) é a fuga total ou parcial da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei, ou que está prestes a acontecer.*[19]

Novamente Hermes Marcelo Huck enfrentou as formas da elisão, como, por exemplo, o abuso de direito, em que afirma que:

> A elisão, em algumas de suas formas, pode ser enquadrada como abuso de direito. Estruturas elisivas, nas quais o agente utilizasse de formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, com o fito único de escapar ao tributo, têm sido consideradas abusivas. O abuso na utilização da forma jurídica é equiparável ao que no direito anglo-americano se tem chamado de business *purposetest*, ou seja, o teste da finalidade negocial, pelo qual busca-se desconsiderar o negócio jurídico constituído sem qualquer objetivo senão o de pagar o imposto que seria devido, não fosse adotada a forma jurídica anormal, insólita ou inadequada.[20]

Na lição de Ricardo Mariz de Oliveira[21], a elisão deve observar 3 (três) requisitos para sua caracterização: i) "a economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?"; (ii) "a economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem infração à lei?"; e (iii) "a economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, e sem terem sidos adulterados nestas?".

Paulo Ayres Barreto atenta-se pela diferença entre a "opção fiscal" e a "elisão fiscal", sendo que nesta primeira tem-se um comportamento induzido pelo legislador ou pelo menos admitido, que propicia a escolha de uma alternativa (entre duas ou mais presentes no ordenamento jurídico) para o reconhecimento da percussão tributária, portanto um direito assegurado ao contribuinte, como é o caso do simples nacional, do lucro presumido e do lucro real, por exemplo.[22]

Já a elisão fiscal pode assumir várias formas, como a induzida pela lei, em que o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. São os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas (v.g., Zona Franca de Manaus).[23]

---

[19] PEIXOTO, Marcelo Magalhaes (coord*). Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 73/74

[20] HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais.* São Paulo: Saraiva, 1997, p. 138.

[21] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Curso de direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 407.

[22] BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária – limites normativos*. São Paulo, 2008. Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

[23] MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário.* Disponível em: < https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf > Acesso em 12.05.2019, p. 6.

Outra modalidade é a elisão por lacuna de lei. Esta é a que mais encontra resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias. O raciocínio parte-se da premissa de que como a Constituição Federal de 1988 (CRFB/88) prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (artigo 5º, inciso II, da CRFB/88), a existência de lacuna nesta última possibilita ao contribuinte utilizar-se de eventuais "falhas legislativas" para obter economia de tributos. Em regra, o faz mediante a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica (redução do ônus tributário).[24]

Não há, entretanto, que se confundir negócio indireto com simulação. Nesta, a *intentio facti* diverge da *intentio juris*. A particularidade do negócio jurídico indireto é que as partes o praticam visando ao alcance de fim que não é, normalmente, típico ao negócio celebrado. [25]

Rurnéa Navarro Guerreiro esclarece que:

> Negócio indireto é, então, aquele ao qual as partes recorrem e a cuja forma e disciplina se submetem com o objetivo de alcançar, consciente e consensualmente, finalidades lícitas outras das que lhe são típicas, e que se caracteriza por ser: - verdadeiramente querido pelas partes; - utilizado para alcançar um fim diverso daquele que é típico do negócio adotado; - realizado segundo a forma e a disciplina jurídicas próprias do negócio adotado, às quais se sujeitam as partes, suportando todos os seus efeitos.[26]

Essa questão de negócios jurídicos indiretos ganhou novos contornos e será melhor analisada quando for tratado a norma antielisiva mais a frente, introduzida no parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional.

Em suma, a elisão fiscal busca evitar ou minorar a carga tributária incidente sobre o contribuinte, por meio de operações lícitas, utilizadas, principalmente, para esse fim. Por outro lado, a evasão fiscal é ilícita, pois visa ocultar do Fisco a ocorrência de fatos geradores por meio de operações fraudulentas.

Ainda, a doutrina faz a distinção entre o termo "elisão" e "simulação". Este último tem natureza de vício do negócio jurídico, previsto no artigo 167, do Código Civil:

> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se simulou, 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 transmitirem;
> II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

[24] Idem
[25] Idem
[26] GUERREIRO, Rutnéa Navarro. *Planejamento Tributário: os Limites de Licitude e Ilicitude*. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 155.

III – os instrumentos particulares forem ante- datados, ou pós-datados.

Trata-se de uma deformação voluntária com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei. Na simulação, verifica-se um desencontro intencional entre a vontade interna, efetivamente almejada, e a declarada.

No âmbito do ordenamento brasileiro, a simulação pode ser definida como "*a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros*".[27] No caso de planejamentos fiscais, nas operações estruturadas com objetivo evasivo, a simulação visa a enganar ou iludir o Fisco.

Além disso, a doutrina diferencia a simulação absoluta da relativa. A primeira é verificada quando não há qualquer relação negocial entre as partes e o negócio jurídico é aparente, ou seja, é ato fictício, subsistindo somente na aparência, pois as partes não têm a intenção de celebrar negócio algum. Já na segunda modalidade, os dois negócios jurídicos se sobrepõem: o simulado ou aparente, que não reflete a vontade íntima das partes e o dissimulado, oculto ou real, que as partes desejam efetivamente celebrar.[28] Sobre o assunto, Hermes Marcelo Huck adverte que:

> No âmbito do direito tributário, a simulação relativa é a mais recorrente. Não se trata apenas da ocultação de um negócio jurídico; requer uma conduta dirigida a obstruir a ocorrência do fato gerador, utilizando-se para tanto de um arsenal complexo que envolve uma miríade de artimanhas, documentos, práticas contábeis e registros.[29]

Com efeito, ao qualificar como simulação a conduta realizada pelo contribuinte, considerada em um planejamento tributário, implica em analisar um feixe de operações complexas e com diversos elementos incomuns. Importante destacar que na simulação, o fato gerador efetivamente ocorre, mas é descaracterizado, não sendo tipologicamente reconhecido em sua aparência, como hipótese de incidência legal.[30]

Assim considerada a simulação, ela não se confunde com a elisão fiscal, pois esta é vista como uma forma de planejamento tributário, ou seja, legalmente praticado e distingue-se da simulação onde sempre haverá um ilícito oculto. Na elisão, o contribuinte busca uma forma, dentre as alternativas oferecidas pelo sistema jurídico, para atingir o mesmo ou semelhante resultado econômico, evitando-se ou atenuando a incidência de tributos.

---

[27] HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais* – São Paulo: Saraiva, 1997, p. 118
[28] HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais* – São Paulo: Saraiva, 1997, p. 119
[29] Idem. p. 118
[30] DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo. Bushatsky, 2ª Ed. 1977, p. 66

É justamente nesse sentido que o professor Sacha Calmon conclui:

> Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferencia: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá forma menos onerosa.[31]

Nesse seguimento, pode-se concluir que tanto a evasão, quanto a elisão, objetivam-se a mesma coisa: redução da carga tributária. O que as diferenciam é o *modus operandi* de atingir esse mesmo objetivo final, no qual o contribuinte pode escolher entre desviar-se da norma impositiva, se posicionando fora do alcance da norma, ou, já sujeito a sua incidência, utilizar-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução indevida da base de cálculo do tributo.

[31] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174

# 3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

## 3.1. CONCEITO

O vocábulo "planejamento" é empregado para designar a ação de organizar ou projetar cenários futuros com certa antecedência e sob certas premissas técnicas. A expressão "planejamento tributário", sob o aspecto semântico, implica a ideia de ação preventiva, de algo que é cuidadosamente engendrado com o objetivo de atingir determinado resultado, que neste caso é a economia de imposto.

Historicamente, com o crescimento da carga tributária no Brasil e a consequente necessidade das empresas de buscarem soluções para reduzir a carga tributária, aumentou a cada dia mais a importância dessas empresas buscarem o planejamento tributário.

Com efeito, o planejamento tributário pode ser entendido como direito intransferível da empresa: planejar seus gastos tributários, obter redução parcial, total ou postergação desses gastos, e aumentar o resultado operacional da organização. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da forma que quiser e procurar a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos.[32]

Dessa forma, representa um processo de exame e conhecimento da legislação tributária, a fim de se almejar a redução da carga tributária do contribuinte.

Para Heleno Tôrres, a expressão "planejamento tributário" deve ser utilizada para designar "*a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados*." Segundo o autor, é a conduta do contribuinte representada por *"atitudes lícitas na estruturação ou reorganização de seus negócios tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações; corresponde à noção de "legítima economia de tributos."*[33]

Já para Marco Aurélio Grego, o planejamento tributário conceitua-se como o "conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível*"*.[34] Na mesma linha, Hugo de Brito Machado o define como "*a economia lícita de tributos*

---

[32] SILVA, Leonardo Pacheco. *A importância do Planejamento Tributário aplicado à função gerencial nas organizações*. PUC-MG. Minas Gerais, 2012. Disponível em: < https://pt.slideshare.net/LeonardoPachecoSilva/artigo-cientfico-25860693 > Acesso em 06.05.2019

[33] TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

[34] GREGO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* São Paulo, Dialética, 2008, p. 117

*obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recai o menor ônus possível".*[35]

Em outras palavras, o "planejamento tributário", em sentido amplo, cuja finalidade é a economia de tributos, deve representar condutas inteiramente lícitas, caso contrário, não pode ser designado com esta expressão. O planejamento tributário não tem a finalidade de promover a evasão fiscal, tampouco visa fraudar ou simular atos jurídicos, à medida que a fraude e a simulação constituem alternativas contrárias à lei, ilícitas em sua essência.

Em síntese, o planejamento tributário objetiva (i) evitar a incidência do tributo, adotando ações e procedimentos que evitem a ocorrência do fato gerador dos tributos; (ii) reduzir os valores totais a serem recolhidos pelos tributos, talvez o objetivo principal do planejamento tributário, que busca a redução de valores financeiros referentes aos pagamentos de tributos; e (iii) retardar o pagamento do tributo, através de ações que consigam postergar o pagamento do tributo, sem a ocorrência de multas.

Além disso, deve-se ter em mente que a prática do planejamento tributário, além de lícita, pode ser vista como um dever, isto é, uma obrigação do administrador da empresa. Com efeito, a Lei nº 6.404 (Lei das Sociedades por Ações) dispõe que é dever e responsabilidade dos administradores das sociedades anônimas agir com diligência, *verbis*:

> Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.
> Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

Assim, a prévia estruturação das atividades empresariais, tal como o planejamento tributário, com o objetivo final de pagar menos tributos pode ser vista como um dever, ou seja, uma obrigação dos administradores no regular exercício de suas funções.

No entanto, deve ser pontuado que a expressão "planejamento tributário" também pode ser utilizada para designar práticas ilegais, como planejamento tributário abusivo ou agressivo.

## 3.2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO OU AGRESSIVO

A definição e as delimitações do que seria e quando estaria evidenciado o planejamento tributário tido como abusivo ou agressivo é amplamente debatido na doutrina, que como visto, não

[35] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário,* 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360

encontra uma pacificação quanto ao tema. No contexto da legislação brasileira, não se definem "planejamento tributário", "planejamento tributário abusivo" ou "planejamento tributário agressivo", nem tampouco existem esclarecimentos sobre essas questões em regulamentos administrativos.

No Brasil, esta dificuldade é agravada pelo fato de as figuras jurídicas formalmente apontadas para realizar tal balizamento – tais como "simulação", "fraude à lei", entre outras – na prática, são aplicadas de forma confusa, ou, simplesmente, não são aplicadas.[36]

No entanto, o tema torna-se ainda mais controverso no campo prático, ou seja, na efetiva análise pelos tribunais administrativos, em sede do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, das operações e reestruturações societárias, ficando o debate sobretudo na seara teórica/axiológica dos conceitos.

