

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DIREITO DO TRABALHO

EDUARDO FABRIS CADEMARTORI

**O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO REQUISITO DO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO**  
**Uma revisão da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos  
Fiscais**

Porto Alegre

2019

EDUARDO FABRIS CADEMARTORI

**O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO REQUISITO DO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO**

Uma revisão da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Trabalho de Conclusão de curso  
apresentado como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em Direito,  
junto à Faculdade de Direito da  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Professor Dr. Andrei Pitten  
Velloso

Porto Alegre

2019

EDUARDO FABRIS CADEMARTORI

**O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO REQUISITO DO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO**

Uma revisão da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Trabalho de Conclusão de curso apresentado ao curso de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

O Trabalho foi aprovado pelos membros da Banca Examinadora no dia \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2019, obtendo conceito \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professor Dr. Andrei Pitten Velloso – Orientador

---

Professor Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

---

Professor Dr. Igor Danilevicz

Dedico este trabalho aos meus avós, *in memoriam*, Nelson Fabris e Mário Cademartori, pelo grande exemplo de caráter, superação e dedicação que me proporcionaram.

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, agradeço à minha família, que esteve sempre presente durante esta jornada, me incentivando a nunca desistir. À minha mãe e a meu pai, especialmente, pelo apoio, confiança e amor incondicional, minha eterna gratidão.

Ao escritório de advocacia Souto, Correa, Cesa, Lummertz & Amaral Advogados, pela enriquecedora experiência de estágio e pelo primeiro contato com o Direito Tributário. Pela convivência, aprendizado e amizade, muito obrigado.

Ao meu professor orientador, Andrei Pitten Velloso, que não mediu esforços e esteve sempre disponível para me auxiliar ao longo do presente Trabalho de Conclusão de Curso. Pelas sugestões, indicações e incentivos, muito obrigado.

Por fim, a todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação acadêmica e pessoal, deixo aqui registrado o meu sincero agradecimento.

## RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar a possibilidade de aplicação do “propósito negocial” como requisito de oponibilidade ao Fisco do planejamento tributário organizado pelos contribuintes. Para tanto, o estudo foi sistematizado em dois capítulos: “Do Planejamento Tributário” e “Do Propósito Negocial”. No primeiro, expõe-se o conceito de planejamento tributário e os institutos de direito tributário a este diretamente relacionados. A seguir, são delineados os princípios constitucionais que interferem direta ou indiretamente no planejamento tributário. Por último, são apresentados os limites impostos ao planejamento tributário. Nesta parte, aduz-se se existe ou não um dever fundamental de pagar tributos, trata-se dos efeitos do planejamento tributário e das figuras de elisão, elusão e evasão e aborda-se a edição da norma geral antielusiva no parágrafo único do art. 116 do CTN. No segundo capítulo, introduz-se o conceito de propósito negocial, bem como sua natureza jurídica, sua origem, e se este foi recepcionado pelo ordenamento jurídico brasileiro. Ao final, analisa-se como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem se utilizando da teoria do propósito negocial para desconsiderar atos e negócios jurídicos que são formalmente lícitos praticados pelos contribuintes, mas desprovidos de substância econômica. Examina-se criticamente a doutrina e a jurisprudência, para, ao final, sustentar que, com base nas normas constitucionais e infraconstitucionais, o propósito negocial não pode ser invocado como requisito de oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco. Palavras-chaves: Planejamento tributário; elusão fiscal; propósito negocial.

## ABSTRACT

The present monography aims to exam the necessity of “business purpose” regarding the tax planning promoted by the taxpayers as a requirement to oppose such tax planning to the fiscal authorities. For this purpose, the analysis was divided in two chapters: the first regarding tax planning, and the second regarding the business purpose. The first chapter starts by analyzing the concept of tax planning, along with tax law institutes directly related to it. Furthermore, the constitutional principles that are directly or indirectly linked to tax planning are reviewed. Lastly, the limitations imposed to taxpayers tax planning are examined. In this part, it is discussed whether a fundamental duty to pay taxes exists. Moreover, tax avoidance, tax abuse, tax evasion and the editing of a general regulation against tax abuse are discussed. On the other hand, the second chapter refers to the business purpose, its concept, its legal nature, its origin and if it was, or was not, hosted by the brazilian legal order. Finally, the administrative case law is examined to determine how the fiscal authorities are using the business purpose theory to desconsider actions practiced by the taxpayers that are formally licit, but lack in material substance. The cases and the legal doctrine are critically analyzed to sustain that, based on the constitutional rules and laws, the business purpose cannot be summoned to determine if certain tax planning can be opposed to the tax authorities.

Key words: Tax planning; tax abuse; business purpose.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>1. CAPÍTULO I – DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	12
1.1. CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E INSTITUTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO QUE O INFLUENCIAM.....	13
1.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	20
1.2.1. Princípio da Legalidade.....	22
1.2.2. Princípio da Autonomia da Vontade, da Livre Iniciativa e da Liberdade Econômica.....	24
1.2.3. Princípio da Segurança Jurídica.....	25
1.2.4. Princípio da Capacidade Contributiva.....	27
1.3. LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	29
1.3.1. Existe um “dever fundamental” de pagar tributos?.....	30
1.3.2. Elisão, Evasão e Elusão Fiscal.....	33
1.3.3. O Parágrafo Único do art. 116 do CTN.....	39
<b>2. CAPÍTULO II – DO PROPÓSITO NEGOCIAL</b> .....	43
2.1. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.....	43
2.2. ORIGEM DO PROPÓSITO NEGOCIAL E RECEPÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	47
2.3. ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF.....	52
<b>CONCLUSÃO</b> .....	67
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	69



## INTRODUÇÃO

Frequentemente, a motivação dos agentes no planejamento tributário é alvo de amplo debate na comunidade jurídica, seja em âmbito doutrinário ou jurisprudencial. A legitimidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes visando à redução da carga tributária tem sido extensivamente discutida por atuantes do Direito Tributário, tendo em vista as cotidianas autuações, lavradas pelas autoridades administrativas fiscais, em decorrência da motivação que orientou o planejamento tributário.

A Receita Federal do Brasil – RFB e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF têm paulatinamente firmado entendimento no sentido de que a ausência ou insuficiência de motivos extratributários, isto é, a falta de razões que não a mera pretensão de economia tributária, é fundamento que enseja a rejeição de atos e negócios jurídicos executados pelos contribuintes. Assim sendo, o presente tema tem ganho extrema relevância prática, na medida em que sociedades empresárias e cidadãos que figuram na condição de sujeito passivo de obrigações tributárias não conseguem mais prever quais são os requisitos necessários para que as autoridades administrativas considerem como perfeitamente legítimo o planejamento tributário.

O ambiente de insegurança jurídica que, em grande parte, foi instaurado pela subjetividade que o Fisco vem utilizando para desconsiderar atos e negócios jurídicos desempenhados pelos pagadores de impostos, tem aumentado substancialmente o risco inerente aos empreendimentos, e, via de consequência, reduzido a atratividade de investimentos no país.

É nesse contexto que é concebido o presente Trabalho de Conclusão de Curso. A presente monografia tem como principal objeto mitigar a insegurança que paira sobre os contribuintes, analisando a teoria do propósito comercial como condicionante de oponibilidade de um planejamento tributário válido e eficaz ao Fisco.

O tema que será discutido pode ser dividido em três questões centrais: (i) Cabe, de acordo com as normas e princípios que regem o ordenamento jurídico brasileiro, realizar uma análise da motivação dos agentes a fim de determinar se uma determinada conduta que resulte apenas na economia de tributos é válida? (ii) Podem as autoridades administrativas fiscais desconsiderar atos e negócios jurídicos que são desprovidos de propósito negocial? (iii) Como a jurisprudência administrativa, especificamente a proveniente de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, vem tratando o tema?

Com o intuito de fornecer respostas para os questionamentos supracitados, dividiu-se o presente estudo em dois capítulos: “Do planejamento tributário” e “Do propósito negocial”.

Em um primeiro momento, o primeiro capítulo abordará o instituto jurídico do planejamento tributário, conjuntamente expondo conceitos introdutórios e noções gerais do Direito Tributário que permeiam a livre iniciativa e norteiam a organização dos contribuintes, mediante análise minuciosa da doutrina pátria.

Em seguida, discorrer-se-á sobre os princípios constitucionais tributários que permeiam direta ou indiretamente o planejamento tributário, nos ditames da Constituição Federal.

Ato contínuo, adentrar-se-á os limites que cercam o planejamento tributário, iniciando pela análise da fundamentação do poder de tributar inerente ao Estado Fiscal Moderno e tecendo considerações críticas sobre a existência ou não de um “dever fundamental de pagar tributos”, em contraposição ao direito à economia tributária.

Após, serão debatidos os meios lícitos e ilícitos de planejamento tributário. Tratar-se-á da elisão, da evasão e da elusão fiscal, bem como as práticas e formas pela qual são consumadas, como a simulação, a dissimulação, o abuso de direito, à fraude à lei e o abuso de forma.

Na sequência, o segundo capítulo discorrerá sobre o propósito negocial (*business purpose*), teoria originariamente concebida na doutrina norte-

americana. Analisar-se-á como esta foi recepcionada (se é que foi) no ordenamento jurídico brasileiro e a forma como foi adotada pela Receita Federal do Brasil como condicionante de oponibilidade do planejamento tributário, determinando se este último deverá ou não ser suportado pelo Fisco.

Posteriormente, realizar-se-á uma análise da fundamentação contida nos julgados da instância recursal administrativa, oriunda de acórdãos proferidos pelo CARF em um passado recente, visando a identificar os elementos, parâmetros e critérios relacionados à motivação dos agentes que estão sendo considerados para classificar um determinado planejamento tributário como abusivo. Observa-se que não é ignorada a jurisprudência do Poder Judiciário, mas afasta-se o exame da mesma do objeto do presente trabalho, porquanto muito menos rica do que a administrativa.

Por fim, serão sistematizadas as conclusões que foram alcançadas ao longo da presente pesquisa, apresentando uma análise do posicionamento adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a conformidade (ou inconformidade) do mesmo com a Constituição Federal e a legislação vigente.

## 1. CAPÍTULO I – DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Via de regra, a tributação é atividade inerente a qualquer Estado Moderno, constituindo meio arrecadatório essencial para a manutenção do aparato estatal e para o custeio de suas respectivas funções sociais. Ocorre que, ao mesmo tempo que a tributação se revela indispensável fonte de receita para os entes estatais, ela implica ônus severo aos contribuintes, que são obrigados a transferir parcelas significativas do seu patrimônio aos cofres públicos.

É cediço que impostos, taxas e contribuições representam uma relevante parcela das despesas em que incorrem as empresas. Nesse sentido, empresas, que por excelência visam à obtenção de lucro nos exercícios sociais, se organizam de uma forma pela qual sofrerão menor ou nenhuma incidência de tributos. Quanto menores os custos de natureza tributária, maiores serão os lucros auferidos na atividade econômica desempenhada pela sociedade empresária. Diante de uma ou mais alternativas possíveis, parece lógico que ela opte pela menos onerosa sob a perspectiva econômica, considerando, inclusive, os impactos tributários que determinada ação faça recair sobre ela.

Não só as empresas se organizam dessa forma, mas também as pessoas físicas, que são igualmente tributadas pelo Fisco. Segundo levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação<sup>1</sup>, em 2018, o brasileiro trabalhou 153 dias do ano apenas para pagar tributos. É natural que qualquer indivíduo busque evitar situações nas quais ele seja obrigado a recolher tributos. Não é exagerado afirmar que ninguém paga tributos de bom grado.

O sentimento de irrisignação é agravado na medida em que os contribuintes obtêm ínfimo retorno sobre o montante que recolhem ao erário público. Não fosse o suficiente, corriqueiramente são veiculadas notícias

---

<sup>1</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBT). *Brasileiro trabalha 153 dias por ano para pagar impostos*. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2644/BRASILEIRO-TRABALHA-153-DIAS-POR-ANO-PARA-PAGAR-IMPOSTOS>>. Acesso em: 21 mai. 2019.

reportando o desvio ou mau uso de recursos arrecadados pelo Estado. A corrupção, sem dúvidas, é um grave problema que assola o Brasil.

Dessa forma, adianta-se ao exame de no que consiste o planejamento tributário, forma organizacional adotada pelos contribuintes para reduzir ou diferir a tributação, bem como os institutos de Direito Tributário que são direta ou indiretamente a ele conexos.