Tal dificuldade origina-se no fato de não ter nítidos elementos caracterizadores que consigam efetivamente distinguir o planejamento tributário lícito do abusivo (ilícito), o que, por conseguinte, representa uma maior dificuldade ainda para os operadores do direito, principalmente para o CARF, que tem a competência de analisar e julgar administrativamente as fiscalizações realizadas pelo Fisco.

Há uma divergência latente do entendimento do CARF: pode um planejamento tributário ser feito com o único intuito de proporcionar a maior economia de tributos?

Tal questionamento é uma das maiores divergências encontradas nos acórdãos que serão analisados mais a frente, pois, em que pese muitos conselheiros asseverem de que não é ilegal escolher, dentre várias opções de planejamento tributário/organização societária, aquela que proporcione a maior economia de tributos, por não existir nenhuma norma que proíba; outros defendem que o planejamento tributário com este único intuito carece de propósito negocial, sendo, portanto, ilegal, de modo que os seus efeitos podem ser desconsiderados, com fulcro no artigo 116, do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, se por um lado deve ser reconhecido o direito dos contribuintes de planejar seus negócios com o fito de pagar menos impostos; por outro, é inadmissível o artifício de meios ilegais para lograr este mesmo fim.

Portanto, é correto afirmar que existem limites ao planejamento tributário. Mas a dúvida permanece: quais são os limites da legalidade/ilegalidade do planejamento tributário?

É justamente esse questionamento que os próximos capítulos pretendem abordam e responder.

---

[36] MARTINEZ, Antonio Lopo. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - *Agressividade tributária: um survey da literatura.* REPec, Brasília, v. 11, Edição Especial, 2017, art. 6, p. 106-124

## 3.3. AS TRÊS FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SEGUNDO MARCO AURÉLIO GRECO, E A MUDANÇA JURISPRUDENCIAL DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA FEDERAL (CARF)

Marco Aurélio Greco é o autor de uma das obras mais impactantes no direito tributário brasileiro das últimas décadas, tendo sido responsável por uma revolução, teórica e prática, no campo do controle do planejamento tributário.

Nenhum estudo no Brasil provocou tanto o debate sobre os limites do planejamento tributário legítimo quanto a sua obra. Seja pela grande oposição que se desenvolveu às teses defendidas pelo autor, seja por ter despertado uma nova linha de posições teóricas, seu trabalho foi e permanece como um marco no desenvolvimento do direito tributário. Por tal razão, o presente capítulo será totalmente voltado para a analise da sua obra e como a divisão em fases do planejamento tributário atrelam-se com a mudança jurisprudencial do Conselho Administrativo da Receita Federal.

Com efeito, o autor dividiu a evolução dos debates sobre a matéria no Brasil em 3 (três) grandes fases - (i) liberdade, salvo simulação; (ii) liberdade, salvo patologias; e (iii) liberdade com capacidade contributiva -, que não são marcadas por serem estágios consecutivos cronológicos, mas, sim, "fases" que refletem posições teóricas que convivem historicamente.[37]

Como não há uma caracterização temporal dessas fases – nem tampouco doutrinária –, elas podem representar, de alguma forma, a modificação do entendimento das autoridades fiscais e a evolução do Conselho Administrativo da Receita Federal (CARF) sobre a matéria.[38] Outrossim, a classificação dada por Greco não é cartesiana e não reflete ainda hoje, em 2019, uma posição que os tribunais judiciais têm sobre a matéria.

### 3.3.1. PRIMEIRA FASE – LIBERDADE, SALVO SIMULAÇÃO

A primeira fase, chamada de "liberdade, salvo simulação", tem como ponto de partida ideológico a visão do tributo "*como agressão ao patrimônio individual",* de modo que o "*Direito Tributário - como conjunto de normas que regulam o exercício desse poder – passa a ser escudo para o cidadão defender-se contra uma invasão do Estado*".[39]

---

[37] GRECO, Marco Aurélio. *Perspectivas Teóricas do Debate sobre Planejamento Tributário*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 42, nov.-dez. 2009, p. 16.
[38] GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [Orgs.]. *Planejamento Tributário: Limites e Desafios.* Belo Horizonte. Editora D'Plácido. 2018
[39] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 135

Destarte, o contribuinte teria a "liberdade absoluta", desde que antes da ocorrência do fato gerador, para gerir como quisesse seus negócios, isto é, o direito de auto organizar-se praticamente absoluto. A exceção seria unicamente no caso de situações que ficassem constadas as práticas de ilícitos maculadas pela simulação. Alguns autores defendem que o gestor empresarial teria a obrigação de reduzir a carga tributária e maximizar os lucros da entidade.[40]

Os principais pilares desta fase são os ditos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, que juntos estabeleceriam que somente a lei pode criar o dever de criar tributos e que tal lei deveria necessariamente possuir certar características de determinação e certeza de conteúdo para ser válida. Nesse sentido o autor da obra assevera que esta fase:

> (...) desemboca numa ideia de legalidade levada ao último grau, daí falar-se em legalidade estrita. Não basta haver legalidade, é preciso que ela seja 'estrita'. Adjetiva-se a legalidade para que a exigência tributária alcance a menor área possível, porque se o indivíduo está sendo agredido no seu patrimônio só aceitou ser agredido naquilo de que não pôde escapar; portanto, nesta fase, a legalidade tem de ser 'estrita'.[41]

Foi nessa fase que proliferaram operações do Fisco "*meramente formais em que a grande pergunta era saber se numérica e contabilmente tudo estaria correto. É a quintessência do planejamento de caráter formal".*[42]

O enfoque principal está no conceito de "simulação". Não por outra razão que Greco, em sua obra, afirma não ter dúvida *"de dizer que hoje, em matéria de planejamento tributário, 'simulação' é um conceito à procura de um significado!".*[43] Assim o conceito de simulação, para o autor, é um e para outros é caracterizado como abuso de direito ou fraude à lei. Por isso, somente o exame da situação concreta é capaz de revelar se os autores concordam ou divergem efetivamente.[44]

Outra característica da primeira fase é a defesa de que cabe ao legislador identificar e regular cada situação fática encontrada na realidade que seja considerada uma forma abusiva de planejamento tributário. Assim, não poderia o intérprete/aplicador requalificar os atos praticados pelo contribuinte, pois caberia tão somente ao legislador criar leis sobre cada ato ou negócio jurídico que gere efeitos fiscais não previstos e não desejados pelo ordenamento jurídico.[45]

---

[40] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 133.
[41] Ibidem, p. 136.
[42] Ibidem, p. 138/139.
[43] Ibidem, p. 395.
[44] GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; -[Orgs.]. *Planejamento tributário: limites e desafios concretos.* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.
[45] ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco.* Editora Lumen, Rio de Janeiro. 2019, p. 56.

Nessa acepção, Hugo Brito de Machado assevera que:

> Na verdade, não temos dúvida de que evitar o planejamento tributário é atribuição do legislador. E até podemos afirmar que as definições de hipótese de incidência em geral são, atualmente, dotadas do propósito de afastar o planejamento tributário. Por isto mesmo temos imposto sobre circulação de mercadorias, e não um imposto cujo fato gerador seja a compra e venda mercantil. Temos imposto sobre transmissão de bens imóveis, e não imposto sobre a compra e venda de imóveis – e assim por diante.[46]

Deve ser assinalado que o Greco não nega o direito constitucional de se auto organizar, mas assinala que nenhum direito é absoluto e que, desse modo, é preciso verificar se há condições para o exercício do direito e do abuso do direito, *verbis*:

> (...) Não basta afirmar existir o direito de auto-organização, cumpre verificar se o seu exercício concreto atendeu às exigências que o condicionam, bem como se permaneceu dentro do âmbito protegido pelo ordenamento ou se extrapolou seu perfil a ponto de configurar abuso de direito.[47]

Feitas essas premissas balizares, passa-se a análise do Conselho Administrativo da Receita Federal. Até praticamente a virado do século passado, o CARF manteve a posição no sentido de que as operações engendradas pelos contribuintes fossem conformadas com os trâmites formais previstos no direito privado, de modo que a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-las para efeitos tributários.[48]

Somente em casos de simulação o Fisco estaria autorizado a refutar os atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir tributação. Nesse sentido, os acórdãos CSRF/01-01.101, de 27 de novembro de 1990; CRFB/01-01.756**,** de 17 de outubro de 1994 e CSRF/01-01.874, de 15 de maio de 1995.

Ressalta-se que o conceito de simulação que orientou essa fase foi pelo vício de vontade. Nessa visão, a simulação ocorreria quando as partes em um negócio jurídico declarassem algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta) ou, em outra hipótese, quando as partes declaram algum aspecto que visa encobrir outro de natureza diversa, chamada de vontade real ou dissimulada. Assim, a simulação teria a intenção de lesar o

---

[46] MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 113.
[47] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 188.
[48] CARF-MF, 1ª Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-001.675, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 07.07.2016, p. 10.

Fisco mediante a prática de falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes do negócio jurídico.[49]

Com efeito, todo planejamento tributário seria lícito enquanto não fosse veiculada norma específica antielisiva para combatê-la.[50]

Esse cenário era diferente no âmbito internacional, pois os países da Europa Continental criaram normas gerais antielisivas consubstanciadas por conceitos abertos e abstratos, como: o abuso de formas (Alemanha e Espanha); o abuso de direito (França); a fraude à lei (Holanda e Espanha); e a ausência de razões econômicas (Itália, Portugal e Bélgica). Já nos países anglo-saxões, o efeito de economia tributária provocada pelo planejamento tributário era suficiente para desqualificá-lo; surgindo conceitos como "*step transaction*" (Reino Unido), "*busines purpos*e" (EUA) e "*conduit companies*" (EUA).[51]

### 3.3.1. SEGUNDA FASE – LIBERDADE, SALVO PATOLOGIAS

A segunda fase, "liberdade, salvo patologias", segundo Greco teria como "patologias" o abuso de direito, a fraude à lei e a própria simulação, além do abuso de formas jurídicas e do negócio jurídico indireto.

Para o autor, a questão central da transição de fases foi a mudança da visão do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito, verbis:

> A concepção doutrinária clássica encontra sua base na ideia de Estado de Direito. Ocorre que o Brasil é mais do que um Estado de Direito, é, como expressamente consta na CF/88, um Estado Democrático de Direito, visto como o que resulta da transformação daquele pela incorporação de valores próprios do Estado Social, o que repercute reiteradamente no equacionamento de um sem número de temas
> (...)
> Num Estado Democrático de Direito, a interpretação e a aplicação do ordenamento jurídico supõem a conjugação e compatibilidade entre os valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade formal, proteção à propriedade) com os inerentes ao Estado Social (igualdade, liberdade positiva, solidariedade) sem que isto, obviamente, implique institucionalizar mecanismos de dominação disfarçada ou destruição de garantias fundamentais da pessoa humana.[52]

---

[49] Idem, p. 10-11.
[50] Idem, p. 11.
[51] CARF-MF, 1ª Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-001.675, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 07.07.2016, p. 11.
[52] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 200/201.

Contudo, deve ser feito um adendo importante sobre a obra de Marco Aurélio Greco. A categorização e as conceituações feitas pelo autor não podem ser vistas como suposta monossemia de conceitos das ditas "patologias", afinal cada doutrinador tem a sua própria conceituação, que não deve ser vista como uma pretensão de universalidade e uniformidade. A importância desse adendo é que essas definições conceituais doutrinarias não são capazes de levar a discussão sobre o planejamento tributário adiante. Assim, a categorização feita por Greco não se direciona à aplicação em casos concretos, mas, sim, aos rótulos.[53]

Em 2001, em consonância com a tendência internacional, foi criada a Lei Complementar nº 104 (LC 104/01), que introduziu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis:*

> 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."[54]

Assim foi criada a figura da "desconsideração" dos negócios jurídicos praticados com a finalidade de "dissimular". Ademais, condicionou tal providência à observância de "*procedimento a serem estabelecidos em lei ordinária*".[55]

Em 2002, a Medida Provisória nº 66 (MP 66/02)[56] foi a tentativa do poder executivo de estabelecer os procedimentos para a aplicação do aludido parágrafo único do art. 116, do CTN. No entanto, a referida MP 66/02 foi rejeitada pelo poder legislativo pela Lei nº 10.637/2002.[57]

Mais recentemente, a Medida Provisória nº 685/2015[58] foi editada e pretendeu estabelecer a obrigação do contribuinte de declarar seu planejamento tributário.

Ressalta-se que para certa parte da doutrina a rejeição legislativa significava duas coisas: (i) a usurpação de competência, pois a norma antielisiva previa a "lei ordinária" de competência do legislativo, (ii) como também a repulsa legislativa do conceito de dissimulação fundada no propósito negocial e abuso de forma, o que impediria a rejeição a seu uso em decisões,

---

[53] ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Lumen Juris, 2019, p, 104/105.

[55] CARF-MF, 1ª Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-001.675, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 07.07.2016, p. 12.

[56] BRASIL, Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm> Acesso em 02.06.2019

[57] BRASIL, Lei º 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em 02.06.2019.

[58] BRASIL, Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm >. Acesso em 02.06.2019

principalmente pelo CARF, pois está adstrito ao conceito de legalidade, sem poder fazer um juízo de constitucionalidade.

Esse histórico legislativo levou ao questionamento da legalidade das autuações ficais fundadas no art. 116, do CTN de certa parte da doutrina, como é o caso de Paulo Ayres Barreto que sustenta que:

> Nesse contexto, por diversas vezes o Congresso Nacional brasileiro refutou pretensões de ampliação dos poderes da Administração Tributária para a desqualificação dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Em pelo menos quatro oportunidades, propostas de legislação aumentando as competências administrativas nessa seara foram rejeitadas. Foram elas: (i) a discussão e aprovação do Código Tributário Nacional; (ii) a minuta do projeto que daria origem à LC 104/2001, originalmente elaborada pela Receita Federal do Brasil; (iii) a rejeição do Capítulo da MP 66/2002 referente aos 'procedimentos relativos à norma geral antielisão'; (iv) a rejeição dos artigos da MP 685/2015 referentes ao dever de declaração de planejamentos tributários à Receita Federal do Brasil.[59]

Soma-se à omissão do legislativo a do próprio judiciário, notadamente a do Supremo Tribunal Federal (STF), que passadas duas décadas ainda não julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446[60], ajuizada contra a Lei Complementar nº 104. Esse cenário de omissões gera sobretudo insegurança jurídica.

Ressalta-se que não se esperava que o STF analisasse casos concretos sobre o tema - como o CARF faz - mas, sim, criado limites e bases axiológicas desse debate.

A eleição legislativa pela "finalidade de dissimular" do parágrafo único do art. 116, do CTN, remetia ao conceito de simulação relativa, ou seja, caso fosse detectada a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de seus aspectos relevantes.[61]

No âmbito do direito privado, foi criada a "teoria das causas", que configura a causa como requisito de validade dos negócios jurídicos; assim, a causa ou o propósito de um negócio jurídico distingue-se das vontades das partes que o celebram. Com efeito, aparece a figura da simulação orientada pelo vício da causa.[62]

Para Orlando Gomes, o jurista mais defensor da inclusão da causa como requisito de validade dos negócios jurídicos, nesse tipo de simulação, a causa real – ou dissimulada – prepondera sobre a causa negocial – ou simulada -, mas não há um falseamento ou manipulação

---

[59] BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016. p. 164

[60] Brasil, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em 02.06.2019

[61] CARF-MF, 1ª Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-001.675, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 07.07.2016, p. 12.

[62] Idem, p. 13

de aspectos relevantes do negócio jurídico. Ocorre uma preponderância da causa prática sobre a causa típica do negócio jurídico prescrito na lei. [63]

O professor Marco Aurélio Greco também confirma essa visão de Orlando Gomes e afirma que o conceito de simulação do caput do artigo 167, do Código Civil[64], ao contrário da noção imediata que diretamente lhe advém, segundo a qual seriam necessários dois negócios jurídicos (o simulado e o dissimulado) para a sua aplicação, pode comportar também a ideia de que bastaria para isso apenas um negócio jurídico único, real, mas simulado (com vício de causa). Como consequência, considerando que as nulidades podem ser alegadas por qualquer interessado (artigo 168) e que os negócios jurídicos nulos não são suscetíveis de confirmação, nem de convalescença pelo decurso do tempo (artigo 169), o Fisco pode, sem necessidade de prévia decretação de nulidade, invocá-las para reputar as operações assim qualificadas como inoponíveis contra si.65

Houve assim uma progressiva mudança na jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes ("CC-MF"), para dar guarita ao conceito mais amplo de simulação. Para Marciano Seabra Godoi, na prática, o CC-MF passou a reconhecer 3 (três) possibilidades de qualificação do planejamento tributário[66]:

i) a elisão lícita e eficaz (acórdão 107-07.596);

ii) a simulação-dissimulação-elusão (passível de desconsideração mesmo antes da LC 104/01, mas não com punição de multa agravada – acórdão 103-21.046**);** e

iii) a simulação-evasão-sonegação (passível de desconsideração e de punição de multa agravada – acórdão 101-94.771).

Nesse sentido, ocorreu uma mudança jurisprudencial do CARF: de uma postura permissiva focada na autonomia privada (liberdade, salvo simulação por vício de vontade) para uma mais proibitiva focada no temperamento da autonomia, pela análise objetiva do propósito preponderante dos negócios jurídicos engendrados (liberdade, salvo simulação por vício de vontade ou por vício de causa).

---

[63] GOMES, Orlando. *Introdução do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 393.
[64] "*É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma*".
[65] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* São Paulo: Dialética, 2008, p. 265/273.
[66] GODOI, Marciano Seabra de. *A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68, 2001, p. 101/123; e *A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 79, 2002, p. 75/85.

### 3.3.1. TERCEIRA FASE – LIBERDADE, COM CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Por fim, a Terceira Fase, "liberdade com capacidade contributiva", é a mais controvertida da obra de Marco Aurélio Greco, pois o autor busca uma intercessão entre os princípios de segurança e solidariedade social, de modo que a capacidade contributiva – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.[67]

Em suma, ainda que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, ou seja, não padeçam de "patologias", seus atos poderão ser desconsiderados e requalificados com fulcro na perspectiva da capacidade contributiva.[68]

Todavia, segundo o autor, os critérios desta fase ainda não são aplicáveis, pois a finalidade do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional seria, exatamente, regular as situações em que fosse possível a desconsideração de atos lícitos e legítimos. Exatamente por isso, para Greco, este dispositivo requer uma regulamentação que o torne eficaz.[69]

Com efeito, para Greco, enquanto o parágrafo único do artigo 116 do CTN não tiver eficácia, a sua posição é pela prevalência da liberdade:

> Se em determinado caso concreto, ambas as qualificações tiverem o mesmo grau de consistência e gerarem equivalentes níveis de convicção que venham a construir um par de alternativas em que nenhuma seja mais densa de razões, então, haverá necessidade de adotar um critério de desempate que poderá ser uma ponderação de ambos – numa solução média – ou se isto não for possível, a prevalência do valor liberdade.
> Realmente, se não houve prova suficiente para afastar a qualificação jurídica dada pelo contribuinte aos fatos e condutas, ou tornar inoponível perante o Fisco o negócio realizado, este permanece plenamente eficaz, extraindo-se todas as consequências que lhe são próprias, inclusive aquelas que atinjam eventuais interesses do Fisco.[70]

Sergio André Rocha conclui que "*um reflexo concreto do princípio da capacidade contributiva positiva é que ele passou a ser considerado base axiológica para fundamentar a expansão da análise das patologias dos atos ou negócios jurídicos no contexto da Segunda Fase, apresentando-se como critério de ponderação da segurança jurídica absoluta que era sustentada pela doutrina mais tradicional.*"[71]

---

[67] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 319
[68] Ibidem, p. 319
[69] ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Lumen Juris, 2019, p, 111.
[70] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 532/533.
[71] ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Lumen Juris, 2019, p, 112,

Assim, em que pese a conceituação e desenvolvimento desta terceira fase pelo autor, a análise dos acórdãos do CARF - mesmo com toda a evolução da discussão sobre Planejamento Tributário - não sinaliza que, na prática, tenha-se chegado a terceira fase. Isto, pois, a maioria dos autos de infração e dos acórdãos que decidiram pela desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes se lastreiam nas “patologias” da segunda fase.

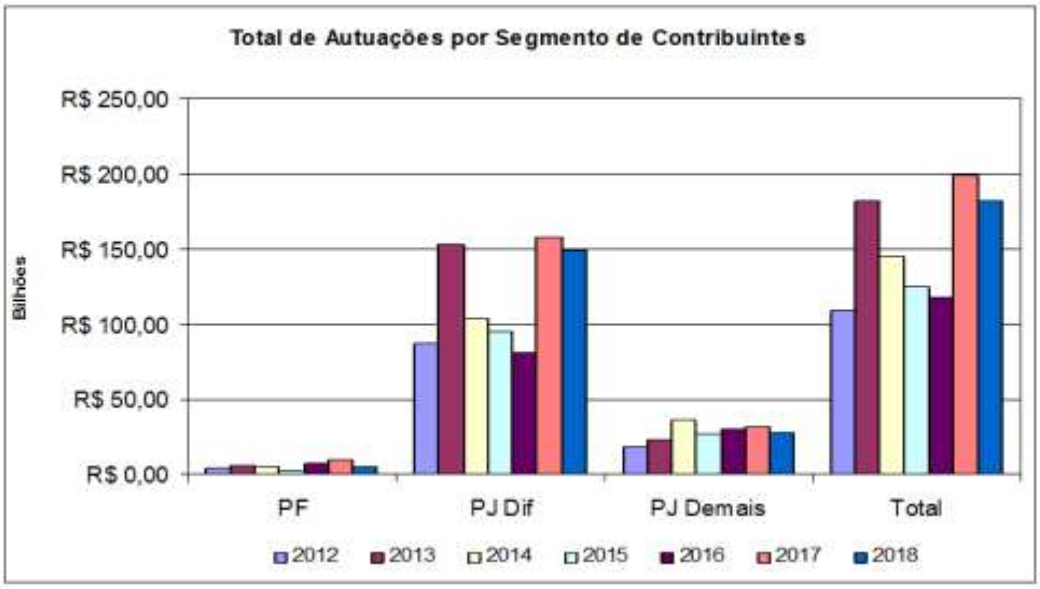
A seguir será analisado como o Fisco atua nas fiscalizações das operações como planejamentos tributários realizados pelo contribuinte.

# 4. ATUAÇÃO DO FISCO – FISCALIZAÇÃO DA SECRETARIA FEDERAL DA RECEITA FEDERAL

Para além do planejamento tributário, o Fisco atua em momento posterior, por meio da análise e fiscalização das operações feitas pelos contribuintes. Nesse seguimento, ele é quem tem a competência para definir os padrões e as delimitações do que é - na sua compreensão - abusivo e ilegal ou o que não é.

Segundo os dados do Plano Anual de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano calendário de 2019 (PAF)[72], o Fisco, desde 2010, alterou o foco para os contribuintes com maior capacidade contribuinte, o que proporcionou maior especialização dos Auditores-Fiscais responsáveis por determinar quem serão os sujeitos passivos a serem fiscalizados e daqueles que executam os procedimentos de auditoria externa.

Tal mudança, conforme revela o documento, tornou possível identificar e atuar com maior grau de precisão em grandes esquemas de evasão consubstanciados em planejamentos tributários considerados como abusivos. A seguir o gráfico que demonstra o aumento das autuações pelo Fisco por seguimento de contribuinte[73]:




[72] Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal Do Brasil. Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018. Disponível em: < http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/auditoria-fiscal > Acesso em: 29.05.2019

[73] Todos os gráficos, dados e tabelas deste capítulo foram obtidos no sítio eletrônico acima.