### 1.1. CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E INSTITUTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO QUE O INFLUENCIAM

A Constituição Federal é firme ao consagrar, em seu artigo 5º, inciso II<sup>2</sup>, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, garantindo a livre organização dos cidadãos para operar suas economias.

Planejamento tributário nada mais é do que a organização do contribuinte para que desenvolva suas atividades da maneira mais eficaz possível no que tange o recolhimento de tributos. É pagar tributos de maneira correta, porém, recolhendo o mínimo possível observando os requisitos legais. Conforme Eliana Silveira Costa, compreende-se o planejamento tributário como a liberdade conferida aos contribuintes de prever e dispor de seus negócios jurídicos, de forma a reduzir ou eliminar a carga tributária que sobre eles incide, sempre respeitando os limites impostos pela lei<sup>3</sup>.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, em sentido comum, a expressão “planejamento tributário” é utilizada para fazer referência a uma atividade ou

---

<sup>2</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

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

<sup>3</sup> COSTA, Silveira Eliana. *Planejamento Tributário na jurisprudência administrativa federal*. In: Caderno de Finanças Públicas nº10. Brasília: 2011. p. 247

técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor. O autor prossegue indicando que planejamento tributário tem pelo menos dois sinônimos, elisão e elusão fiscal. Por outro lado, evasão tributária seria o oposto de planejamento tributário, uma vez que consiste em toda ação ou omissão dolosa a encobrir, de forma intencional e fraudulenta operações tributáveis<sup>4</sup>. Essas expressões serão pormenorizadamente analisadas em tópico específico no presente trabalho.

Não só empresas visam à economia tributária, mas também pessoas ordinárias. É uma prática que pode ser utilizada por todos. Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho afirma que:

O planejamento tributário, como atividade, não é algo encontrado unicamente no âmbito das empresas. A busca da menor carga tributária pode ser realizada por pessoas comuns, não necessariamente vinculadas a uma empresa; é o caso, por exemplo, da dona de casa que escolhe um produto de menor preço. Neste singelo exemplo ela está realizando escolhas típicas de planejamento tributário, pois os tributos compõem o preço dos produtos, e, portanto, quanto menor o preço, menor a carga de tributos que estará sendo “consumida”<sup>5</sup>.

Além disso, o tema do planejamento tributário versa diretamente sobre a liberdade dos contribuintes referentes à sua auto-organização. Nas palavras de Schubert de Farias Machado, saber de que maneira podemos nos comportar em face da legislação que trata da obrigação de pagar tributos é buscar o caminho para garantir a necessária liberdade de empreender, diante do inescapável poder de tributar do Estado. Ao alargar ou estreitar esse caminho o pensador do Direito estará aumentando ou reduzindo nosso espaço de liberdade<sup>6</sup>.

É neste contexto de demanda pela redução de custos e caça à economia fiscal que nasceu o planejamento tributário. A questão é: toda forma organizacional praticada pelo contribuinte sempre é oponível ao Fisco?

---

<sup>4</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 7.

<sup>5</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *op. cit.* p. 7.

<sup>6</sup> MACHADO, Schubert de Farias. *Fundamentos Jurídicos do Planejamento Tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016. p. 657.

Sobre o tema central acerca do qual trata o planejamento tributário, Marco Aurélio Greco ensina que:

A questão fundamental que cerca o planejamento tributário consiste em saber – diante de determinada situação, operação concreta ou conjunto delas – se os efeitos jurídicos tributários que o contribuinte pretende extrair são ou não oponíveis ao Fisco.

Vale dizer, a) se o Fisco suportar os efeitos que resultam dos atos ou negócios jurídicos celebrados. Tema central, portanto, é o questionamento de parte dos efeitos jurídicos que a operação pode gerar; aqueles que afetem o interesse arrecadatório do Fisco. Não se trata de questionar integralmente a operação ou seus efeitos. Trata-se de inibir parcialmente a sua eficácia perante determinado “terceiro” (o Fisco). Ou se, ao revés, b) o Fisco pode recusar-se a aceitar todos ou alguns dos efeitos pretendidos pelo contribuinte; vale dizer, se determinados atos ou negócios jurídicos são inoponíveis ao Fisco, no sentido de não produzirem a redução da carga tributária ou não afastarem a incidência de norma tributária que – não fora a impugnação pelo Fisco – deles decorreriam<sup>7</sup>.

Há autores que sustentam que não é legítimo o planejamento tributário abusivo, como é o caso de Ricardo Lobo Torres. Equiparando a elisão fiscal ao planejamento tributário, o autor argumenta que a elisão abusiva é proibida com fundamento na especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito. A elisão abusiva, ou o planejamento inconsistente, são caracteristicamente ilícitos<sup>8</sup>.

Assim, o planejamento tributário está diretamente ligado à aceitação do Fisco em relação aos atos e negócios jurídicos operados pelo contribuinte direcionados à economia de tributos. Percebe-se que o tema é complexo e revolve o exame de diversas questões de fato e de direito.

Acerca dos institutos jurídicos que permeiam direta ou indiretamente o planejamento tributário, em um primeiro momento, observa-se que as balizas fundamentais do Direito Tributário vigente no ordenamento jurídico brasileiro foram estabelecidas pela Constituição Federal de 1988. Nela estão contidas, por exemplo, as regras atinentes à competência tributária que os entes federativos possuem para instituir tributos e as limitações ao poder de tributar.

---

<sup>7</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 118.

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 15-19.

A Constituição Federal, no seu art. 150, I<sup>9</sup>, consagrou o princípio da legalidade tributária, sob o qual nenhum tributo pode ser exigido ou majorado sem a edição prévia de lei. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber: (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes<sup>10</sup>.

Assim sendo, toda obrigação tributária de pagar tributos deve obrigatoriamente ser instituída pelo Poder Legislativo, sob pena de inconstitucionalidade formal. Aliomar Baleeiro sustenta que a lei, portanto, define as hipóteses que sujeitam os contribuintes à obrigação de pagar tributos. Geralmente o legislador escolhe certas manifestações positivas e concretas de capacidade econômica da pessoa, como o patrimônio, a renda e o emprego desta surpreendido por meio de um ato, fato material ou negócio jurídico<sup>11</sup>. Obviamente, atuando sempre dentro dos limites da competência tributária outorgada pela Constituição. Em regra, conforme Eliana Costa, o Direito Tributário elege como suporte fático da incidência tributária atos ou negócios jurídicos praticados nos termos conceituais do direito privado, limitando-se a estabelecer os demais elementos necessários à configuração da exigência tributária<sup>12</sup>.

Consequência lógica disso é que a obrigação tributária tem natureza heterônoma, isto é, independe da vontade das partes, ao contrário da obrigação comum do Direito Civil, que é caracteristicamente autônoma. Mesmo que o contribuinte não queira, por qualquer razão que seja, pagar determinado tributo, ele será, por força de lei, obrigado a fazê-lo. Pouco importa se o contribuinte buscou ou não incorrer no fato gerador.

---

<sup>9</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 196.

<sup>11</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 14<sup>a</sup> ed. atual. por Misabel Abreu Derzi Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1087.

<sup>12</sup> COSTA, Silveira Eliana. *op. cit.* p. 250.



Importante distinguir as obrigações tributárias de caráter principal das obrigações tributárias de caráter acessório. Leandro Paulsen demonstra claramente no que consiste cada uma destas espécies de obrigações tributárias:

As obrigações principais (de pagar) estão sob reserva legal absoluta (art. 150, I, da CF e 97, V, do CTN), dependendo de lei que defina seus diversos aspectos. Assim é que tanto a instituição de tributo, como o estabelecimento da obrigação de terceiro de pagar tributo devido por outrem na condição de substituto ou de responsável e, ainda, a cominação de penalidades dependerão de tratamento legal exaustivo, não admitindo delegação ao Executivo.

As obrigações acessórias têm como conteúdo, por exemplo, a emissão de documentos fiscais, a elaboração e guarda de livros fiscais e a apresentação de declarações ao Fisco. Podem obrigar, ainda, a simples abstenções, como quando a legislação veda ao transportador carregar mercadoria sem nota<sup>13</sup>.

Para o presente estudo, importam fundamentalmente as obrigações tributárias principais, que se traduzem em imposições que envolvem o pagamento direto de tributos. As obrigações de fazer ou não fazer, sem conteúdo pecuniário, abrangidas pelas obrigações tributárias acessórias, assumem menor relevância no âmbito do planejamento tributário.

Anote-se que a acessoriedade da obrigação dita acessória não obrigatoriamente remete à existência de uma obrigação principal, ou que à esta esteja subordinada. Na verdade, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais, visando a dar meios para que a fiscalização tributária investigue e controle o recolhimento de tributos<sup>14</sup>.

Em se tratando de obrigações tributárias principais, como já anteriormente mencionado, destaca-se que elas só são constituídas quando da ocorrência do fato gerador. De acordo com o art. 114<sup>15</sup> do CTN, o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Em outras palavras, a relação em que Fisco é sujeito ativo, contribuinte é sujeito passivo e o objeto é o pagamento de tributo passa a existir

---

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 194-195.

<sup>14</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 281-282.

<sup>15</sup> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

tão somente com a prática no mundo dos fatos de uma hipótese de incidência prevista de forma abstrata e descrita em norma regularmente editada pelo Poder Legislativo.

À primeira vista, poder-se-ia assumir que hipótese de incidência e fato gerador seriam sinônimos, o que, para a doutrina predominante, não é verdade. Com efeito, Luís Eduardo Schoueri, seguindo a doutrina de Geraldo Ataliba, assim ensina:

Geraldo Ataliba repudiava a expressão que, a seu ver, seria equivocada, ao designar, pelo mesmo termo, duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação. Está correto o comentário. É fato que o Código Tributário Nacional, e até mesmo a Constituição Federal, utilizam a expressão “fato gerador” para referir-se tanto à circunstância abstrata, definida pelo legislador (a qual parte da doutrina vem denominando “hipótese de incidência” ou “hipótese tributária”), quanto a cada um dos fatos concretos, que correspondem àquela hipótese (o chamado “fato imponível” ou “fato jurídico tributário”). Do ponto de vista lógico, são coisas diversas: a hipótese é abstrata; o fato é concreto.

É verdade que o fato deve corresponder à hipótese, para que nasça a obrigação tributária. Mas pode haver vários fatos, todos correspondendo a uma única hipótese: para cada fato (concreto), nascerá uma obrigação tributária. Seguida a confusão terminológica do legislador, poder-se-ia dizer que “o “fato gerador” corresponde ao “fato gerador”<sup>16</sup>.

(...)

Diante da bivalência da expressão “fato gerador”, Geraldo Ataliba entendia impor-se a distinção entre “dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se”, optando por “designar o ‘fato gerador’ *in abstracto* por ‘hipótese de incidência’ e *in concreto* por ‘fato imponível’”<sup>17</sup>.

A hipótese de incidência tributária, portanto, corresponde à circunstância prevista em lei ordinária que, uma vez praticada no mundo dos fatos, gera um dever jurídico de pagar tributos. Conforme Luciano Amaro, é uma situação material descrita pelo legislador<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 516.

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.* p. 521.

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. *op.cit.* p. 289

Ainda que haja, na doutrina pátria, críticos à essa nomenclatura, principalmente à expressão “fato imponible” (tendo em vista que a mesma pressupõe uma imposição possível, mas que ainda não se consumou), as expressões “hipótese de incidência” e “fato gerador” serão adotadas para os fins a que este trabalho se propõe.

Cumpra ainda, por último, ressaltar que, em que pese a obrigação tributária já nasça com a prática do fato gerador descrita pela hipótese de incidência, esta só será exigível pelo fisco após a consumação do lançamento tributário. O lançamento tributário, conforme o art. 142<sup>19</sup> do CTN, é um procedimento de competência da autoridade administrativa para (i) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, (ii) determinar a matéria tributária, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e (v) aplicar a penalidade, se esta última for cabível<sup>20</sup>.

É certo que existem tributos, como o caso do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, por exemplo, que inicialmente não comportam lançamento do Fisco, mas do próprio contribuinte, sujeito à posterior homologação pela autoridade administrativa. Se este último não o efetuar, contudo, o Fisco será obrigado a realizar o lançamento se desejar exercer o efetivo recolhimento do tributo devido e não lançado.

Existe discussão na doutrina acerca da natureza jurídica do lançamento tributário, se este é constitutivo ou meramente declaratório no que tange o crédito tributário. Este debate, todavia, não interessa à presente monografia. Mostra-se necessário apenas pontuar que o crédito tributário somente poderá ser exigido pela autoridade administrativa mediante prévio lançamento.

Após lançado o tributo, seja pela autoridade administrativa, seja pelo contribuinte, este poderá ser cobrado pelo ente competente mediante o

---

<sup>19</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

<sup>20</sup> BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.* p. 1185

pagamento voluntário ou o ajuizamento de execução fiscal. Caso não pague por livre e espontânea vontade, o contribuinte poderá oferecer defesa administrativa para desconstituir o lançamento.

Assim sendo, é no contexto dos lançamentos tributários que é concebido o processo administrativo fiscal, em que é facultada ao contribuinte a possibilidade de impugnar os lançamentos efetuados pelo Fisco em se tratando de tributos federais, conforme o art. 14<sup>21</sup> do Decreto-Lei nº 70.235/72, que será apreciado pela autoridade julgadora de primeira instância, segundo os ditames do art. 27<sup>22</sup> do mesmo Decreto-Lei. Das impugnações julgadas improcedentes, o contribuinte poderá ainda interpor recurso voluntário ao CARF, conforme o art. 56<sup>23</sup> do Decreto-Lei nº 70.235/72.

O conteúdo destes julgados da segunda instância administrativa que envolvem a desconsideração de atos e negócios jurídicos desprovidos de propósito comercial será posteriormente analisado para identificar os fundamentos utilizados pelos conselheiros do CARF para decidir nesse sentido.

## 1.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A Constituição elenca uma série de princípios que incidem sobre o Direito Tributário em geral. Neste tópico, serão destacados apenas aqueles mais relevantes que surtem efeitos direta ou indiretamente para o instituto do planejamento tributário e as garantias constitucionais oferecidas ao contribuinte.

---

<sup>21</sup> Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

<sup>22</sup> Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

<sup>23</sup> Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência

De acordo com Samantha Meyer-Pflug, seguindo os ensinamentos de Gomes Canotilho, a Constituição é um sistema aberto de regras e princípios<sup>24</sup>.

Humberto Ávila, ao analisar os princípios, constata que estes se distinguem de regras e postulados na medida em que são normas finalísticas, ao passo que regras apresentam uma dimensão imediatamente comportamental e postulados uma dimensão metódica<sup>25</sup>. Para Paulo Gustavo Bonet Branco, os princípios seriam aquelas normas com teor mais aberto do que as regras. Os princípios corresponderiam às normas que carecem de mediações concretizadoras por parte do legislador, do juiz ou da Administração. Já as regras seriam as normas de aplicação imediata<sup>26</sup>.

Assim, como normas finalísticas, os princípios norteiam e promovem o estado de coisas desejado pela Carta Maior de determinado ordenamento jurídico. Nesse sentido, destaca-se passagem de conclusão de Ávila sobre o conceito de princípio:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção<sup>27</sup>.

Celso Bandeira de Mello delinea o conceito de princípio como o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico<sup>28</sup>.

---

<sup>24</sup> MEYER-PFLUG, Samantha. *Do Princípio da Legalidade e da Tipicidade*. In: Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Siva Martins (coord.). 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 145.

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 203.

<sup>26</sup> MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Bonet. *Curso de Direito Constitucional*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 72.

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *op. cit.* p. 203.

<sup>28</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 902-903.

Para Luciano Amaro, costuma-se chamar princípios, também por comodidade didática, uma série de proposições que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes, ainda, para sua plena concretude, do desdobramento em normas<sup>29</sup>. Regras, por conseguinte, podem ser utilizadas para a consecução dos princípios.

Portanto, princípios englobam uma dimensão de subjetividade, abarcada pela análise de valores, que será plenamente concretizada mediante a edição de normas positivas. Adianta-se, assim, à análise individual dos princípios que interferem no planejamento tributário do contribuinte.

#### 1.2.1. Princípio da Legalidade

Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. É o que preconiza o art. 5º, inciso II da Constituição Federal. Não é exagero afirmar que o princípio da legalidade é a maior garantia constitucional dos contribuintes contra a arbitrariedade dos governantes no que tange à exigência de tributos. Historicamente, desde a cobrança de tributos de maneira subjetiva pelos reis de tempos passados, do modo que mais lhe convinha, até a *no taxation without representation* da Magna Carta inglesa, evoluiu-se, no Estado Fiscal Moderno, para a tributação apenas dos fatos geradores previstos em lei editada previamente.

Segundo Luis Eduardo Schoueri, em matéria tributária, o princípio da legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito do contribuinte de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 132.

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.* p. 292.

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil, mesmo já tendo elencado o princípio da legalidade geral no seu art. 5º, inciso II, consagrou o princípio específico da legalidade tributária no seu art. 150, I, antevendo a fundamental importância de proteger os cidadãos em matéria tributária. A seguir, transcreve-se o texto do mencionado dispositivo, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Em outras palavras, isso significa que a criação ou a alteração no montante exigido a título de tributo que implicar em ônus maior ao contribuinte deverá ser sempre instituída a partir de lei. Em regra, à vista disso, existe reserva legal absoluta para a instituição ou majoração de tributos. Não se ignora que o princípio da legalidade admita mitigações, todavia, elas não serão abordadas no presente trabalho, uma vez que comportam situações excepcionais sem relevância para este estudo.

A legalidade tributária como está na Constituição Federal de 1988, conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho, exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória, clara, precisa e suficiente)<sup>31</sup>. Na mesma linha, Luciano Amaro indica como deve ser atendido o princípio da legalidade tributária instituído pela Constituição:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributos, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 181.

<sup>32</sup> AMARO, Luciano. *op. cit.* p. 134.

Imperioso, portanto, que a lei defina todos os aspectos atinentes à hipótese de incidência que delimita as situações que descrevam fatos geradores de obrigações tributárias. Sem lei, não pode se falar em tributação. No ordenamento jurídico pátrio, é vedado, dessa forma, que o contribuinte seja tributado pela prática de atos que não aqueles pormenorizados na respectiva norma tributária de incidência.

### 1.2.2. Princípio da Autonomia da Vontade, da Livre Iniciativa e da Liberdade Econômica

Outro princípio que decorre diretamente do art. 5º, inciso II da Constituição Federal é o da autonomia da vontade e da liberdade econômica. Não é um princípio especificamente tributário, mas é de vital relevância para o planejamento tributário. Se ninguém pode ser obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é consequência lógica que os contribuintes têm autonomia para gerir suas economias da maneira que melhor lhes servir.

Não só, a livre iniciativa dos contribuintes encontra fundamento no art. 1º, inciso IV<sup>33</sup> da Constituição Federal. Este princípio mostra-se essencial para que se entenda na íntegra o direito assegurado aos cidadãos de se auto organizar como assim desejarem. Sobre a livre iniciativa, aduz o atual ministro do Supremo Tribunal Federal Luís Roberto Barroso que:

O princípio da livre iniciativa, por sua vez, pode ser decomposto em alguns elementos que lhe dão conteúdo, todos eles desdobrados no texto constitucional. Pressupõe ele, em primeiro lugar, a existência de propriedade privada, isto é, de apropriação particular dos bens e dos meios de produção (CF, arts. 5º, XXII e 170, II). De parte isto, integra, igualmente, o núcleo da idéia de livre iniciativa a liberdade de empresa, conceito materializado no parágrafo único do art. 170, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização, salvo nos casos previstos em lei. Em terceiro lugar situa-se a livre concorrência, lastro para a faculdade

---

<sup>33</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

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



de o empreendedor estabelecer os seus preços, que não de ser determinados pelo mercado, em ambiente competitivo (CF, art. 170, IV). Por fim, é da essência do regime de livre iniciativa a liberdade de contratar, decorrência lógica do princípio da legalidade, fundamento das demais liberdades, pelo qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5º, II)<sup>34</sup>.

Entre duas ou mais opções entre atos e negócios jurídicos possíveis, desde que permitidos pela legislação vigente, é garantido ao contribuinte o direito de escolher aquela que ele quiser, seja ela mais ou menos gravosa em termos tributários. Como o nascimento da obrigação tributária independe da vontade do praticante do fato gerador, ele responderá ao Fisco dependendo da maneira como efetivamente agir, mesmo se pudesse escolher por uma via menos onerosa que resultasse em um menor recolhimento de tributos.

Assim, resta assegurada a livre possibilidade de estruturação, coordenação, sistematização e organização aos potenciais sujeitos passivos do Direito Tributário, nos limites estabelecidos pela Constituição e pelas normas infraconstitucionais.

### 1.2.3. Princípio da Segurança Jurídica

Para que uma sociedade possa prosperar, tanto econômica quanto socialmente, é imprescindível que exista previsibilidade e confiança para que os agentes econômicos possam desempenhar suas atividades conhecendo exatamente as consequências dos seus atos. Muito embora a Constituição Federal não tenha feito alusão direta e expressamente ao princípio da segurança jurídica, a ele se refere quando estabelece um Estado Democrático de Direito, na medida em que um Estado de Direito é um Estado de segurança, de ordem, de instituição e de regras<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> BARROSO, Luís Roberto. *A Ordem Econômica Constitucional e os Limites à Atuação estatal no Controle de Preços*. In: Revista de Direito Administrativo v. 226 out. /dez. Rio de Janeiro: FGV, 2001. P. 187-188.

<sup>35</sup> LEÃO, Martha Toribio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 94-95.

Paulo de Barros Carvalho inclusive define a segurança jurídica como um sobreprincípio, que, embora não seja uma regra explícita de praticamente nenhum ordenamento jurídico, é efetivada pela atuação de princípios como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, entre outros<sup>36</sup>.

Assim como o princípio da autonomia da vontade, da livre iniciativa e da liberdade econômica, o princípio da segurança jurídica não é especificamente tributário, mas é aplicado e tem diversas nuances no Direito Tributário. Sobre o princípio da segurança jurídica em matéria tributária, Tércio Sampaio Ferraz Jr. destaca:

Diz-se, assim, que a segurança jurídica depende de normas capazes de garantir o chamado câmbio das expectativas. Ora, como diz Radbruch, a segurança jurídica exige positividade do direito: se não se pode fixar o que é justo, ao menos que se determine o que é jurídico. Segurança jurídica é a clara determinação e proteção do direito contra o não-direito, para todos. Na determinação do jurídico e, pois, na obtenção da segurança, a certeza é um elemento primordial. Por certeza entende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência de suas próprias ações<sup>37</sup>.

Dessa forma, cumpre reiterar que a segurança jurídica está intimamente relacionada com a noção de justiça e de certeza jurídica, conferindo aos cidadãos certa confiança quanto aos seus respectivos direitos e obrigações. Isso posto, poder-se-ia afirmar que ele está intimamente ligado ao princípio da legalidade, ao passo que a lei deve ser clara ao estabelecer as hipóteses de incidência de determinado tributo.

O princípio da segurança jurídica pressupõe, portanto, a estabilidade e a clareza das normas tributárias. Não só das normas, mas também das decisões judiciais e administrativas. Se o ordenamento ou os julgados padecerem de instabilidade ou incerteza, pairará uma atmosfera de insegurança jurídica, posto que os indivíduos e empresas não saberão ao certo que consequências foram

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 98. São Paulo: 2003. p. 175.

<sup>37</sup> FERRAZ JUNIO, Tercio Sampaio. *Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias*. In: Revista de Direito Tributário, nºs 17-18, jul. / dez. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

previstas para os atos que praticarem. Nesse cenário, poderá se instaurar um ambiente em que dois ou mais contribuintes, em igualdade de condições e de circunstâncias, sejam tratados de maneira desigual, ferindo diretamente o princípio da isonomia, caro instituto do Direito Tributário.

Admitindo a segurança jurídica como um ideal a ser perseguido, mostra-se essencial a uniformização dos precedentes proferidos tanto em sede judicial quanto administrativa, para proteger a confiança dos contribuintes e promover um estado de coisas em que o Estado respeite a ação do cidadão fundada em conformidade com a legislação vigente. Isso quer dizer que, se o agente se comportou de acordo com as normas jurídicas em vigor, o Estado deverá impor as consequências previstas para estes respectivos atos, sem exercer qualquer juízo de valor que incorra em subjetividade por parte deste último, sob pena de inconstitucionalidade.

#### 1.2.4. Princípio da Capacidade Contributiva

Em sentido material, o princípio da capacidade contributiva é usualmente referido como o mais importante norteador da estrutura do sistema tributário nacional e maior promotor da justiça fiscal. O mencionado princípio está diretamente conectado com a capacidade que uma pessoa tem de pagar tributos, de contribuir para o financiamento das despesas públicas.