Os resultados, a partir de 2010, demonstraram uma evolução consistente na atuação do Fisco nos grandes contribuintes, que correspondem por cerca de 60% (sessenta por cento) da arrecadação total, confira-se:

| Ano | Grandes Contribuintes - PJ | Variação ano anterior | Valor total das autuações pela Fiscalização da RFB | Variação ano anterior | Participação dos CG nas autuações |
|---|---|---|---|---|---|
| 2009 | R$ 55.940.711.486,00 | | R$ 85.722.778.908,00 | | 65,26% |
| 2010 | R$ 55.737.977.458,00 | -0,4% | R$ 84.818.059.397,00 | -1,1% | 65,71% |
| 2011 | R$ 74.560.935.507,00 | 33,8% | R$ 103.354.779.871,00 | 21,9% | 72,14% |
| 2012 | R$ 86.840.125.794,00 | 16,5% | R$ 108.969.478.480,00 | 5,4% | 79,69% |
| 2013 | R$ 152.539.000.000,00 | 75,7% | R$ 181.616.552.959,00 | 66,7% | 83,99% |
| 2014 | R$ 104.238.000.000,00 | -31,7% | R$ 144.556.799.956,00 | -20,4% | 72,11% |
| 2015 | R$ 94.659.500.058,00 | -9,2% | R$ 125.227.321.703,00 | -13,4% | 75,59% |
| 2016 | R$ 80.716.870.856,00 | -14,7% | R$ 117.794.178.958,00 | -5,9% | 68,52% |
| 2017 | R$ 158.017.453.718,27 | 95,8% | R$ 199.127.165.381,01 | 69,0% | 79,36% |
| 2018 | R$ 149.032.681.643,49 | -5,7% | R$ 181.627.463.778,79 | -8,8% | 82,05% |

Com essas mudanças, foram criadas as Unidades Especializadas em Seleção e Fiscalização dos Grandes Contribuintes, as quais – juntamente com a Delegacia Especial de Instituições Financeiras, localizada na cidade de São Paulo/SP – foram responsáveis, apenas no ano de 2018, pelo lançamento de R$ 100,75 bilhões de créditos tributários, o que representa quase 55,47% do total recuperado pelo Fisco.

Além disso, outra mudança drástica foi o valor médio das autuações e valor médio recuperado por Auditor-Fiscal da Receita Federal. Confira na tabela abaixo:

| 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|---|---|
| R$ 9.073.115,50 | R$ 8.682.090,09 | R$ 12.418.417,46 | R$ 13.073.715,76 | R$ 17.415.354,68 | R$ 21.925.092,20 |

O fenômeno é explicado basicamente por 4 (quatro) fatores, dentre eles (i) a melhoria na qualidade da seleção de contribuintes e na detecção de novas modalidades de infrações tributária; (ii) o investimento em tecnologia da informação que permite análise de um grande volume de informações; (iii) o efetivo combate aos Planejamentos Tributários abusivos, normalmente executados por contribuintes com maior capacidade contributiva; e (iv) a especialização das equipes de auditoria e de seleção dos sujeitos passivos contribuintes que serão fiscalizados.

Assim, o Fisco, além de focar na análise desses contribuintes com maior capacidade econômica, passou a monitorar a arrecadação, analisar as distorções potenciais e os setores e os grupos econômicos.

Só no ano de 2018, a Receita Federal definiu 8.969 pessoas jurídicas como de "acompanhamento diferenciado", que embora representem menos de 0,1% do total de empresas do país, são responsáveis por 60% (sessenta por cento) da arrecadação total.

A Portaria da Receita Federal nº 3.311/17[74] definiu para o ano de 2018 os parâmetros de definição das "pessoas jurídicas diferenciadas", entre outros: (i) receita bruta acima de R$ 200 milhões; ou (ii) massa salarial acima de R$ 65 milhões; ou (iii) débito declarado em DCTF acima de R$ 25 milhões; ou (iv) débito declarado em GFIP acima de R$ 25 milhões.

No mesmo ano, foram investigadas 1.882 distorções de arrecadação por meio da avaliação das informações prestadas pelos contribuintes, com o intuito de identificar os indícios de evasão tributária. Dessas ações, resultaram o valor de R$ 27,52 bilhões, que representa o maior resultado obtido pela área de monitoramento dos maiores contribuintes da Receita Federal. Tal resultado crescente desde o ano de 2014 decorre da reformulação estratégica que estabeleceu uma nova visão para a área. Confira-se o gráfico exponencial:

Outra mudança do Fisco é relacionada com o *compliance.* A Receita Federal tem incentivado e facilitado o cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, de modo que o fisco cada vez mais prioriza as ações com foco nos contribuintes que atuam de forma intencional para sonegar, para "alertá-los" sobre os indícios de erros no cumprimento da obrigação

[74] BRASIL. Portaria RFB nº 3.311, de 20 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88843>. Acesso em 05.06.2019

tributária. Dentre as ações para aumentar o grau de *compliance* estão a autorregularização e a simplificação das obrigações acessórias.

Especificamente para o ano de 2019, o Fisco estima que as autuações cheguem a R$ 164,96 bilhões, o que representa 303.287 contribuintes com indícios de irregularidades. Entre os principais setores que estão na "mira" do Fisco estão o setor de cigarros, de bebidas, de papel imune e de biodiesel/etanol.

O combate ao planejamento tributário abusivo é constante. Segundo os dados do FAP-2019, em recente levantamento, 93 (noventa e três) procedimentos resultaram em autuações superiores a R$ 25,1 bilhões.

Em outubro de 2018, iniciou-se um processo de capacitação dos auditores-fiscais de todo o Brasil por especialistas em planejamento tributário abusivo, realizado na Delegacia de Maiores Contribuintes de São Paulo. Em função dessa ação, busca-se otimizar os trabalhos da fiscalização, ampliando a gestão de risco com foco em casos de maior relevância tributária.

Em suma, as mudanças e as implementações na Fiscalização que a Secretaria da Receita Federal do Brasil adotou durante esses 10 (dez) anos, principalmente como o foco nos contribuintes de maior capacidade contributiva, a elevação do grau de *compliance* e a capacitação dos auditores fiscais, efetivamente trouxeram maiores números de fiscalizações de planejamento tributário tidos como abusivos e, consequentemente, maiores números em arrecadações pelo Fisco.

Com efeito, tal mudança foi verificada em sede de processos administrativos; o Conselho Administrativo da Receita Federal também passou a tanto analisar cada vez mais processos com essa natureza, como também mudou o entendimento durante esses 10 (dez) anos. Abaixo será demonstrado esses efeitos à luz dos acórdãos do CARF.

# 5. ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS DO CARF NOS ÚLTIMOS 10 ANOS

Passada a análise doutrinária e da mudança do foco da fiscalização pela Receita Federal, passa-se propriamente ao exame prático do planejamento tributário feito pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Após a análise de 82 (oitenta e dois) acórdãos proferidos pelo conselho ao longo dos últimos 10 (dez) anos, relativos à realização de planejamentos tributários, chega-se à primeira conclusão: cada vez mais o tema é analisado pelo tribunal; houve, assim, um aumento exponencial de processos administrativos consubstanciados em operações tidas como planejamento tributário abusivo (simulação).

Observa-se que essa primeira conclusão foi explicitada pelos fatores elucidados no tópico acima, por meio do PAF 2019.

Nos anos de 2010 e 2011, todos os 3 (três) acórdãos - 1401-000.155, 2202-001.217 e 1301-000.711 - proferidos pelo CARF foram desfavoráveis aos contribuintes, sob o fundamento de que haveria "abuso de direito" e "simulação" nos planejamentos tributários realizados com objetivo de reduzir a carga tributária, uma vez que a reestruturação ou estruturação a ser realizada apenas teria como objetivo maior diminuir impostos, o que tiraria a legitimidade das operações societárias feitas.

O acórdão 1401-00.155, da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado na sessão no dia 28.01.2010, ao examinar uma sucessão de negócios intermediários (*step transactions),* assentou que:

> (...) a simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas *step transactions*. Assim, **negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado corno negócio jurídico indireto**. **O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes**. (grifou-se)

Nesse mesmo sentido, o acórdão 2202-001.217, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado na sessão do dia 07.06.2011, concluiu que:

> (...) **constatada a desconformidade, consciente e pactuada, entre o negócio jurídico efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa**, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de

> uma sequência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações. (grifou-se)

Somente a partir de 2012 começaram a surgir posicionamentos favoráveis aos contribuintes, que representaram 40% (quarenta por cento) das decisões. O índice foi mantido também no ano seguinte, em 2013.

Nos acórdãos do CARF favoráveis julgado nos anos de 2012 e 2013 (acórdãos 1201-00.659, 1301-000.999, 1101-000.835, 1101-000.841, 2202-002.187 e 3403-002.519), foi definido – pela primeira vez – no acórdão 1201-00.659**,** da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado na sessão de 15.03.2012 - que "*as operações tributárias e societárias (planejamentos tributários) fundadas em negócios jurídicos indiretos não configura simulação, dissimulação ou evasão fiscal*".

Assim, o fato de os atos praticados visarem a economia tributária não os tornariam ilícitos ou inválidos, pois não teria amparo na legislação a tese que considera negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi a economia tributária.

Esse foi o entendimento do acórdão 1101-000.835**,** da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado no dia 04.12.2012 e do acordão 1101-000.841, julgado pela mesma Câmara e Turma, no dia 06.12.2012, que assentaram que:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.
> **O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos**.
> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.
> Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos participes. 0 motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. **Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.**
> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.
> **Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.**
> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.
> Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração

> em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).
> SIMULAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE A LEI.
> A fiscalização não precisa (e nem pode) recorrer às figuras de direito civil, utilizadas por juízes imparciais para soluções de litígios entre as pessoas. **O Fisco não precisa (e nem pode) recorrer às figuras da simulação, abuso de direito, fraude a lei ou demais previstas no Código Civil, que são utilizadas pela Justiça para resolver litígios. A fiscalização tem poderes específicos e disciplinados na legislação tributária.**
> PODERES DO FISCO. LANÇAMENTO.
> A fiscalização pode apontar os fatos que entende ocorridos, pode afastar os que entende não ocorridos ou falseados, pode aplicar o direito que entende aplicável aos fatos verificados, e pode cobrar o tributo conforme sua convicção, sem ter de recorrer a qualquer figura do Código Civil. A única exigência da lei é que o Fisco comprove os fatos que confirmam o direito q e aplica. (grifou-se)

Seguindo o mesmo entendimento, o acórdão 2202-002.187, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado na sessão do dia 20.02.2013, aduziu que a economiza de imposto não é causa a ensejar unicamente a simulação:

> (...) Não há base no sistema jurídico brasileiro para a autoridade fiscal afastar a não incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão legal para autoridade fiscal utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.
> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTANCIA DOS ATOS.
> **O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto**. (grifou-se)

Ainda favoravelmente, o acórdão 3403-002.519, da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, julgado na sessão do dia 22.10.2013, definiu que é lícito a separação em duas pessoas jurídicas as diferentes atividades do grupo econômico:

> PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.
> Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos. **A alteração na estrutura de um grupo**

> **econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN**, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN. (grifou-se)

Já nas decisões desfavoráveis (acórdãos 1301-00.810, 2403-001.686,2403-001.687, 2403-001.688, 1202-000.890, 1202-001.060, 1202-001.075 e 1202-001.076), o CARF manteve a visão dos anos anteriores (2010/2011), ou seja, de que era necessário um propósito negocial para a reestruturação societária, que não incluiria o objetivo de reduzir impostos. Assim, a simples reorganização societária visando a redução de tributos era considerada simulação, por não haver "propósito negocial".