Martha Toribio Leão assim define o princípio da capacidade contributiva:

A capacidade contributiva pode ser definida com a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades básicas de existência, autorizando que este excesso possa ser absorvido pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar suas atividades econômicas. A noção de que cada contribuinte deve contribuir conforme sua capacidade econômica relaciona-se, necessariamente, com um elemento de juízo, uma estimativa sobre a idoneidade para concorrer à despesa pública<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 136.

Assim, o contribuinte, de acordo com esse princípio, deve ter condições financeiras e econômicas suficientes para satisfazer suas necessidades e também financiar as despesas da sociedade. Um exemplo que pode ser apontado como manifestação da capacidade contributiva é a faixa de isenção prevista para o Imposto sobre a Renda da pessoa física. Se a pessoa não atinge rendimentos superiores à faixa de isenção, ela será isenta do pagamento de Imposto sobre a Renda. Ou seja, se ela não manifesta capacidade de contribuir para a manutenção do aparato estatal, dela não será exigida nenhum pagamento a título de IR. Ressalta-se que a faixa de isenção do IRPF é uma estimativa, assentida pelo legislador.

A autora prossegue apontando que parte da doutrina relaciona o princípio da capacidade contributiva com o princípio da solidariedade, na medida em que a capacidade contributiva atuaria como medida para a tributação a fim de garantir que os gastos públicos sejam distribuídos de forma equitativa, contribuindo para a própria diminuição da desigualdade<sup>39</sup>.

Schoueri, por outro lado, reconhecendo a ligação entre capacidade contributiva e solidariedade, também relaciona a capacidade contributiva com o princípio da igualdade, concluindo que cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva seria o corolário do princípio da igualdade<sup>40</sup>. A capacidade contributiva viria para preencher a exigência do princípio da igualdade, conferindo critério para a comparação dos contribuintes.

Atualmente, este princípio resta consagrado no art. 145, §1<sup>o</sup><sup>41</sup> da Constituição Federal. Existe discussão na doutrina que este princípio se aplica apenas a impostos, conquanto referida a espécie tributária na Constituição. Se

---

<sup>39</sup> LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 136.

<sup>40</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.* p. 349.

<sup>41</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

a capacidade contributiva se refere ou não a todos os tributos, é irrelevante para o presente trabalho.

O que importa, principalmente, é destacar que a capacidade contributiva está restringida ao princípio da legalidade. Mesmo que determinado contribuinte manifeste plena capacidade contributiva, dele só poderá ser exigido tributo mediante a prática de fato gerador previsto em lei. O princípio da capacidade contributiva por si só não pode estabelecer normas de incidência tributária. Apenas serve como um norte para estruturar o sistema tributário de acordo com as competências outorgadas aos entes públicos pelo texto da Constituição.

Assim, delineados os princípios constitucionais tributários que influenciam o exercício do planejamento tributário, prossegue-se ao exame dos limites que se impõe sobre o mesmo.

### 1.3. LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme o que já foi exposto até aqui, a Constituição Federal garante aos cidadãos a livre organização para o desempenho das suas atividades. Assim, o contribuinte pode escolher, entre uma gama de opções de atos e negócios jurídicos possíveis, desde que dentro dos limites estabelecidos pela legislação, aquela que for mais benéfica para si em termos tributários. Antes de adentrar o ponto direcionado à análise da necessidade de motivação extratributária (o propósito comercial) para a oponibilidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes ao Fisco, cumpre destacar algumas observações.

Para uma compreensão irrestrita dos limites impostos ao planejamento tributário, imprescindível, inicialmente, indagar se existe um dever fundamental de pagar tributos. Ademais, necessário o conhecimento dos efeitos decorrentes do pleno exercício do planejamento tributário, quais sejam a elisão, a elusão e a evasão fiscal. Não só, a existência do parágrafo único do art. 116 do CTN,

introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, considerado por muitos autores a inclusão de uma norma geral antielisão no ordenamento jurídico brasileiro. Dessa forma, passa-se ao exame destes institutos jurídicos.

### 1.3.1. Existe um “dever fundamental” de pagar tributos?

Feitas as considerações iniciais e introdutórias acerca dos institutos e princípios do Direito Tributário e do Direito *lato sensu* que permeiam o planejamento tributário, avança-se a um tema de extrema controvérsia na doutrina jurídica nacional que afeta o planejamento tributário. Afinal, existe um dever fundamental de pagar tributos?

Essa tese ganhou extrema relevância no cenário pátrio e foi tema de debate principalmente por uma série de autores portugueses, em especial, José Casalta Nabais, cuja tese de doutoramento versa exatamente sobre esse assunto.

Em síntese, o autor português defende que, uma vez que o ordenamento jurídico reconhece a existência de direitos fundamentais, e a Constituição Federal é pródiga no reconhecimento dos mesmos, há de haver um dever fundamental de financiar a consecução e a plena asseguuração destes direitos fundamentais. Como os tributos financiam direitos fundamentais, o dever de pagá-los é um dever fundamental, de mesmo nível.

Nas palavras de Casalta Nabais:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável uma vida em comunidade, organizada em *estado fiscal*. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primada da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o

seu verdadeiro suporte. Daí que não se pode falar num (pretensão) *direito fundamental* a não pagar impostos<sup>42</sup>.

Se essa teoria fosse aceita e baseasse todo o sistema tributário brasileiro vigente, seria cabível afirmar que o contribuinte deveria pagar todos os tributos que pudesse, na máxima medida possível, independentemente de qualquer outro fator. Não seria facultado ao contribuinte escolher entre duas ou mais formas possíveis de tributação da sua atividade, sendo ele obrigado a sempre optar pela mais gravosa e pela que otimizasse a arrecadação tributária. Indubitavelmente, isso colidiria frontalmente com o direito de auto-organização dos pagadores de tributo.

Ocorre que, como pontuado em item anterior, a dinâmica da constituição da obrigação tributária, conforme o disposto na Constituição Federal, decorre da prática do fato gerador previsto em lei, e não de um hipotético dever fundamental de pagar tributos. Não existe qualquer dispositivo, seja constitucional, seja legal, que imponha ao contribuinte a obrigação de eleger sempre a maneira mais onerosa de recolher tributos.

E é justamente em contraposição ao suposto dever fundamental de pagar tributos que surge a tese de doutorado de Martha Toribio Leão, “O Direito Fundamental de Economizar Tributos”, defendida perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

A autora sustenta que, para ser considerado um dever fundamental, deve haver previsão constitucional expressa que ateste essa fundamentalidade<sup>43</sup>. O dever de pagar tributos, contudo, foi expressamente determinado como um dever a ser instituído por meio de lei pela Constituição Federal de 1988 da República Federativa do Brasil<sup>44</sup>. Portanto, se assim o é, trata-se de dever legal, e não constitucional.

---

<sup>42</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. – (Teses de doutoramento)*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 679

<sup>43</sup> LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 194.

<sup>44</sup> LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 194.

Transcreve-se abaixo trecho das conclusões tecidas por Martha Toribio

Leão:

O direito fundamental de economizar tributos (re)construído a partir do Sistema Constitucional Tributário estabelecido pela Constituição de 1988 tem natureza normativa de princípio, enquanto norma finalística que estabelece a promoção de um estado de coisas no qual os contribuintes possam confiar que seu âmbito de liberdade e de livre disposição da propriedade, assim como de liberdade econômica, será respeitado e limitado tão somente nos termos definidos pela Constituição e pela lei. Trata-se de uma norma princípio que exige a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência de um estado de coisas no qual o contribuinte tenha respeitada sua liberdade de atuação, cuja restrição só pode ocorrer nos rígidos limites estabelecidos pela Constituição e por meio de lei. Quanto maior a segurança com relação as regras tributárias e a sua aplicação, maior a promoção deste princípio. E, em sentido contrário, quanto maior a flexibilização desse princípio em nome do dever fundamental de pagar tributos baseados no princípio da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva, maior a sua restrição<sup>45</sup>.

Percebe-se, portanto, que, na verdade, o sistema constitucional brasileiro vigente estabelece o dever de que os contribuintes paguem tributos conforme a lei, nos ditames da Constituição. Muito embora a receita auferida pelo aparato estatal seja imprescindível para a plena manutenção do Estado e a consecução de uma série de direitos fundamentais elencados pela Constituição Federal, não existe um dever fundamental de pagar tributos. Não há qualquer margem para que os entes públicos criem ou exijam tributos de forma arbitrária. A hipótese de incidência que delimita a prática do fato gerador deverá ser criada por lei, e somente mediante a sua prévia edição será formalmente constitucional.

Um exemplo muito simples que corrobora a inexistência de um dever fundamental de pagar tributos reside no Imposto sobre a Renda da pessoa física. Nos termos da legislação federal, é facultado ao contribuinte a opção entre a declaração de Imposto de Renda completa ou simplificada. Por óbvio, o contribuinte escolherá aquela que for mais vantajosa para ele: se não tiver despesas dedutíveis para reduzir a base de cálculo em montante igual ou superior a 20% (vinte por cento), pode optar pela declaração simplificada, que

---

<sup>45</sup> LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 306-307.



reduz a base de cálculo nestes mesmos 20% (vinte por cento) sem a necessidade de comprovar qualquer despesa dedutível.

Martha Toríbio Leão é categórica ao afirmar que um dever fundamental de pagar tributos não se sustenta na Constituição brasileira. O texto constitucional brasileiro impõe nada mais nada menos do que um dever legal de pagar tributos conforme a Constituição<sup>46</sup>. Nesse sentido, reproduz-se excerto da publicação da autora:

Isso significa dizer que ele (o dever fundamental de pagar tributos) não pode ser considerado de forma autônoma como um dever que se sobrepõe aos direitos fundamentais a ele vinculados e que possa ser exigido dos cidadãos mesmo fora da estrutura de previsibilidade determinada a ele pela Constituição. Este dever existe apenas nos termos da Constituição, que o define e, principalmente, o limita, ao estabelecer um espaço de liberdade no qual os contribuintes podem atuar, conhecendo as consequências tributárias daí decorrentes. Desse modo, para o cidadão estabelece-se a confiança de que ele não será exposto a obrigações de pagamento para além dos fatos da lei tributária, o que significa, conseqüentemente, que as situações que não podem ser incluídas nesses fatos não causarão obrigações de pagamento<sup>47</sup>.

Assim, partindo do pressuposto que não existe um dever fundamental de pagar tributos no sistema constitucional tributário pátrio, e que os tributos podem ser cobrados apenas se houver uma lei que autorize a sua exigência, editada pelo ente competente conforme a Constituição, prossegue-se ao exame da elisão, evasão e elusão fiscal. É o que se passa a analisar.

### 1.3.2. Elisão, Evasão e Elusão Fiscal

Em um primeiro momento, salienta-se que os termos “elisão”, “elusão” e “evasão” fiscal não encontram consonância de significados, seja na doutrina ou na jurisprudência administrativa fiscal. Muito embora entenda-se que a uniformização destes conceitos é de fundamental importância para atingir um

---

<sup>46</sup> LEÃO, Martha Toríbio. *op. cit.* p. 195.

<sup>47</sup> LEÃO, Martha Toríbio. *op. cit.* p. 195.

estado de coisas pautado pela segurança jurídica e previsibilidade pelo contribuinte, não é este o objetivo do presente trabalho. Assim, esta monografia se limitará apenas a expor as diferentes visões acerca do tema.

Isto posto, André Mendes Moreira destaca que, colocando as divergências conceituais de lado, há certo consenso no sentido de que elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, e evasão fiscal à sonegação ou simulação (que pode ser absoluta ou relativa, essa última denominada dissimulação)<sup>48</sup>. Assim, a elisão deve ser sempre oponível ao fisco, uma vez que sempre é feita através de ferramentas lícitas pelo contribuinte e se refere à economia legítima de tributos. Ao contrário, a evasão é condenada pelo ordenamento jurídico, por tratar de planejamento tributário que o contribuinte se utiliza de artifícios que colidem frontalmente com a legislação vigente, havendo a possibilidade de serem aplicadas sanções à pessoa infratora. A evasão fiscal, por conseguinte, seria o verdadeiro limite ao planejamento tributário.

Elisão fiscal, portanto, como bem pontua Cesar Guimarães Pereira, corresponde à construção ou à preparação pelo particular de forma que não se enquadrem nos modelos das normas jurídicas tributárias, embora permitindo obter resultados econômicos similares aos dos fatos nela efetivamente previstos. Dirige-se a impedir a incidência da norma e relaciona-se com qualquer ponto da norma tributária em que haja pressupostos de fato – seja na hipótese (antecedente normativo), seja no mandamento (consequente ou prescrição)<sup>49</sup>. Prosseguindo, afirma que a elisão é lícita e pode legitimamente conduzir ao resultado da economia de tributos<sup>50</sup>.

Evasão fiscal, por sua vez, conforme a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho, consiste em:

---

<sup>48</sup> MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, vol. 21. mar. – abr. 2003. p. 11.

<sup>49</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24.

<sup>50</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *op. cit.* p. 25.

Evasão ou sonegação fiscal, por outro lado, é resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e de multa pecuniária. A expressão “sonegação fiscal” surgiu com a Lei n. 4.502/64 e foi posteriormente utilizada pela já revogada Lei n. 4.729/65, substituída pela Lei n. 8.137/91. De acordo com o preceito normativo citado, sonegação fiscal é o resultado da ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (a) da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e (b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente<sup>51</sup>.

Já para Ricardo Mariz de Oliveira, a distinção entre elisão e evasão pode assim ser definida:

(...) pode-se concluir que a elisão fiscal é o resultado lícito do planejamento tributário que a pessoa – ainda não contribuinte – pratica com suporte em princípios basilares da ordem constitucional brasileira, decorrendo de atos ou omissões anteriores à ocorrência do fato gerador.

Ao contrário, e por aplicação dos mesmos princípios, uma vez tendo incorrido nas situações necessárias e suficientes ao nascimento da obrigação tributária, a pessoa – agora já contribuinte – dela não mais pode fugir.

Esta distinção é refletida na terminologia que se adota para conceituar a elisão fiscal legítima, isto é, a prática de atos ou negócios, ou a sua não prática, com vistas a elidir o nascimento da obrigação tributária, ao passo que a evasão fiscal ilegítima é a fuga da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei<sup>52</sup>.

Se falarmos de pessoa jurídica, é correto afirmar que o seu representante tem a obrigação de buscar a via mais econômica para a sociedade, pois ele tem a função de maximizar o lucro da empresa reduzindo seus custos, inclusive os de natureza tributária. Sempre que houver a possibilidade de exercício regular de economia tributária, em regra, ela deve ser aproveitada. O que ocorre é que existe uma zona de incerteza sobre o que pode e o que não se pode fazer, em razão, pelo menos em grande parte, da jurisprudência administrativa fiscal.

Refinando a análise dos efeitos do planejamento tributário, há autores que apontam uma terceira categoria, que seria enquadrada em uma zona intermediária entre elisão e evasão fiscal. Trata-se da elusão fiscal. Referindo-

---

<sup>51</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *op.cit.* p. 9-10.

<sup>52</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 471-472.

se à elusão tributária, ensina o tributarista Heleno Torres que é 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 da obrigação tributária, tal como previsto em lei<sup>53</sup>.

Portanto, este instituto aproximar-se-ia da elisão fiscal, uma vez que o contribuinte atuaria dentro dos limites estabelecidos por lei, visando a evitar a ocorrência do fato gerador, e, via de consequência, da obrigação tributária principal. A diferença, contudo, seria uma licitude apenas formal dos atos praticados.

A elusão fiscal, dessa forma, é primordial para a análise do presente trabalho, que versa sobre a possibilidade (ou não) do Fisco desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte que não tenham propósito comercial, isto é, que não tenham sentido econômico para além da intenção de pagar menos tributos. Destaca-se que os atos e negócios que não tem propósito comercial não são ilícitos, pelo menos no que toca os requisitos relacionados à forma.

Não raro, como se verá minuciosamente no ponto dedicado à análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os conselheiros do órgão administrativo vêm decidindo no sentido de desconsiderar atos e negócios jurídicos com vícios materiais de ordem do Direito Privado, aduzindo que estes foram praticados ou com simulação, ou com dissimulação, ou com abuso de direito, ou com fraude à lei ou, ainda, com abuso de forma.

A simulação, como didaticamente explica Humberto Ávila, acontece quando o contribuinte pretende que a autoridade administrativa acredite que alguma coisa aconteceu, quando nada aconteceu. Isso ocorreria, por exemplo, na situação de o contribuinte fazer sua declaração de IR com a finalidade de deduzir da base de cálculo do imposto uma parcela de despesas médicas que

---

<sup>53</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro*. In: MARINS, James (Coord.) *Tributação e Antielisão*. Livro 3, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003. p. 36.

efetivamente não ocorreram<sup>54</sup>. Roque Carrazza sinteticamente conceitua a simulação como a divergência entre a vontade e a declaração, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiros<sup>55</sup>.

A doutrina ainda diferencia a simulação relativa da absoluta, conforme explica Misabel Derzi:

*A simulação absoluta* exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz *relativa*, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado<sup>56</sup>.

Por outro lado, a dissimulação, conforme Ávila, ocorre quando o contribuinte quer que a Administração acredite que alguma coisa aconteceu quando outra, diferente, ocorreu. Essa situação é ilustrada pela metáfora da máscara: o contribuinte tenta, com a máscara – isto é, com o negócio jurídico indireto que ele elege –, esconder o negócio jurídico direto, efetivamente praticado<sup>57</sup>. Em contraponto à distinção de Humberto Ávila, Luciano Amaro sustenta que simulação e dissimulação não se distinguem. Nesse sentido:

Não se argumente que dissimulação é diferente de simulação; e, por isso, o legislador talvez tenha querido dizer algo mais. Quando se fala em simulação, refere-se, como objeto dessa ação (de dissimular), uma situação de não incidência. Já ao falar em dissimulação, ao contrário, a referência objetiva é uma situação de incidência. Dissimula-se o positivo (ocorrência do fato gerador), simulando-se o negativo (não ocorrência do fato gerador)<sup>58</sup>.

Martha Toribio Leão, contudo, refuta o argumento de Luciano Amaro, no sentido de que simulação e dissimulação, embora sejam vícios da mesma categoria (existência), não se confundem em suas definições, e é por essa razão que há termos distintos para caracterizá-las<sup>59</sup>.

---

<sup>54</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Planejamento Tributário (conferência)*. In: Revista de Direito Tributário v. 98. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 76

<sup>55</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 457.

<sup>56</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 302.

<sup>57</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *op. cit.* p. 76

<sup>58</sup> AMARO, Luciano. *op. cit.* p. 264.

<sup>59</sup> LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 243-244.

O abuso de direito ou da estrutura formal desse direito, por sua vez, conforme Martha Toribio Leão, citando obra de Fernando Augusto de Sá, é caracterizado quando, em determinada situação concreta, uma estrutura é colocada a serviço de um valor diverso ou oposto ao fundamento axiológico que está imanente ou que a ele é inerente. A autora prossegue advertindo que o conceito demonstra que não basta que a estrutura do comportamento material do sujeito seja, formalmente, a estrutura do que é juridicamente possível ou admissível, em termos de direito subjetivo; é preciso fazer coincidir a materialidade de tal comportamento ou situação com o fundamento axiológico-jurídico do direito subjetivo em causa<sup>60</sup>.

Por seu turno, fraude à lei, valendo-se de conceito exposto por Martha Toribio Leão, consiste na hipótese de tentativa quando um sujeito tenta subtrair-se à aplicação de certo imperativo mas, ao mesmo tempo, realiza o interesse que por ele é proibido perseguir por meio do recurso inusitado a outros tipos legais. Se diferencia do abuso de direito na medida em que a atividade fraudulenta foge do preceito imperativo através da fuga a outra norma, enquanto no ato abusivo de direito haveria violação direta e frontal à mesma norma<sup>61</sup>.

O abuso de forma, por último, é referido por Luciano Amaro como a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário mais oneroso<sup>62</sup>.

Com relação aos vícios supramencionados que decorrem da tentativa de elusão tributária, há ampla discussão se estes poderiam ser aplicados irrestritamente com o intuito de limitar o planejamento tributário do contribuinte e desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados por este último. Contudo, o presente trabalho ater-se-á apenas ao seu objeto principal, que é a possibilidade do Fisco se opor aos atos e negócios jurídicos desprovidos de propósito negocial. Muitas vezes estes vícios estão combinados com a falta de propósito

---

<sup>60</sup> SÁ, Fernando Augusto Cunha de. *Abuso do Direito*. Coimbra: Livraria Almedina, 2005, p. 456 *apud* LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 226.

<sup>61</sup> LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 230.

<sup>62</sup> AMARO, Luciano. *op. cit.* p. 256.

negocial na fundamentação do Conselho de Recursos Administrativos Fiscais, razão pela qual o seu conhecimento é essencial para a compreensão plena da jurisprudência administrativa.

Frisa-se, apenas, que não há qualquer dispositivo no Código Tributário Nacional que verse sobre a aplicabilidade destes vícios ao Direito Tributário, com exceção da simulação, que, de acordo com o art. 149, inciso VII<sup>63</sup> deste diploma legal, terá como consequência a revisão de ofício do lançamento tributário. Conforme dispõe a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, alínea “a”<sup>64</sup>, as normas gerais de Direito Tributário, especialmente em relação ao fato gerador e a hipótese de incidência tributária, serão estipuladas mediante lei complementar. Uma vez admitido que apenas a legislação editada de forma complementar pode regular normas atinentes ao fato gerador, é consequência lógica que somente estas poderão autorizar a inoponibilidade do planejamento tributário ao Fisco. Formalmente, portanto, a desconsideração de atos e negócios jurídicos pelo Fisco aquém do expressamente determinado pela legislação complementar, é afronta direta à Constituição Federal.

Nesta seara, houve uma tentativa de edição de norma geral antielusiva no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente em relação à dissimulação, por meio da adição pelo legislador do parágrafo único do art. 116 do CTN, objeto do próximo tópico.

### 1.3.3. O Parágrafo Único do art. 116 do CTN

Embora por muitos referida como a “norma geral antielusiva” do

---

<sup>63</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

<sup>64</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

ordenamento jurídico brasileiro, pensa-se que uma denominação mais adequada para aludir ao parágrafo único do art. 116 do CTN seria “norma geral antielusiva”. Isso porque, conforme referido no ponto anterior, parte-se do pressuposto que a elisão fiscal trata da legítima economia de tributos praticada pelo contribuinte que não deve ser combatida pelo Estado.

Eduardo Cabral Moraes Monteiro aborda o motivo pelo qual não se deve considerar o parágrafo único do art. 116 do CTN uma norma “antielisiva”:

Uma norma geral antielisão traria uma inversão dos valores jurídicos, pois vida desconsiderar atos sob o manto da ilicitude e instituir um estado de incerteza e insegurança jurídica, no qual o Fisco chega a se tornar um quase legislador, na medida em que seria ele quem estabeleceria a real qualificação jurídica dos mesmos atos, confundindo interesse público com meros interesses fiscais de arrecadação progressiva. Assim, o sistema constitucional tributário sucumbiria e o Direito seria apenas um instrumento a serviço da Administração Pública e dos agentes políticos na satisfação de seus caprichos com o Erário público. Portanto, é de se concluir que uma norma geral antielisão é completamente incompatível com o sistema constitucional tributário brasileiro, ou seja, ela é inconstitucional por estar em desacordo com quase todas as limitações ao poder de tributar nele insertas, principalmente as informadoras da elisão tributária<sup>65</sup>.

O art. 116 do CTN, após a introdução da Lei Complementar nº 104/2001, assim restou editado, adicionando-se a redação do dispositivo o parágrafo único abaixo transcrito:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.

---

<sup>65</sup> MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. *O parágrafo único do art. 116 do CTN: Norma geral antielisão?*. RTFP 99/13, jul. / ago. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14<sup>a</sup> ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 912.



À primeira vista, percebe-se que a eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN pressupõe que os procedimentos para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com dissimulação sejam previstos por lei ordinária. Sem a edição de lei para estabelecer quais os procedimentos a serem adotados, não há qualquer possibilidade de aplicação deste dispositivo legal, conforme a sua própria redação indica.

Não obstante, até o presente momento, ainda não foi promulgada norma inferior que trate dos procedimentos a serem observados para que o Fisco proceda à desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Nesse sentido, Ives Gandra Martins afirma que:

(...) o poder que se dá a autoridade administrativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados, objetivando desestimular a 'ocorrência do fato gerador do tributo', ou 'a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária' ainda depende de produção infralegislativa, pois conclui o discurso legislativo: 'observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária'<sup>66</sup>.