Nesse sentido, o acórdão 2403-001.672, da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, julgado na sessão do dia 16.10.2012, definiu que "*a simulação absoluta não é aceita como forma de planejamento tributário com vistas a reduzir a carga tributária da empresa. Manobra considerada ilegal".*

No caso de amortização de ágio, o acórdão 1202-000.890, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado na sessão do dia 06.11.2012, aduziu que *"a utilização de empresa veículo vinculada ao grupo econômico em uma sequência de operações de aquisições e cisões, com aparência de regulares, mas visando efeito diverso do demonstrado, denota simulação".*

Esse foi o mesmo entendimento no caso de incorporação reversa, do acordão 1202-001.060, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado na sessão do dia 06.11.2013:

> (...) As operações estruturadas entre partes relacionadas, visando um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicam também uma causa jurídica única e devem ser examinadas em conjunto. **Para se aferir o limite às operações de planejamento tributário, é preciso indagar se existe motivo para a realização do ato ou negócio jurídico, se o motivo é extra-tributário e se o motivo seria suficiente para a realização do negócio nos moldes que foi feito**. Na incorporação reversa, se a mudança no ramo de atividade da empresa evidencia que o objeto social predominante após a incorporação é o da empresa incorporada e não o da incorporadora, devem ser afastadas as razões negociais alegadas como suporte à incorporação da controladora pela controlada. **Inexiste propósito negocial apto a justificar a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático verificado com a incorporação reversa foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal acumulado, o qual deve ser glosado**. (grifou-se)

E seguindo essa linha, os acórdãos 1202-001.075 e 1202-001.076, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgados na sessão do dia 04.12.2013 aduziram que o propósito negocial é o critério para se determinar a incidência de tributos:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - CRITÉRIOS.
> **O que determina a incidência ou não de tributo para caracterização de planejamento tributário legítimo é a função a que se destina a operação dentro do empreendimento econômico (causa objetiva - propósito negocial), não bastando a existência do conteúdo formal do negócio jurídico, consubstanciado na declaração de vontade**. As operações estruturadas em sequência, realizadas em curto prazo, constituem simulação relativa, cujo ato verdadeiro dissimulado foi a alienação das ações, que teve como único propósito evitar a incidência de ganho de capital.
> FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL - LUCRO NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.
> Restando comprovado o lucro na alienação de ações, é de se efetuar a sua tributação, a título de ganho de capital. (...) (grifou-se)

Com efeito, a análise dos acórdãos desses anos fica nítida a heterogeneidade das decisões do CARF sobre o planejamento tributário, algumas Câmaras consideravam conduta abusiva/simulação a reestruturação societária com intuito de redução de tributos e outras, opostamente, verificavam a legalidade da operação.

Em 2014, há um aumento exponencial de decisões desfavoráveis ao contribuinte, representado por 85% (oitenta e cinco por cento). Dentre os acórdãos desfavoráveis estão os: 3202-001.136, 2202-002.731, 2202-002.732, 1102-001.228, 2403-002.859 e 2403-002.856.

Neste primeiro acórdão (3202-001.136, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado no dia 26.03.2014), o CARF ao examinar uma operação de importação aduziu que os negócios efetuados por uso de pessoas interpostas "sem finalidade comercial" e visando a economia de tributos é caracterizada a simulação:

> OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.
> A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.
> SIMULAÇÃO. USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA DE FINALIDADE COMERCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NÃO CARACTERIZADO.
> **Negócios efetuados com pessoas jurídicas, intencionalmente interpostas na cadeia produtiva, sem qualquer finalidade comercial, de modo a simular negócios jurídicos inexistentes e visando, unicamente, reduzir a carga tributária constituem fraude contra a Fazenda Pública.** Há simulação quando os negócios aparentarem conferir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, portanto, quando houver interposição de pessoas. **Não se**

> **trata de planejamento tributário lícito - elisão, mas de mera evasão fiscal** (...). (grifou-se)

Mais uma vez o CARF definiu que o negócio jurídico sem causa deveria ser desconsiderado (acórdãos 2202-002.731 e 2202-002.732, da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgados no dia 12.08.2014). Confira-se:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.
> **A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado**, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas '*step transactions'*. Assim, **negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado corno negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes**. (...) (grifou-se)

De tal modo, se não havia intenção comercial, apenas objetivando a redução de tributação, isto, por si só, configuraria fraude contra a fazenda pública. Não se trataria, portanto, de planejamento tributário lícito - elisão, mas de mera evasão fiscal.

No único acórdão favorável ao contribuinte, o CARF (acórdão 1102-001.199, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado no dia 23.09.2014) examinou despesas com prêmios de emissão de com debêntures e assentou que:

> (...) não se deve admitir como legítima acusação fiscal genérica no sentido de que despesas com prêmios de emissão de debêntures são indedutíveis por definição e princípio, apenas pelo fato de não terem relação com a atividade desenvolvida pela Contribuinte ou envolverem algum risco em relação a seu retorno, mormente quando não analisados pela Fiscalização os critérios econômicos que determinaram a realização da operação.

O ano de 2015 mudou radicalmente a tendência do conselho e teve a maior porcentagem de decisões favoráveis dos anos analisados pelo presente trabalho monográfico representado em números pela porcentagem de 85% (oitenta e cinco por cento).

No entanto, a porcentagem não retrata fielmente o cenário favorável aos contribuintes, pois foram julgados apenas 3 (três) processos nesse ano, sendo que apenas 2 (duas) decisões foram favoráveis e, ainda, ressalta-se que essas decisões não foram bem fundamentadas pelo CARF. Portanto, em que pese a porcentagem tenha sido aparentemente elevada, não era possível verificar uma mudança substancial da jurisprudencial do conselho.

Em relação às decisões favoráveis, os acórdãos 1302-001.713 e 1402-001.954, da 3ª e 4ª Câmaras / 2ª Turma Ordinária, julgados no dia 25.03.2015, definiram que as operações sem propósito negocial não podem ser configuradas como simulação:

> SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTÂNCIA DOS ATOS.
> **O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la**. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto (...) (grifou-se).

Em sentido oposto, a 1ª Turma Especial do conselho, no acórdão 2801-003.958, julgado no dia 10.02.2015, utilizou-se da doutrina de Marco Aurélio Greco para caracterizar a simulação no ganho de capital em operação de alienação de imóveis "sem qualquer finalidade". Confira:

> IRPF.GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. ELISÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO.
> A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, **uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito.** A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem. **Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco.** (Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319) (...) (grifou-se)

Em 2016, houve um aumento significativo de processos julgados pelos CARF com a temática de planejamento tributário. De 3 (três) processos do ano de 2015 foram para 12 (doze), ou seja, quadruplicou o número de julgamentos. Nota-se que apesar do percentual de decisões favoráveis tenha diminuído em relação ao ano anterior - nesse ano ficou na média de 25% (vinte e cinco por cento) -, observa-se, além do aumento de julgamentos, decisões mais contundentes e fundamentadas sobre o assunto.

O CARF, nas decisões favoráveis, definiu, no acórdão 1401-001.675, julgado pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, no dia 07.07.2016, que os planejamentos tributários são inoponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária:

> (...) a simulação é o ato de mascarar uma realidade, camuflando o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro. Assim, a reorganização societária objetivando a racionalização das operações e visando a diminuição de carga tributária seria totalmente lícita e a existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação. Logo, os planejamentos tributários seriam inoponíveis ao Fisco (grifou-se).

Ainda, no acórdão 3302-003.138, da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado no dia 17.03.2016, o conselho definiu que não é caracterizado como simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, visando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária:

> SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.
> Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo. **Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária**. (...)
> (grifou-se)

E no acórdão 1201-001.484, da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado no dia 13.09.2016, o CARF mais uma vez definiu que as operações que buscam a economia tributária por si só não são capazes de gerar a invalidade e a eficácia delas:

> (...) ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, **a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese que invalide as operações perpetradas pelo contribuinte e os respectivos efeitos fiscais**. A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação. (...)
> (grifou-se)

No mesmo sentido ficou assentado no acórdão 1402-002.337, julgado pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, no dia 05.10.2016, que as operações de distribuição de lucros perpetradas pelo contribuinte com valor de mercado compatível, não pode ser configurada como disfarçada, isto é, deflagrada pela simulação:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO FISCAL.
> **É lícita a reorganização societária efetivamente levada a efeito pelo contribuinte sem a ocorrência simulação, fraude, abuso direito ou de formas ou ainda fraude à lei**.
> DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. OPERAÇÕES REALIZADAS A VALOR DE MERCADO. INCORRÊNCIA.
> Não há que se falar em distribuição disfarçadas de lucros quando as operações foram realizadas em valores absolutamente dentro da média praticada no mercado.
> (...)
> PIS E COFINS. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. REGIME MONOFÁSICO. INEXISTÊNCIA DE NORMA QUE ESTIPULE VALORES MÍNIMOS NAS OPERAÇÕES INTRAGRUPO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA. **Demonstradas que as operações questionadas pelo Fisco não configuram distribuição disfarçada de lucros, tampouco simulação,** e na ausência de normas que estipulem valores mínimos a serem praticados entre empresas do mesmo grupo para fins da incidência de PIS e de Cofins no regime monofásico, cancela-se o crédito tributário correspondente (...) (grifou-se).

No entanto, as decisões desfavoráveis ainda continuavam com o argumento de que as operações "sem propósito negocial", que visassem apenas a economia tributária, seriam simulações praticadas pelo contribuinte, como os acórdãos 1301-002.156, 1402-002.325, 9101-002.429, 1401-001.697, 2202-003.388, 2202-003.318, 2202-003.134 e 2202-003.135.

Nesse sentido o acórdão 9101-002.429, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), julgado no dia 18.08.2016:

> OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.
> Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, **a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.**
> GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.
> O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, **evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização** (...) (grifou-se).

Como também o acordão 1401-001.697, julgado pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, no dia 11.08.2016, que analisou uma operação com ágio e classificou a operação como simulação sem fraude:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. INCONSISTÊNCIA. OPERAÇÃO COM ÁGIO.
> Ainda que o sujeito passivo, bem como o grupo econômico, não tenham atuado no âmbito da ilicitude legalmente tipificada, **a evidência de incompatibilidade entre as operações realizadas e aquelas capazes de credenciar juridicamente a existência de um ágio, com efetivo acréscimo de valor, representativo de investimento com expectativa de rentabilidade futura legitima uma reinterpretação dos fatos e a glosa dos valores amortizado**s.
> MULTA QUALIFICADA. REINTERPRETAÇÃO DOS FATOS. SIMULAÇÃO SEM FRAUDE
> A reinterpretação do negócio jurídico realizado pelo sujeito passivo, por parte do fisco, **o constitui como simulado, mas não fraudulento, no sentido de ato ilícito doloso**. Por isso, importante a separação dos conceitos de simulação com fraude e simulação sem fraude. Ambas permitem a desconsideração dos atos praticados pelo sujeito passivo para efeitos tributários, mas somente na primeira incide a qualificação da multa (...) (grifou-se).

Ao analisar operações com debêntures, o CARF definiu - no acórdão 1402-002.325, julgado pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, no dia 04.10.2016 - que o contribuinte ainda que aja de acordo com as formalidades da legislação comercial e societária não impede que seja o planejamento tributário seja classificado como abusivo na legislação tributária "elisão abusiva", quando objetiva-se a diminuição da carga de tributos:

> OPERAÇÕES COM DEBÊNTURES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. ABUSO DE DIREITO. INDEDUTIBILIDADE.
> O fato de os atos ou negócios jurídicos virem a ser executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, não garante por si só, a dedutibilidade prevista na legislação tributária. Empréstimos entre coligadas e emissão de debêntures, com utilização de empresa veículo, **quando o negócio substancialmente realizado teria sido o de subscrição e integralização de capital, visando a redução da carga tributária, condutas articuladas antes mesmo da ocorrência do fato gerador, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva** (...) (grifou-se).