Não se ignora a tentativa do governo de regulamentar o procedimento previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN mediante a edição da Medida Provisória nº 66/2002. No teor dos artigos 13 a 19, estava expressamente delimitado como seria efetivado o procedimento de desconsideração a ser desempenhado pelo Fisco. O art. 14, especialmente, trazia ao ordenamento jurídico brasileiro a previsão legal de necessidade de propósito comercial para a legitimidade dos atos e negócios jurídicos. Colaciona-se a íntegra do dispositivo abaixo:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á

---

<sup>66</sup> MARTINS, Ives Gandra. *Sucessão tributária e a figura desconsiderativa*. RFDT 36/193, nov. / dez. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 910.

levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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

Contudo, quando da conversão da aludida Medida Provisória na Lei nº 10.637/2002, originária do ato executivo, estes dispositivos foram suprimidos pelo órgão legislador competente. Isto é, o Congresso Nacional optou pela não permanência destes dispositivos que regulamentavam a forma que o Fisco deveria obedecer para desconsiderar os atos e negócios jurídicos pelo contribuinte na ordem infraconstitucional vigente. Cabe reforçar que o legislador repudiou expressamente o procedimento elaborado pelo governo, retirando-o do ordenamento jurídico.

Assim sendo, perde a eficácia o procedimento previsto pela Medida Provisória, não tendo o Fisco autonomia para aplicar automaticamente o parágrafo único do art. 116 sem prévia regulamentação.

Feitas essas considerações, aqui finaliza o primeiro capítulo da presente monografia, relacionado ao instituto do planejamento tributário dentro da ordem constitucional e infraconstitucional pátria. A partir dos conceitos expostos no presente trabalho, adentra-se o capítulo direcionado ao propósito negocial como condicionante (ou não) da oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco.

## 2. CAPÍTULO II – DO PROPÓSITO NEGOCIAL

O presente capítulo visa à compreensão do requisito do “propósito negocial” (*business purpose*) como pressuposto necessário (ou não) para a oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco, mediante, em um primeiro momento, análise doutrinária e legal do propósito negocial, e, após, análise de casos da jurisprudência administrativa para que, ao fim, possam-se extrair conclusões que contribuam para um ambiente econômico pautado pela segurança jurídica, aumentando a certeza e a previsibilidade das consequências que serão impostas aos pagadores de impostos.

Atualmente, há grande debate na doutrina e na jurisprudência acerca da necessidade da busca de motivos que não sejam apenas a redução de tributos para que a estrutura tributária organizada voluntariamente pelos contribuintes seja considerada válida.

Analisaremos, portanto, a teoria objeto do presente trabalho que envolve contraditório limite imposto ao planejamento tributário do contribuinte, qual seja, a do propósito negocial.

### 2.1. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Inicialmente, cumpre destacar que o propósito negocial se refere fundamentalmente à impossibilidade de opor ao Fisco atos e negócios jurídicos cuja finalidade seja única e exclusivamente evitar, retardar ou reduzir o adimplemento de tributos. Conforme Ramon Tomazela Santos, a concepção atual da teoria do propósito negocial no contexto jurídico corresponde, em suas palavras, à:

A concepção atual da teoria ora examinada, que desde o seu nascedouro tem sido desvirtuada em julgados proferidos em inúmeros países, apregoa que a autoridade fiscal pode requalificar o ato ou

negócio jurídico praticado pelo contribuinte, na hipótese em que a sua intenção real e efetiva é evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos, sem qualquer outro propósito econômico ou negocial. Assim, o ato ou negócio jurídico praticado com a única ou primordial finalidade de economizar tributos seria inoponível ao Fisco<sup>67</sup>.

O autor prossegue indicando que as bases teóricas fundamentais relacionadas originalmente na concepção do propósito negocial podem ser sintetizadas pela interpretação teleológica ou finalística de normas jurídicas que abriam espaço para a investigação das razões para a realização do ato ou negócio jurídico<sup>68</sup>. Ou seja, na sua origem, que remonta a uma construção jurisprudencial norte-americana e que será abordada no próximo tópico, o propósito negocial corresponderia à investigação das razões que levaram o contribuinte a agir da maneira que optou, dentro dos limites legais. Se esta motivação não continha nenhum sentido econômico que não a diminuição de tributos a pagar, portanto, considera-se que ela é desprovida de propósito negocial.

Nessa linha, o requisito do propósito negocial consistiria em uma espécie de “teste”, efetuado pela autoridade administrativa, para verificar se o contribuinte agiu com algum intuito para além de economizar tributos, se houve algum resultado mercantil superior à mera economia tributária. Isto é, se o ato ou negócio jurídico praticado o foi em função de alguma razão econômica, como, por exemplo, reduzir custos operacionais ou maximizar a rentabilidade da empresa. Pela teoria do propósito negocial, não seria suficiente a mera observância dos requisitos estabelecidos em lei pelo contribuinte, mas toda uma análise subjetiva do que induziu o pagador de tributos a praticar, em determinada circunstância, tal ou qual ato ou negócio jurídico.

Em outros termos, na prática, uma operação comercial apenas estará fundada em um propósito negocial quando o seu conteúdo material for

---

<sup>67</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. *O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT* v. 243. São Paulo: Editora Dialética, 2015. p. 126.

<sup>68</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. *op. cit.* p. 126.

condizente com os objetivos para os quais foram concebidos, desde que estes não tenham sido idealizados apenas para a redução da carga tributária.

Edmar Oliveira Andrade Filho conceitua o propósito negocial da seguinte forma:

A rigor, essa ideia corresponde, em essência, à exigibilidade de um motivo “extra-tributário” para justificar certas práticas elisivas; e, de acordo com esse ponto de vista, sem existência desse motivo o sujeito passivo não poderia justificar práticas apenas a partir de considerações sobre a licitude dos meios e das formas. De outra parte, ainda segundo esta mesma ótica, o simples propósito de obter uma otimização da carga tributária não seria catalogado com *business purpose* válido<sup>69</sup>.

Assim, adverte o autor supracitado, mencionando Adriano de Pietro, que o propósito negocial teria uma natureza “metajurídica”, na medida em que implicaria em uma grande dificuldade de interpretação da motivação dos agentes econômicos. Em função disso é que a maioria das normas anti-abuso não obtém positividade nos ordenamentos jurídicos<sup>70</sup>.

Não raro, o propósito negocial é associado com a ideia de causa objetiva do negócio jurídico em conformidade com a declaração de vontade do contribuinte. É a posição adotada, por exemplo, por Rodrigo de Freitas para a análise do planejamento tributário fundado na interpretação teleológica dos negócios jurídicos:

Portanto, o que se propõe é que a análise do planejamento tributário se pautar da interpretação teleológica dos negócios jurídicos (análise do propósito negocial), consistente na verificação da conformidade da causa objetiva (finalidade econômico-social) com a declaração de vontade (composta pelos elementos categoriais inderrogáveis). Após verificada a conformidade entre a causa e a declaração de vontade, deve ser aplicado correspondente regime jurídico, inclusive com todos os efeitos tributários correspondentes<sup>71</sup>.

Edmar Oliveira Andrade Filho coaduna-se parcialmente com esse entendimento, ignorando a necessidade de consonância da declaração de

---

<sup>69</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *op. cit.* p. 253.

<sup>70</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *op. cit.* p. 253.

<sup>71</sup> FREITAS, Rodrigo de. *É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo conselho de contribuintes*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 481.

vontade com a causa, sustentando que a mera falta de causa é prova suficiente da ocorrência de fraude ou simulação e o ordenamento jurídico contém normas de bloqueio para cercear a produção de efeitos tributários em operações que sejam formalmente documentadas, mas que não tenham causa real<sup>72</sup>.

Marco Aurelio Greco, um dos autores mais citados quando se fala do tema do planejamento tributário, sustenta que, embora o contribuinte seja livre para se auto organizar, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, visando apenas à economia tributária, estão em pleno desacordo com o perfil objetivo do negócio jurídico, assim, assumindo um caráter abusivo<sup>73</sup>. Nesse sentido, colaciona-se trecho da obra do autor:

Conforme diversas vezes afirmado acima, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa.

Porém, o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja *predominantemente* fiscal. Sublinhei o termo “predominantemente”, pois este é o conceito chave. Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir a carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o *direito* de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar<sup>74</sup>!

Contudo, o mesmo autor salienta que a sua doutrina se distingue da do propósito negocial, na medida em que é prementemente necessário que o motivo que ensejou a ação do contribuinte deva ser meramente extratributário, não necessariamente vinculado à atividade empresarial. Para ele, portanto, é suficiente apenas que o objetivo não seja fundado com única a intenção direta de reduzir a carga tributária incidente. Senão, veja-se:

Aqui cumpre fazer um desdobramento dessa ideia, pois quando menciono 'motivo extratributário' às vezes isto gera confusão em quem lê meus textos. Não estou dizendo que precisa haver business purpose (conceito que advém da experiência americana e que se vincula à ideia de empreendimento); não estou dizendo que o único motivo que afasta o abuso é o propósito ligado à atividade econômica desenvolvida ou à sua repercussão no mercado, estou dizendo que o motivo que afasta o abuso é o extratributário, vale dizer, pode ser uma razão familiar,

---

<sup>72</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *op. cit.* p. 259.

<sup>73</sup> GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 212.

<sup>74</sup> GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 213.

política, de mudança do regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa etc<sup>75</sup>.

Alguns autores, por outro lado, sustentam que o mero objetivo de atingir determinada economia tributária já seria um propósito negocial em si mesmo, não sendo necessário qualquer outra sorte de propósito econômico. Nesse sentido, podemos destacar Martha Toríbio Leão, *ipsis litteris*:

O objetivo de economizar tributos é, em si, um objetivo empresarial (*business purpose*), desde que não haja ferimento à lei. Em outras palavras, a liberdade de agir de um modo ou de outro para não pagar ou pagar menos tributos, conforme a inoportunidade de fato gerador ou a ocorrência de fato gerador menos oneroso, é um direito constitucional que atende a um anseio natural do homem, o qual se confunde com o motivo que conduz à ação, podendo, portanto, o motivo ser estritamente tributário<sup>76</sup>.

Apresentadas as diversas visões acerca do propósito negocial, prossegue-se à exposição da origem da respectiva teoria, se esta foi consagrada no ordenamento jurídico brasileiro ou se não tem fundamento legal correspondente. Afinal, é possível invocar o propósito negocial como requisito decorrente de lei no que se refere à validade do planejamento tributário?

## 2.2. ORIGEM DO PROPÓSITO NEGOCIAL E RECEPÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O propósito negocial tem origem direta na jurisprudência norte-americana, advinda do célebre caso *Gregory vs Helvering*, julgado em 1934 pela Suprema Corte dos Estados Unidos (*United States Supreme Court*). No referido precedente, a Suprema Corte estadunidense considerou que as regras tributárias examinadas, aplicáveis às reorganizações societárias, exigiam, por meio de interpretação finalística, um propósito negocial<sup>77</sup>, conforme indica Ramon Tomazela Santos. O julgamento versava sobre a transação comercial

---

<sup>75</sup> GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 235-236.

<sup>76</sup> LEÃO, Martha Toríbio. *op. cit.* p. 207.

<sup>77</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. *op. cit.* p. 127.

perpetrada pela sra. Gregory e se ela tinha, de fato, substância material de cunho econômico.

Em apertada síntese, decorrente da análise do acórdão<sup>78</sup> referente ao caso concreto acima mencionado, a sra. Gregory era proprietária da totalidade do capital social de uma sociedade empresarial, esta última dona de 1000 ações da outra empresa com valor comercial superior ao valor contábil. Com o intuito de não pagar impostos sobre dividendos que incidiriam na transferência destas 1000 ações para a sua pessoa física, a sra. Gregory optou por proceder à uma reestruturação societária, constituindo nova sociedade empresarial e transferindo as 1000 ações para a titularidade da mesma. Assim, logo em seguida, dissolveu a empresa recém-criada, distribuindo as ações e oferecendo para a tributação apenas o montante a título de ganho de capital, decorrente da diferença entre preço de aquisição e preço de alienação.

Muito embora o Conselho de Apelações Fiscais (*Board of Tax Appeals*) tenha rejeitado a visão do Fisco norte-americano, a Corte de Apelações do Segundo Distrito (*United States Court of Appeals for the Second District*) reformou o entendimento, no sentido de que, mesmo que a operação tenha sido realizada nos ditames da legislação, o negócio não atendia um propósito negocial legítimo.

A Suprema Corte, então, concordando com a Corte de Apelações do Segundo Distrito, decidiu contra a sra. Gregory, afirmando que a regra que exclui a consideração dos motivos dos agentes econômicos não é pertinente para o presente caso, uma vez que a transação em voga se encontra em dissonância com a intenção da norma. Ainda de acordo com o voto proferido pelo relator do acórdão da Suprema Corte, o Justice Sutherland sustenta que, se fosse aplicada a regra, estar-se-ia premiando a utilização de artifícios em detrimento da realidade.

---

<sup>78</sup> ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte dos Estados Unidos. Gregory v. Helvering, Comissário da Receita Interna. Nº 127. Ministro Sutherland. Julgado em 1º de janeiro de 1935. Disponível em: <<http://cdn.loc.gov/service/ll/usrep/usrep293/usrep293465/usrep293465.pdf>>. Acesso em: 30/05/2019



Assim, nasce a teoria do propósito negocial na jurisprudência norte-americana, privilegiando a substância material em face da formal. Cumpre analisar, contudo, se esta teoria é aplicável irrestritamente ao ordenamento jurídico brasileiro. Lembra-se, esta é uma decisão alienígena que, *a priori*, não deveria ter qualquer eficácia fora do seu escopo jurisdicional.

Em primeiro lugar, destaca-se que em nenhum dispositivo da legislação nacional, ou ainda, da Constituição Federal, existe previsão acerca da necessidade dos atos e negócios jurídicos serem dotados de propósito negocial para que o planejamento tributário do contribuinte seja considerado legítimo.

Como já ilustrado na presente monografia, houve a tentativa do Governo de implementar um procedimento atinente ao que está expresso no parágrafo único do art. 116 do CTN mediante a edição da Medida Provisória nº 66/2002, introduzindo e delimitando o conceito de propósito negocial na circunscrição do ordenamento jurídico brasileiro. De acordo com o §2º do art. 14 da Medida Provisória, seria indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou onerosa, para os agentes, entre duas ou mais formas possíveis para a prática de determinado ato. Os dispositivos relacionados ao procedimento, contudo, não vigoraram quando da conversão da referida Medida Provisória em lei. Por conseguinte, não podem mais produzir qualquer tipo de eficácia, porquanto excluídos da ordem jurídica pátria por opção do legislador competente. Isso comprova não só a inexistência de dispositivo normativo nesse sentido, mas a manifesta opção do Poder Legislativo, que tem incumbência de representação popular, de afastar a necessidade de propósito negocial como requisito de oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco.

Pensa-se, em vista disso, que a teoria do propósito negocial sequer foi recepcionada pelo ordenamento jurídico brasileiro vigente. E se não foi recepcionada pelo Direito Tributário positivo, por óbvio que não pode produzir efeitos concretos que fundamentem qualquer tipo de decisão.

Mesmo assim, é recorrente a prolação de acórdãos pelo CARF no sentido de desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte

considerando a falta de propósito negocial, a despeito da falta de capitulação legal para tanto.

Nesse contexto, caberia questionar se os agentes administrativos estariam exacerbando a sua competência ao decidir dessa maneira, atuando como verdadeiros legisladores, ao passo que não há previsão legal que permita a desconsideração de atos e negócios jurídicos pelo Fisco, ou, pelo menos, não há previsão de qual procedimento para tanto deverá ser observado. Veja-se que a atuação do Poder Executivo na exigência de tributos colide diretamente com o sistema de competências instituído pela Constituição Federal do Brasil, uma vez que existe a reserva de lei absoluta não só para a instituição de tributos, como também para o lançamento e a exigência dos mesmos.

Sublinhe-se que não pode ser cogitada a viabilidade de aplicação da lei tributária mediante analogia, porquanto o CTN, em seu art. 108, §1º, expressamente proíbe essa técnica no que toca à exigência de tributos.

Com efeito, o princípio da legalidade expressamente determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, circunscrevendo os limites da atuação estatal dentro daquilo que estabelecido pelo legislador. Essa reserva de lei pode ser entendida não só como fundamento para a necessidade de lei em sentido formal visando à criação de limitações, mas também como justificativa para a vedação de inovações no ordenamento jurídico por qualquer outro ato normativo que não a lei.

Hely Lopes Meirelles vincula o princípio da administração, estabelecido no art. 37, caput<sup>79</sup>, da Constituição Federal ao princípio da legalidade, nos seguintes termos:

A legalidade, como princípio da administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar

---

<sup>79</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso<sup>80</sup>.

Aduz-se, portanto, que é vedado que novas obrigações, especialmente as de caráter tributário que, em regra, demandam legislação específica, sejam impostas pela administração pública sem que haja expressa previsão legal. Tendo em vista que não existe um dever fundamental de pagar tributos, mas um verdadeiro direito à economia tributária nos termos da Constituição e da ordem infraconstitucional, é inadmissível que atos e negócios jurídicos sejam desconsiderados de acordo com a subjetividade do julgador administrativo acerca da motivação das sociedades empresárias e cidadãos em relação à livre organização de suas economias.

Sacha Calmon Navarro Coelho é firme no sentido de repudiar a aplicação da teoria do propósito negocial advinda da jurisprudência norte-americana pela Administração Pública por quatro razões, abaixo colacionadas:

A uma, porque entre nós o princípio da legalidade é denso (*tipicidade cerrada*) a ponto de inadmitir a *analogia pelo intérprete da lei (administrativo e judicial)*. O princípio possui assento na *constituição (paramount law)*. A duas, porque o *business purpose* é de um sistema jurídico (o *common law*) em que não há interpretação de lei com o fito de aplicá-la, pois, ao contrário, é o juiz que faz a lei (criando um precedente com força de lei para os casos semelhantes que se lhe seguirem) ou que aplica ao caso decisão anterior com força de lei (*stare decisis* ordinário, de onde deriva, de resto, o *stare decisis* constitucional). É dizer, no *common law* examina-se se o caso é semelhante a outro já decidido. Não há interpretação da lei, mas exame do fato com o fito de aplicar (ou não) o precedente judicial (a interpretação e aplicação do direito é uma só coisa, daí a *casuística* e o *distínguo*, tão comuns àquele direito). Estamos a afirmar que o *common law* admite a livre interpretação e aplicação do direito, técnica incompatível, em princípio, com o sistema da *civil law*, onde o princípio da legalidade é dominante. A três, porque a Fazenda Pública no Brasil é atrasadíssima, invasiva, desrespeitosa, injusta, preconceituosa e tirânica. Diante disso, o poder de interpretar para requalificar produzirá malefícios em massa.

A quatro, porque em nosso direito, diante das desigualdades criadas pela própria administração tributária, sem falar nas deseconomias por ela própria patrocinadas, é muito difícil distinguir o objetivo fiscal do objetivo negocial. O Direito de economizar o custo fiscal, aliás, a meu sentir economizar imposto é economizar custo e, portanto, o objetivo

---

<sup>80</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 89.

empresarial confunde-se, muita vez, com a economia lícita do imposto<sup>81</sup>.

Por todo o exposto, passa-se à apreciação dos precedentes proferidos em sede administrativa fiscal, a fim de ilustrar em minúcia como o CARF vem desconsiderando os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte desprovidos de propósito negocial.

### 2.3. ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF

Inicia-se, neste tópico, o estudo dos acórdãos proferidos pelas Turmas das diferentes Seções do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Preliminarmente, observa-se que Luís Eduardo Schoueri, em 2010, coordenou a obra “Planejamento Tributário e o ‘Propósito Negocial’ – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008”, com o intuito de investigar a fundamentação do antigo Conselho de Contribuinte (agora denominado CARF) relacionada à rejeição de estruturas criadas pelo contribuinte com a finalidade de afastar ou diminuir a incidência tributária<sup>82</sup>.

No estudo coordenado por Schoueri, foi utilizada para sistematizar a pesquisa a ferramenta denominada *normative systems*. Em suma, inicialmente, delimitou-se o âmbito do problema nos limites do “Universo do Discurso”, que é o conjunto de fatos que possuem propriedades em comum. Dentro do “Universo do Discurso”, identificou-se o “Universo das Propriedades”, que consiste no conjunto de propriedades possíveis dentro do “Universo do Discurso”, cuja presença ou ausência será cogitada nos casos, e o “Universo das Ações”, que

---

<sup>81</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Os Limites Atuais do Planejamento Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 302.

<sup>82</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Desafio do Planejamento Tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 16

delimita o conjunto de ações possíveis também dentro do “Universo do Discurso”. Com as premissas devidamente formuladas, foi constituída a matriz “Critérios para Validade do Planejamento Tributário”. Nesta, analisaram-se casos da jurisprudência administrativa federal e consideraram três fatores relevantes para determinar se um planejamento tributário é válido ou não. São eles: a operação teve outros motivos que não os tributários? (Propriedade 1); os fatos foram considerados existentes tais como descritos pelo contribuinte? (Propriedade 2); e se foram observadas as regras cogentes não-tributárias (Propriedade 3).

Especificamente em função da Propriedade 1 da primeira matriz, o referido estudo delineou um novo problema, denominado “Critérios para Existência de Motivação Extratributária ou ‘Propósito Negocial’”, com o objetivo de aprofundar o estudo referente à motivação extratributária no âmbito do CARF. Nesta última, por sua vez, foram consideradas três propriedades: houve um adequado intervalo temporal entre as operações? (Propriedade 1A); as partes envolvidas eram independentes? (Propriedade 1B) existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas? (Propriedade 1C).

Assim, na obra em comento, chegou-se às seguintes conclusões, *in verbis*:

De acordo com a análise de casos de planejamento tributário na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, pode-se afirmar que:

- a) O Conselho de Contribuintes considera inválidos os planejamentos tributários sempre que considera que os fatos não ocorreram tais como descritos pelos contribuintes;
- b) A desconsideração dos fatos tais como descritos pelos contribuintes se dá de forma direta, a partir da constatação de que os negócios jurídicos praticados não correspondem à realidade. Contudo, em muitos casos, o critério relevante para desconsiderá-los foi a falta de motivos extratributários para as estruturas negociais. Não está claro se o Conselho de Contribuintes considera a falta de motivos como critério autônomo para invalidar o planejamento, ou se emprega como indício de simulação;
- c) Para constatar a falta de motivos não-tributários para os negócios, o Conselho de Contribuintes leva em consideração, principalmente, a adequação do intervalo temporal entre os negócios jurídicos praticados e a sua coerência com as atividades empresariais do contribuinte. A independência entre as partes é fator relevante nos julgamentos do órgão, mas não é tão determinante como os demais. Estes fatores podem implicar, também, a desconsideração direta dos

negócios praticados pelos contribuintes, sem qualquer referência aos motivos empresariais;

d) O atendimento às regras cogentes não-tributárias é importante para a estruturação das operações aceitas pelo Conselho de Contribuintes, que tende a considerar inválidos os planejamentos tributários que violam as normas jurídicas não tributárias, formais ou materiais. Mas não é garantia de sucesso do planejamento, uma vez que o tribunal administrativo julgou inválidos diversos casos de planejamento tributário em que os contribuintes observaram todas as normas legais pertinentes ao negócio<sup>83</sup>.

Não é o objetivo do presente trabalho realizar uma análise exaustiva baseada nos mesmos critérios e propriedades utilizadas por Schoueri. A apresentação do trabalho do autor traduz-se em uma sucinta introdução ao conteúdo dos julgados do antigo Conselho de Contribuintes inseridos no período de 2002 a 2008 – e a indicação de que, já nesta época, o órgão majoritariamente levava em conta a motivação extratributária como requisito para considerar o planejamento tributário legítimo.

O que se propõe, a seguir, é o exame de uma série de recentes acórdãos proferidos pelo CARF no que toca à adoção da teoria do propósito negocial como critério para se opor ao planejamento tributário organizado pelos contribuintes, mediante análise do caso concreto e, após, exposição da *ratio decidendi* do tribunal administrativo. Investigar-se-á, concomitantemente, se a necessidade de um propósito negocial é autônoma, se é invocada em conjunto com outros vícios materiais provenientes do Direito Privado, ou ainda, se não é considerada requisito de oponibilidade do planejamento tributário pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Isto posto, instaura o presente estudo a análise do Acórdão nº 1402-003.851 do CARF, publicado em 15.04.2019. O caso versa sobre Autos de Infração lavrados a título de IRPJ e CSLL, em que a fiscalização apurou que o contribuinte excluiu indevidamente valores do lucro líquido do período relativo à amortização de ágio e pagou juros sobre capital próprio em excesso.

---

<sup>83</sup> ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. *Análise de Decisões – Resultados Obtidos com o Normative Systems*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 440.