Foi somente a partir de 2017 que as decisões do CARF passaram a ser a efetivamente favoráveis ao contribuinte, ultrapassando a margem dos 50% (cinquenta por cento). Ressalta-se que as decisões começaram a se tornar mais fundamentadas, tanto as desfavoráveis, quanto as favoráveis.

Nas decisões desfavoráveis, o CARF continuou adotando o mesmo entendimento de que haveria ausência de propósito negocial e, portanto, a operação estaria eivada de simulação (acórdão 2301-005.119, julgado pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, no dia 12.09.2017).

O Conselho, no entanto, adotou um novo entendimento para fundamentar-se, de que *"a simulação se retrata um vício social do negócio jurídico, que as partes, de maneira intencional, orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro e faz-se necessário*

*uma força probante dos indícios levantados pelo fisco*" (acórdão 2301-005.119, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado no dia 12.09.2017). Assim ficou ementada*:*

> SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. FORÇA PROBANTE DOS INDÍCIOS.
> A simulação retrata um vício social do negócio jurídico**. De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro.** A prova direta representa, de forma imediata, a ocorrência do fato com implicações jurídicas. Já a prova indireta baseia-se na existência de outros fatos secundários (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência ou não do fato principal de relevância jurídica. E para que ocorra a referida indução lógica, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico entre si.
> SIMULAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE GESTÃO REALIZADA ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SÓCIOS DA EMPRESA CONTRATADA QUE ATUAM EFETIVAMENTECOMO EMPREGADOS DA EMPRESA CONTRATANTE.
> **A contratação realizada entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico para prestação de serviços de gestão, na qual os sócios da empresa contratada atuam, efetivamente, como empregados da empresa contratante configura negócio simulado** (...) (grifou-se).

No Acórdão 1302-002.071, da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado no dia 21.03.2017, analisou um caso típico de fracionamento de atividades por meio da utilização de pessoas interpostas. Nesse caso, o CARF definiu que essas pessoas interpostas não teriam a autonomia patrimonial, operacional e administrativa e a reorganização societária seria um artifício ardiloso para continuam no Simples Federal. Deste modo, concluiu que a operação seria simulada e teria violado o abuso de forma, de modo que implicaria na desconsideração dos negócios jurídicos praticados. Veja-se:

> SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS NA CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DE PESSOA JURÍDICA. ABUSO DE FORMA. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. ADMINISTRAÇÃO ÚNICA E ATÍPICA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS.
> **O abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente.** Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados. A simulação pode configurar-se quando as circunstâncias e evidências indicam a coexistência de empresas com regimes tributários favorecidos, perseguindo a mesma atividade econômica, com sócios ou administradores em comum e a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica. **O**

> **fracionamento das atividades empresariais, mediante a utilização de mão de obra existente em empresas interpostas, sendo estas desprovidas de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples Nacional**, viola a legislação tributária, cabendo então a partir de inúmeras e sólidas evidências a desconsideração daquela prestação de serviços formalmente constituída. É cabível a exclusão do regime simplificado quando ficar comprovada a utilização de interpostas pessoas na constituição e no funcionamento de pessoa jurídica, de modo a encobrir quem são os verdadeiros sócios administradores (...) (grifou-se).

Já numa outra operação, o Conselho Administrativo asseverou que a "*legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento jurídico. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito."* Assim, a liberdade negocial não estar-se-ia no topo da pirâmide constitucional, mas deve ser analisado junto com o princípio da legalidade, capacidade contributiva e isonomia entre contribuintes. Nota-se que nesse processo, o CARF pautou-se pela chamada Terceira Fase que o professor Grego definiu. Por fim, definiu que a operação estaria maculada de simulação e pelo "dolo" do contribuinte, foi aplicada a multa qualificada (acórdão 9101-002.953, julgado pela 1ª Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais, no dia 0307.2017).

Por outro lado, nas decisões favoráveis, o CARF definiu que a desconsideração de atos e negócios jurídicos do contribuinte é medida extrema e excepcional, de modo que cabe ao Fisco a demonstração específica e devidamente comprovada da vantagem fiscal obtida através da prática de atos ilícitos ou simulados. Portanto, se a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades - quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude - seria perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação.

Nessa lógica, o acórdão 3301-004.132, julgado pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, no dia 26.10.2017, assim ementou:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE.
> A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, **a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação.** Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluírem o fato jurídico-tributário.

> SIMULAÇÃO. CONCEITO.
> Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação. (grifou-se).

Como também o acórdão 1402-002.443, julgado pela 4ª Câmara / 2ª Turma, no dia 10.04.2017, quando analisou operações de *step transaction*:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE E VERACIDADE DAS OPERAÇÕES. APROVAÇÃO DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA POR AUTORIDADES FISCALIZADORAS E REGULADORAS. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO OU ARTIFICIALIDADE. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL "*BUSINESS PURPOSE*". OPONIBILIDADE AO FISCO.
> Não pode o fisco desconsiderar operações sob entendimento de terem sido executadas de forma simulada ou artificial quando todo o conjunto das operações foi monitorado, avaliado e aprovado pelos órgãos fiscalizadores e reguladores como o BACEN, CADE e CVM. **O contribuinte não é obrigado e optar pela via onerosa do ponto de vista fiscal quando existem outras opções que se apresentam mais eficientes, desde que possuam essência alinhada com a forma adotada e possuam propósito negocial (*business purpose*).** A existência de "*step transactions*" e a execução de diversas etapas no mesmo dia, por si só, não são suficientes para viciar a operação ou negar-lhe oponibilidade ao fisco, ainda mais quando todas as possíveis opções identificadas pela autoridade fiscal também se baseiam em "*step transactions*" executadas num curto espaço de tempo (grifou-se).

No caso de uma operação de empréstimo utilizado na aquisição de participação societária, por meio de uma empresa veículo (*holding*), o CARF afirmou que a desconsideração de negócios jurídicos é medida extrema e excepcional, e somente será feita se o Fisco demonstrar especificamente e devidamente comprovada da vantagem fiscal obtida através da suposta prática ilícita ou simulada. No caso, se ficar demonstrado que a empresa poderia obter o mesmo resultado fiscal através de outros meios plenamente lícitos (se não por meio da empresa veículo), não estar-se-ia diante de uma ilicitude (acórdão 1402-002.433, julgado pela 4ª Câmara / 2ª Turma, no dia 10.04.2017).

Também no caso de uma operação utilizando-se empresa veículo, o CARF definiu a prática que "*viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude*", porque "*o legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente*" (acórdão 1302-002.045, julgado pela 3ª Câmara / 2ª Ordinária, no dia 16.02.2017).

Por último, no acórdão 1201-001.559, julgado pela 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, no dia 15.02.2017, o CARF - partindo-se da mesma lógica perpetrada no caso acima - assinalou que *"a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco".*

Em 2018, constata-se que as decisões do CARF tomaram novos rumos em relação às fundamentações.

As decisões passaram a discorrer mais sobre o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional (norma antielisiva), que determina que haja lei ordinária que estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados. No entanto, como tal lei ordinária nunca foi feita pelo legislativo, as implicações jurídicas dessa omissão passaram a ser discutidas na doutrina e na jurisprudência, principalmente em sede do CARF, se a norma antielisiva teria ou não eficácia.

Nesse sentido, nas decisões desfavoráveis ao contribuinte, o CARF definiu que a norma antielisiva seria plenamente eficaz; já nas decisões favoráveis, inversamente, defendem que a norma é ineficaz, o que impossibilitaria a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos abusivos praticados. Veja-se o acórdão 3401-005.228, julgado pela 4ª Câmara / 1ª Turma, no dia 27.08.2018, que decidiu pela ineficácia da norma antielisiva:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO. **O paragráfo único do art. 116 do CTN**, introduzido pela LC 104/01, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócio jurídicos praticados com a finalizadade dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação trobutária, obervados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária **que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão** (grifou-se).

Em relação às decisões favoráveis, o conselho administrativo começou a defender a vertente de que contribuinte teria o direito de se auto organizar; o que autorizaria, por consequência, por exemplo, a constituição de sociedades pelos mesmos sócios, que tenham por escopo atividades similares, complementares ou mesmo distintas. Se corretamente constituídas e operadas, afastar-se-ia o entendimento de que se trataria de mera simulação. Para que determinada operação seja considerada simulada, deveriam ser consideradas as características do caso concreto analisado pelo conselho administrativo e demonstradas através de provas, não podendo o fisco se utilizar de meras dilações para concluir que o contribuinte tivesse efetivamente praticado o ato tido

como ilegal. Esse foi o entendimento do acórdão 1301-002.921, da 3ª Câmara / 1ª Turma, julgado em 09.04.2018.

Outro argumento também trazido pelas decisões – e que já apareciam anteriormente - é de que não existe legislação que desconsidere as reestruturações societária que tenham como objetivo apenas a economia tributária. Com efeito, não teria amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não conteriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e, por isso, poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. Esse foi o entendimento do acórdão 1401-02.835, da 4ª Câmara / 1ª Turma, julgado no dia 27.08.2018.

No acórdão 1401-002.247, julgado pela 4ª Câmara / 1ª Turma, em 10.04.2018, em que foi analisado uma operação de venda de participação societária recebida pelos sócios após operação de dedução de capital, que logrou consequentemente no ganho capital aos sócios, consignou que era legítimo planejamento sob o fundamento de que:

> Restando comprovado que a negociação da participação societária foi de fato e de direito realizada pelas pessoas físicas (ausência de simulação), bem como que a redução de capital com entrega de participação aos sócios produziu as consequências jurídicas normalmente esperadas para este tipo de operação (negócio dotado de "causa"), **não há base para que o fisco desconsidere os efeitos tributários a pretexto de tributar os atos segundo o que, no seu entender, seria o seu desfecho previsível** (...) (grifou-se).

Já em muitas decisões desfavoráveis, verifica-se que o CARF não mais pautou-se suas decisões na “falta de propósito negocial” ou “apenas para redução de tributos” – como nos anos anteriores -, mas na verdadeira simulação praticada pelo contribuinte.

Com efeito, o CARF definiu que seria simulação o caso dos contribuintes de que com vista à economia tributária, cria um escopo societário/negocial aparentemente lícito. Isto é, quando as circunstâncias e evidências indicam a coexistência de empresas com regimes tributários favorecidos, perseguindo a mesma atividade econômica, com sócios ou administradores em comum e a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica.

Em síntese, verificada a não autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente de modelos de tributação, com fins de redução de arrecadação tributária, violaria a legislação tributária, o que implica na desconsideração do ato ou negócio jurídico.

Em relação ao ano de 2019, deve-se levar em conta que o presente estudo buscou decisões do CARF publicadas até o dia 3 de julho de 2019, portanto a análise dos acórdãos a seguir não

demonstra totalmente o corrente ano. Nesse sentido, até a referente data foram encontradas 10 (dez) acórdãos sobre operações com planejamento tributário e dessas, 8 (oito) foram desfavoráveis, ou seja, 80% (oitenta por cento).

Dessa primeira análise puramente quantitativa percebe-se que o CARF voltou a decidir desfavoravelmente aos contribuintes, já que pelo menos nos últimos 3 (três) anos ele havia feito uma curva crescente de posicionamentos favoráveis. Ressalta-se, ainda, que vários processos desse ano eram pautados em operações com utilização de empresa-veículo para aproveitamento de ágio, que se configura por ser a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas.

Dentre os 2 (dois) acórdãos favoráveis ao contribuinte, o acórdão 1302-003.337, julgado em 22.01.2019, pela 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, ao examinar uma operação em que foi justamente utilizado uma empresa veículo para viabilizar o aproveitamento de ágio, decidiu pela sua licitude, pois tal operação "*por si só não configura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausente a simulação, dolo ou fraude".*

Esse foi o mesmo entendimento do acórdão 1201-002.893, julgado em 16.04.2019, pela 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, que também analisou uma operação de amortização de ágio, o CARF definiu que a utilização de uma empresa veículo, desde que dessa operação não resulte novo ágio, economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo, não pode considerado planejamento tributário. Assim ficou ementada:

> INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA.
> No contexto do programa de privatização, **a efetivação da reorganização** de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, **mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco** (...) (grifou-se).

Já nos acórdãos desfavoráveis também quando analisadas operação de amortização de ágio, o CARF

No acórdão 3301-005.601, de 29.01.2019, julgado pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, ao analisar a controvérsia de interpretação das operações de compra e venda interna com o fim específico de exportação de derivados de produtos agrícolas, definiu que a operação "*restou clara a ausência de propósito negocial*", logo "*compra e venda para a qual inexista motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias*

*é inoponível ao Fisco*", desse modo diante da ineficácia fiscal do arranjo contratual perpetrado pelos contribuintes sem propósito negocial, não tem atendidos os requisitos para aproveitamento de créditos de PIS e da COFINS, sendo correta a glosa efetuada e a consequente recomposição das contribuições devidos ao mercado interno. Por fim, decidiu pela aplicação da multa qualificada, uma vez que teria sido demonstrada a simulação das operações. Veja-se:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE.
> **A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude**. Assim, **a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude**, ou seja, implicando a **ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas**, é perfeitamente lícita e **não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação**. Estará o contribuinte **no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64**, ou seja, se **as condutas esconderem, modificarem ou excluírem o fato jurídico tributário.**
> SIMULAÇÃO. CONCEITO.
> Considera-se **simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado**, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para **proceder à devida tributação**.
> FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA.
> **Havendo a comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude perpetrada em conluio entre as partes envolvidas, deve ser aplicada multa qualificada** determinada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.
> JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic (...) (grifou-se).

Em outro processo, o acórdão 3201-004.699, julgado em 29.01.2019, pela 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, o CARF definiu que a interposição de pessoa jurídica interdependente é considerado prática de ato fraudulento, pois a sua utilização revela-se desnecessária, porquanto não foi comprovada a redução de custos e despesas, com redução artificial da receita bruta, mediante prática de simulação e subfaturamento, portanto restando claro a prática, pelo contribuinte, de planejamento tributário abusivo e ilícito:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E ILEGAL. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA INTERDEPENDENTE. PRÁTICA DE ATO FRAUDULENTO. REDUÇÃO ARTIFICIAL DA BASE DE CÁLCULO.
> A introdução de pessoa jurídica, na condição de comercial-atacadista exclusiva, interdependente de uma outra fabricante de produtos sujeitos à incidência concentrada das Contribuições para o PIS e Cofins, para que se interponha entre

> o fabricante-vendedor e o cliente, que se revela desnecessária, prescindível e sem comprovação de redução de custos e despesas na etapa de fabricação-venda, com redução artificial da receita bruta da industrial, mediante a **prática de simulação e subfaturamento, revela planejamento tributário abusivo e ilícito cuja** finalidade é a redução fraudulenta da base de cálculo dos tributos devidos (...) (grifou-se).

No acórdão 1401-003.139, julgado em 20.02.2019, pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, o CARF definiu que os contratos de afretamento e de prestação de serviço foram bipartidos de maneira simulada, fazendo transparecer a realização de atividade operacionais por pessoas jurídicas *offshore,* como se fossem situadas em paraísos fiscais:

> SIMULAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS.
> A análise dos elementos de prova carreados aos autos pela fiscalização permite concluir que os **contratos denominados de afretamento e de prestação de serviços foram bipartidos de maneira artificial**, (i) aparentando conferir ou transmitir direitos e obrigações a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, e (ii) incorporando cláusulas notoriamente não verdadeiras, que **fazem transparecer a realização de atividades operacionais por parte de pessoas jurídicas *offshore,* que são de fato inoperantes e convenientemente estabelecidas em paraíso fiscal.**
> Nesse contexto, é correto o procedimento fiscal que, **ao desvelar os fatos dissimulados, tomou os efeitos reais gerados pelos referidos contratos, de maneira a atribuir à autuada a titularidade das receitas deles decorrentes, recalculando os tributos que restaram sonegados à Fazenda Pública.**
> MULTA QUALIFICADA.
> A perpetração de atos simulados com o intuito de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de tributos devidos, bem como de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, **justifica a imposição da multa de ofício qualificada de 150%.**
> A simulação relativa não necessariamente é fraudulenta. Ainda mais quando os contratos denominados de afretamento e de prestação de serviços foram firmados, ao menos na aparência, nos termos de normas infralegais vigentes à época dos fatos e, também, não havia objeção legal à forma de bipartição. **O fisco pode aplicar tal instituto como forma de inibir planejamentos tributários abusivos, entretanto, deve prevalecer o benefício da dúvida quanto à fraude supostamente perpetrada pela recorrente, razão pela qual a multa qualificada não se perdura**.
> AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. NÃO CABIMENTO
> **O fato de o contribuinte não fornecer, nos prazos definidos, os esclarecimentos exigidos na intimação, por si só não podem fundamentar o agravamento da multa**.
> O agravamento da multa de ofício não tem amparo quando a fiscalização consegue, por outros meios, firmar sua convicção acerca do lançamento tributário.
> **Necessário demonstrar, de forma inequívoca, a atuação dolosa na intenção de atrapalhar o processo de fiscalização.**
> ATOS DOLOSOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI. MULTA QUALIFICADA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

> Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, respondendo solidariamente com o contribuinte pelo crédito tributário lançado (...) (grifou-se).

Já no acórdão 3201-005.153, em 26.03.2019, julgado pela 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, o Conselho asseverou que a operação consubstanciada por empresas interdependente no mercado atacadista com emissão de notas fiscais com valores de mercadorias muito abaixo do mercado é considerada fraude, pois a operação servia para reduzir o montante de imposto sobre produtos industrializados (IPI) apurado. Confira-se a ementa:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE. LICITUDE. NÃO CONFIGURADA.
> **Não há que se falar em planejamento tributário lícito, quando a fiscalização apurou fraude quanto ao valor tributável do IPI**, consubstanciada na **intermediação por empresas interdependentes no mercado atacadista, com emissão de notas fiscais de "venda à ordem" com valor inferior ao praticado, revelado nas notas fiscais correspondentes de "remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiro", bem como sem a comprovação dos pagamentos ou recebimentos nas operações realizadas pelas distribuidoras,** as quais não possuíam recursos para negociar os volumes das operações autuadas e sequer apresentavam movimentação financeira. (...) (grifou-se).

A matéria analisada nos Acórdãos 1402-003.815 e 1402-003.814, de 20.03.2018, julgados pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária tratava-se de fiscalização que teria constatado a utilização de um grupo de empresas para a prática de omissão de receitas, com a finalidade de reduzir o valor de IPI devido em operações no mercado interno, bem como dos demais tributos incidentes sobre o faturamento e lucro. A operação consistiria no falseamento de aquisições e revendas que não ocorreram de fato, como emissão de notas fiscais com valores abaixo do mercado.

O voto do relator aduziu que o contribuinte teria simulado os preços de vendas e revendas de mercadorias visando reduzir a base tributável de imposto sobre produtos industrializados (IPI) e omitir receita do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) da fiscalização, o que configura planejamento tributário ilícito com aplicação de multa qualificada:

> OMISSÃO DE RECEITAS. SIMULAÇÃO E FRAUDE PARA TRIBUTAÇÃO A MENOR. UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS INTERMEDIÁRIAS. ELISÃO FISCAL ABUSIVA.
> **O negócio jurídico realizado entre partes, sem propósito negocial e com o único intuito de reduzir tributos, pode ser desconsiderado para efeitos**

> **tributários pela autoridade administrativa, dando lugar ao lançamento de ofício sobre o fato jurídico tributário efetivamente ocorrido. A elisão fiscal abusiva, consistente no planejamento de tributação mais benéfica, desviando-se dos objetivos da legislação, prejudica todo o sistema tributário nacional, organizado com base nos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.** (...)
> MULTA QUALIFICADA DE 150%. ATOS CONSCIENTES E PREMEDITADOS COM O INTUITO DE PAGAR MENOS IMPOSTOS.
> A comprovação do intuito de pagar menos tributos, configurando fraude e simulação, com lesão direta ao Fisco, é suficiente para a aplicação da multa agravada (...) (grifou-se).

Por fim, numa operação de despesas com aluguel e frete, a fiscalização verificou que toda a parte operacional das empresas são realizadas pela mesma equipe administrativa, mesma equipe de vendas, mesma equipe de recursos humanos, dentre outros, de modo que as empresas de frete e aluguel foram criadas com o único intuito de gerar despesas e, em consequência, reduzir a carga tributária incidente sobre as operações realizadas. Assim, além da glosa das despesas, a fiscalização demonstrou que houve divergências entre as escrituras dos valores declarados (acórdãos 1302-003.481 / 1302-003.482, de 15.04.2019, julgados pela 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária).

O voto vencedor aduziu que as empresas, em que pese tenham CNPJs e sócios diferentes, não poderiam ser distintas, por utilizarem-se da mesma estrutura física, terem funcionários em comum e gestão da mesma pessoa, que seria o responsável tributário indicado no termo de verificação fiscal (TVF). Mais à frente o conselheiro relator aduziu que:

> (...) é patente a dissimulação dos negócios praticados entre as empresas (...), que, na intenção de dar aparente legalidade às operações realizadas e ocultar a realidade dos fatos, criou diversas empresas que houvesse uma redução da carga tributária, que não pode ser aceita, uma vez que ilícita.
>
> Há de se ressaltar que esse julgador tem o entendimento de que, como demonstrado alhures e já decidido em outros processos administrativos, a atividade empresarial deve ser pautada na livre atuação dos particulares, até mesmo porque é do empresário o risco do negócio. Contudo, não se pode admitir prática dissimuladas, que tentam esconder da fiscalização a realidade das operações.
> A existência de um grupo de empresas, cujos sócios são parentes e/ou funcionários das entidades, que compartilham instalações, funcionários, dentre outros serviços, sem qualquer independência nas atividades, não pode ser considerada como empresas distintas, tão somente para que gerem despesas uma para as outras (...)

Os acórdãos ficaram assim ementados:

> DESPESAS COM ALUGUEL E FRETES - OPERAÇÕES DISSIMULADAS
> **Se o conjunto de provas reunido pela fiscalização demonstra que foram simuladas as operações pelos quais a entidade alugou imóveis e contratou fretes de empresas do mesmo grupo econômico, estão sujeitas a glosa fiscal as importâncias registradas como créditos na apuração da COFINS originados destas despesas.**
> MULTA QUALIFICADA.
> Comprovadas condutas e omissões dolosas do contribuinte no sentido que preconiza o artigo 72, da Lei 4.502/64, praticadas no sentido de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, com o único intuito de reduzir a carga tributária, correta a qualificação da multa, nos termos definidos pela legislação (...) (grifou-se).

Pelo exposto, após a analise de 10 (dez) anos de jurisprudência sobre operações de planejamento tributário, conclui-se que o Conselho Administrativo da Receita Federal no começo dos anos analisados julgou pouquíssimos processos sobre o tema e todos eram realmente operações fraudulentas pelos contribuintes.

Foi a partir de 2012 que o conselho passou a analisar mais o tema, quintuplicando o número de processos do ano anterior (de 2 para 10), e junto com esse maior número veio acompanhado decisões mais profundas sobre o tema e mais favoráveis, chegando à porcentagem de 50% (cinquenta por cento), que antes eram de 0% (zero por cento).

Em 2014, teve uma queda proporcional de decisões favoráveis atingindo 15% (quinze por cento). No entanto, em 2015, teve a maior porcentagem de decisões favoráveis dos anos analisados na pesquisa, representado por 85% (oitenta e cinco por cento). No entanto, a porcentagem não retrata fielmente o cenário favorável aos contribuintes, pois foram julgados apenas 3 (três) processos, sendo que apenas 2 (duas) decisões foram favoráveis e nota-se que decisões ainda não eram bem fundamentadas. Portanto, em que pese a porcentagem aparentemente elevada, não era possível verificar uma mudança substancial da jurisprudencial.

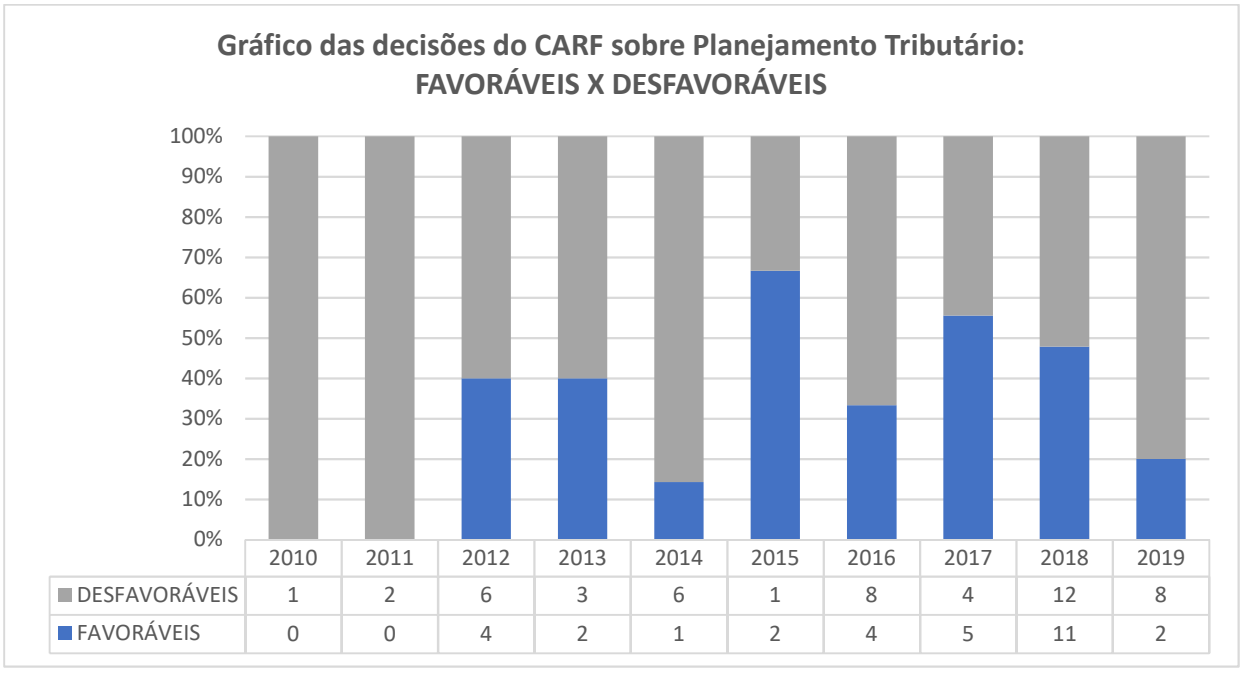
Em 2016, houve um aumento significativo de processos julgados pelos CARF com a temática de planejamento tributário. De 3 (três processos) do ano de 2015 foram para 12 (doze), ou seja, quadruplicou o número de julgamentos. Nesse sentido, apesar do percentual de decisões favoráveis tenha diminuído em relação ao ano anterior, observa-se, além do aumento de julgamentos, decisões mais contundentes sobre o assunto.

Foi a partir de 2017 que as decisões do CARF passaram a ser a efetivamente favoráveis ao contribuinte, ultrapassando a margem dos 50% (cinquenta por cento). Ressalta-se que as decisões começaram a se tornar mais fundamentadas, tanto as desfavoráveis, quanto as favoráveis.

Em 2018, constata-se que as decisões do CARF tomaram novos rumos em relação às fundamentações, e as decisões ficam cada vez mais aprofundadas, juntamente com as analisas pela fiscalização. O percentual do ano beira os 50% de decisões favoráveis.

Por fim, no último ano examinado neste trabalho (2019)[75], constata-se que que houve uma diminuição exponencial de decisões favoráveis aos contribuintes, representado por apenas 20% (vinte por cento).

Nota-se, ainda, que o CARF adota posicionamentos divergentes sobre a temática e até mesmo antagônicas; tal divergência é verificada também durante o período anual avaliado, pois as turmas/câmaras apresentaram diversas vezes posições diferentes entre si, o que contribui ainda mais para a insegurança jurídica. Confira-se o gráfico, abaixo, com o percentual de decisões favoráveis x desfavoráveis durante os 10 (dez) anos:




| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| DESFAVORÁVEIS | 1 | 2 | 6 | 3 | 6 | 1 | 8 | 4 | 12 | 8 |
| FAVORÁVEIS | 0 | 0 | 4 | 2 | 1 | 2 | 4 | 5 | 11 | 2 |

Em suma, conclui-se, pelo exposto, que o CARF tem decisões conflitantes e antagônicas. Ainda não é possível ter uma homogeneidade e segurança jurídica dos balizamentos adotados por ele, principalmente porque esses balizamentos são adotados caso a caso e dependem das premissas adotas pelos conselheiros, que tem convicções pessoais acerca do tema, o que torna ainda mais difícil o exame.

[75] Ressalta-se novamente que o ano de 2019 não foi analisado inteiramente, pois foram feitas buscas de jurisprudências publicas até a data de 4 de julho de 2019

## CONCLUSÃO

Diante de todo o narrado, o planejamento tributário objetiva-se a diminuir as cargas tributárias, de modo a maximizar os lucros. É, nesse sentido, fundamental numa economia globalizada, pois permite a competitividade das empresas no mercado nacional e internacional. Dito isto, alguns questionamentos foram feitos no trabalho: deixar de pagar tributos seria necessariamente um ilícito tributário? O planejamento tributário com o intuito de pagar menos tributos é ilícito?

A Constituição Federal de 1988 (CRFB/88) tem o escopo de uma sociedade democrática, prevendo princípios gerais da atividade econômica, como a livre iniciativa e a livre concorrência. Essa, afinal, é a característica fundamental de todo planejamento tributário: a liberdade de praticar ou não os fatos geradores que caracterizam a obrigação tributária.

Conforme demonstrado durante o presente trabalho, essa conclusão acima mostra-se muito simplista e redutiva ao analisarmos a doutrina brasileira sobre o assunto e, principalmente, a jurisprudência do CARF, quando posto à prova na sua competência de examinar as operações sobre a matéria.

Deve ser destacado que o tema sobre planejamento tributário é cada vez mais julgado pelo CARF. Tal fato é facilmente observado ao constatar-se que no começo dos anos mapeados pela pesquisa (2010-2011), foram julgados no total apenas 3 (três) acórdãos sobre o assunto. Em contrapartida, nos anos finais examinados, mais precisamente no ano de 2018, foram julgados pelo conselho ao todo 23 (vinte e três) acórdãos, o que representa um aumento de 800% (oitocentos por cento).

Não obstante, após a análise de 82 (oitenta e dois) acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao longo dos últimos 10 (dez) anos, relativos à realização de planejamento tributários, chega-se à conclusão de que não há um posicionamento pacífico sobre o tema, pois o CARF não atua com um padrão de comportamento que tornam as operações realizadas pelos contribuintes como sendo oponíveis ou não ao Fisco.

Com efeito, a análise das jurisprudências do CARF permite concluir que o planejamento tributário é marcado fortemente pela insegurança jurídica, que é fator crucial para os investimentos feitos no país. O temor do contribuinte de realizar investimentos e planejamentos tributários de modo a tornar o negócio jurídico mais produtivo e lucrativo faz com que muitas vezes adote posturas mais contidas, por justamente ter receio do Fisco caracterizar as suas operações como ilícito fiscal, o que gerará enormes gastos para se defender administrativamente, inclusive com grandes possibilidades de ser condenado com multas que podem chegar a 150%

(cento e cinquenta por cento) do valor do débito atualizado com juros. Além disso, deve-se ter em conta a morosidade do CARF para julgar os processos, o que contribui ainda mais para a insegurança jurídica das operações com planejamento tributário.

Nesse sentido, a segurança jurídica tributário pode ser entendida como uma norma-princípio que exige que os três poderes (legislativo, judiciário e executivo) adotem condutas que contribuam para a existência, em benefícios dos contribuinte e no seu ponto de vista, de elevado grau de confiabilidade e de calculabilidade normativas, tendo por base uma elevada cognoscibilidade do sistema jurídico, que fortaleça a compreensão e o controle das estruturas argumentativas de construção das normas individuai e concretar, traduzindo-se, assim, como verdadeiro instrumento garantidor do respeito à capacidade dos contribuintes e, sem arbitrariedades, possa organizar de maneira estrutural os seus negócios, praticando o planejamento tributário lícito.

Assim, atualmente, os contribuintes convivem com decisões do CARF, que a pretexto de estarem realizando justiça fiscal, desvirtuam conceitos arbitrariamente, criando normas, critérios e requisitos que, por não terem qualquer fundamento no sistema constitucional-tributário, atingem frontalmente os ideais que a segurança jurídica almeja do planejamento tributário, o que gera um ambiente de profunda insegurança.

Logo, diante de todo o exposto, conclui-se que os questionamentos que lastreiam o presente trabalho monográfico, no final, não podem ser respondidos, pois o Conselho Administrativo da Receita Federal não adota postura segura e homogênea sobre operações com planejamento tributário. E mais uma vez quem sai perdendo é a sociedade diante de tanta insegurança jurídica.

**REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS**


AVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre, Verbo Jurídico. 3ª ed. 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária – limites normativos*. São Paulo, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: limites normativos*. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário nos Tributos Federal*. 12.06.2017, Disponível em:<https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3546911/mod_resource/content/0/DEF0512%20-%20Planejamento%20tribut%C3%A1rio.pdf >

CARF, Monografia: *Tema 2 – O Direito Tributário no Contencioso Administrativo Fiscal Federal - Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios*. Escola de Administração Fazendária. 2010. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf>

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 2ª ed. 1977.

GODOI, Marciano Seabra de. *A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68, 2001

GODOI, Marciano Seabra de. *A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 79, 2002

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [Orgs.]. *Planejamento Tributário: Limites e Desafios.* Belo Horizonte. Editora D'Plácido. 2018.

GOMES, Orlando. *Introdução do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

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

GRECO, Marco Aurélio. *Perspectivas Teóricas do Debate sobre Planejamento Tributário*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 42, nov.-dez. 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. *Planejamento Tributário: os Limites de Licitude e Ilicitude*. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo. Saraiva. 1977.

LUKIC, Melina Rocha. *Planejamento Tributário.* Graduação FGV Direito Rio. 2017.1. Disponível em:<https://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u1882/planejamento_tributario_2017-1.pdf>.

MACHADO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário.* 10ª ed. Editora Atlas. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário,* 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário.* São Paulo: Malheiros, 2014

MARTINEZ, Antonio Lopo. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - *Agressividade tributária: um survey da literatura.* REPec, Brasília, v. 11, Edição Especial, 2017, art. 6.

NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*: *contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.* Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Curso de direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhaes (coord*). Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco.* Editora Lumen, Rio de Janeiro. 2019

SILVA, Leonardo Pacheco. *A importância do Planejamento Tributário aplicado à função gerencial nas organizações*. PUC-MG. Minas Gerais, 2012.

SOUSA, Gilvanci Antônio de Oliveira. Tributário – Revista Digital: *Os Fundamentos Jurídicos do Planejamento Tributário.* Volume 10, Número 18, junho de 2009.

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

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal.* 2ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.