Em resumo, a operação em discussão, conforme o acórdão, envolve a aquisição, por determinado grupo econômico, de participação que terceiro detinha na recorrente, valendo-se, para tanto, de uma empresa veículo. A empresa considerada veículo existiu por aproximadamente 20 meses, tinha o mesmo endereço do grupo econômico e adquiriu a participação na recorrente pelo montante de R\$3,4 bilhões. Contudo, ao tempo da celebração do contrato de compra e venda, a adquirente possuía capital social de R\$1.000,00, não integralizados. Após a aprovação da compra pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica, a empresa veículo aumentou seu capital social em R\$3,4 bilhões, integralizados pelo grupo econômico. Dois meses depois, a empresa veículo foi incorporada pelo referido grupo econômico.

Como a aquisição foi consumada por preço superior ao do patrimônio líquido da recorrente, a mesma deduziu as despesas a título de amortização do ágio do seu respectivo lucro líquido. A fiscalização, contudo, alegou que a empresa veículo não teve propósito comercial nas operações envolvendo a recorrente, servindo apenas como intermediária do pagamento à vendedora, sendo imediatamente incorporada. Nesse sentido, quem detinha a capacidade econômico-financeira, na verdade, era o grupo econômico. Dessa forma, considerando que a investidora de fato era o grupo econômico, e não a empresa veículo, o Fisco desconsiderou a operação, não permitindo que o ágio fosse amortizado pela recorrente.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF acolheu os fundamentos apresentados pelo Fisco, negando provimento ao recurso voluntário do contribuinte. Das razões de decidir do Conselheiro Relator, Marco Rogério Borges, destaca-se:

Caso analisemos a amortização do ágio sob a ótica de despesa, podemos concluir que, *in casu*, houve a construção artificial do suporte fático de modo a conferir a aparência de uma operação abrangida pelo dispositivo legal que permite a amortização do ágio pago.

(...)

O fato é que a COSAN jamais pretendeu adquirir diretamente a recorrente, e por isso se valeu da operação como o fez. Poderia ter feito como o fez? Sim, contudo, sem aproveitamento do ágio, pois não

cumpriu os requisitos necessários do art. 386 do RIR/1999.

(...)

Isso tudo acima analisado, com base no caso concreto, é que exemplifica uma falta de propósito negocial na operação. Todos estes eventos foram executados sem propósito negocial, ou seja, sem o devido substrato material. Há uma formalidade aos negócios implementados, mas realizados com abuso de direito, porquanto tinham como objetivo unicamente criar uma hipótese tributária para terem a possibilidade de deduzir o ágio decorrente a operação.

No caso concreto, houve operações que cumprem os requisitos formais da sua licitude, mas materialmente, objetivaram modificar os entes, através do uso de uma empresa veículo sem ligação direta com a operação, ali colocada para servir como intermediária e tentar criar uma confusão patrimonial para cumprir os requisitos do art.386/RIR/99. Foram formalmente lícitos, mas materialmente nulos.

Apesar de alegado, não se vislumbra uma elisão fiscal, legítima, mas sim artimanhas revestidas de atos e contratos formalmente válidos, ou seja, algo dissimulado da realidade<sup>84</sup>.

Veja-se, portanto, que o CARF aplicou diretamente a teoria do propósito negocial no caso em comento, em conjunto com a figura do abuso de direito e da dissimulação. Embora formalmente válidos, os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte foram considerados artificiais pelo tribunal administrativo, desprovidos de substrato material que os justificassem economicamente. A Turma, por conseguinte, manteve a autuação do Fisco, vedando a amortização do ágio contabilizado pela recorrente.

O tema da possibilidade da amortização de ágio é recorrente no CARF, sendo que o órgão administrativo, em suas diferentes Turmas julgadoras, diverge entre os posicionamentos adotados. Em se tratando de amortização de ágio em função de aquisição de participação por empresa veículo, o tribunal quase sempre decide que a operação deve ser pautada por algum propósito negocial que não apenas a redução de tributos. É o caso, por exemplo, do Acórdão nº 9101-004.117, cuja ementa colaciona-se abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

---

<sup>84</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1402-003.851. 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Marco Rogério Borges. Data da sessão: 15.04.2019. p. 27-28.



ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL.

INEXISTÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEVIDA.

A constituição de empresa cuja única função seja servir de veículo para o aproveitamento indevido do ágio pela real investida, ou seja, sem qualquer outro motivo extratributário e sem propósito comercial, é ilegítima<sup>85</sup>.

O supracitado recurso especial do procurador versava sobre o emprego de uma empresa veículo para a compra de uma sociedade empresária e a subsequente dedução das despesas com a amortização do ágio decorrente da aquisição da participação societária. Destaca-se que, quando do julgamento do recurso voluntário que deu origem ao recurso especial, o CARF entendeu que, na operação, havia propósito comercial, e, uma vez que foram atendidos os requisitos previstos na legislação para a amortização do ágio, o negócio jurídico praticado pelo contribuinte era legítimo e oponível ao Fisco.

Contudo, na instância superior, o julgamento foi revertido. Muito embora a empresa considerada veículo não tenha ferido a legislação tributária em nenhum momento, como consignado no acórdão, uma vez que ela existiu tão somente para auferir um benefício fiscal, ela não poderia ser suportada pelo Fisco. Combinada com a figura do abuso de direito, a falta de propósito comercial foi a razão para que o CARF julgasse procedente o recurso especial, mantendo a autuação do contribuinte. Nas palavras do Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei, quando da fundamentação do seu voto pelo provimento do recurso especial:

Disto, não há como justificar qualquer propósito comercial na criação da empresa Sagabras. Visualiza-se claramente seu propósito fiscal, justamente porque foi o único efeito produzido por sua criação.

(...)

A colocação é sucinta, mas diz tudo e, no caso dos autos, o que se conclui é que a utilização da empresa Sagabras foi ilegítima, posto que desprovida de qualquer motivo extratributário e de propósito comercial.

(...)

Tenho entendido, e faço questão de repetir que, para afastar a glosa

---

<sup>85</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-004.117. 1ª Turma. Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei. Data da sessão: 10.04.2019.

do ágio, a despesa deve estar revestida daqueles elementos autorizadores do registro do ágio (efetivo pagamento do preço, laudo adequado e confusão patrimonial entre partes independentes) - que é o caso presente - e finalmente, nos casos em que haja da utilização da empresa veículo, que a mesma tenha existido por uma razão autônoma e extratributária, como naqueles casos em que autoridades públicas reguladoras, ou o próprio negócio, impõe claramente que o mesmo se dê da forma como se deu, ou ao menos, que não se dê da forma que o fisco entende ser o natural ou sem abusos - o que não é o caso presente<sup>86</sup>.

Ressalta-se que não foi indicada qualquer capitulação legal que justificasse a desconsideração da operação em razão da falta de motivação extratributária. A decisão não apresentou nenhum requisito proveniente da legislação tributária para fundamentar o provimento do recurso. Apenas assentou que a operação tinha como objetivo a mera economia fiscal, e, por essa razão, aduzindo a preponderância da substância sobre a forma, proibiu o aproveitamento da dedução do respectivo ágio.

Na mesma linha desses julgados, pode-se apontar uma série de decisões proferidas pelo órgão administrativo. São os casos dos Acórdãos nºs 1401-003.080, 1201-002.67 e 1201-002.169, cujas ementas, respectivamente, colacionam-se abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito comercial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora ("empresa veículo"), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada<sup>87</sup>.

---

<sup>86</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-004.117. 1ª Turma. Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei. Data da sessão: 10.04.2019. p. 16.

<sup>87</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-003.080. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano. Data da sessão: 22.01.2019.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade comercial ou societária<sup>88</sup>.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

INCORPORAÇÃO - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO".

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica sem substância econômica ou finalidade comercial, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, transferido pela original controladora e adquirente do investimento, mormente se verificado que não houve alteração na relação societária inicial<sup>89</sup>.

Ao contraponto destes, uma minoria de decisões do CARF sustenta que o uso de empresa veículo não invalida as operações societárias que transferiram ágio da investidora original para a empresa investida, desde que fundamentados em algum propósito comercial. Nesse sentido, cita-se os Acórdãos nºs 1301-003.656<sup>90</sup> e 1401-003.082<sup>91</sup>.

Vê-se que, nestes casos, o CARF perpetra um exame caso a caso, porém, sempre analisa se a reorganização societária tem, ou não, propósito comercial.

---

<sup>88</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1201-002.671. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Eva Maria Los. Data da sessão: 22.11.2018.

<sup>89</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1201-002.169. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Data da sessão: 16.05.2018.

<sup>90</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1301-003.656. 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Data da sessão: 22.01.2019.

<sup>91</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-003.082. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano. Data da sessão: 22.01.2019.

Não está claro, contudo, se o propósito comercial é um requisito autônomo para a oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco, porquanto, na maioria das vezes, é relacionado, pelo tribunal administrativo, a algum outro vício de Direito Privado. Independente disso, o CARF realiza o *business purpose test*, subjetivamente, da maneira que julga correto, para conferir legitimidade aos planejamentos tributários que envolvem a amortização de ágio instrumentalizada pela aquisição de participação societária por meio de empresa veículo.

Adianta-se a outro tema que causa controvérsia no CARF e também revolve o exame do propósito comercial como requisito de oponibilidade da elisão fiscal ao Fisco: reorganizações societárias praticadas pelos contribuintes que resultam em redução de tributo relativo a ganho de capital decorrente de alienação de participações. Sobre esta matéria, indica-se, de início, o Acórdão nº 2301-005.929.

No julgado supracitado, conforme o voto do Conselheiro Relator, determinada empresa era controlada por dada família, mediante holding patrimonial. Ocorre que foi constituído um Fundo de Investimento em Participações (“FIP”), para controlar a holding. Posteriormente, foi criado Fundo de Investimento Multimercado (“FIM”), que passou a exercer o controle acionário do mencionado FIP. A estrutura familiar, pois, organizou-se da seguinte forma: a família era dona do FIM, que, por sua vez, tinha propriedade sobre o FIP, este titular da holding, que, por último, controlava a empresa.

A holding foi dissolvida, passando a propriedade da empresa para o FIP. Em seguida, a empresa controlada foi alienada para terceiro, pelo FIP. Os ganhos decorrentes da alienação foram amortizados pelo FIM, único cotista do FIP. Por se tratar de Fundo de Investimento, não haveria incidência de imposto nesta operação.

A fiscalização afirma que a alteração de tipo da controladora da empresa, de holding para FIP, não possui substrato econômico, gerando apenas ganhos tributários para o contribuinte. Dessa forma, não poderia subsistir o planejamento tributário praticado, gerando a autuação que originou o processo administrativo.

Assim, o recurso voluntário interposto por integrante da família teve seu provimento negado, mantendo-se o lançamento do Fisco. Enfrentando os argumentos aduzidos pelo recorrente consubstanciados em jurisprudência administrativa a seu favor, sustentou o Conselheiro Relator Marcelo Freitas de Souza Costa:

Apenas para argumentar, nos Acórdãos acima, o respectivo colegiado se posicionou contra o lançamento fiscal, tendo por premissa, *data venia*, um certo apego ao formalismo. Todavia, deve o aplicador da legislação tributária se aprofundar nos aspectos substanciais da relação Estado versus contribuinte, sob a luz de princípios subjetivados, tais como, isonomia, capacidade contributiva e função social da propriedade, todos reforçados pela Constituição da República de 1988. Como premissa, adota-se a tese de que o direito individual de auto-organizar-se e a liberdade de iniciativa, como qualquer direito individual, não possuem caráter absoluto, já que são podados quando o exercício desse direito gera dano social. Logo, mergulhando no aspecto substancial da relação Estado-contribuinte, deve prevalecer a seguinte tese fiscal: “Se o objetivo de um investimento é a aplicação de recursos para a obtenção de um ganho com esses investimentos, que ganhos os cotistas do TELLES FIP esperariam obter com o Fundo que não obteriam se mantivessem diretamente o controle das ações das empresas? Qual o propósito negocial, então, de se integralizar as quotas do fundo com as ações da TELLES PARTICIPAÇÕES E NEGÓCIOS S/A? Nenhum. O Fundo, neste caso, se apresenta como mero ente interposto entre as empresas e os seus acionistas/cotistas”. Noutro dizer, se o Grupo TELLES promoveu a existência de uma entidade interposta entre as empresas e seus acionistas/cotistas, tal ato se conforma ao conceito de simulação, que vem a ser a violação da lei exigida pelos mencionados Acórdãos<sup>92</sup>.

Percebe-se que, neste julgado, o propósito negocial foi associado com a figura da simulação. De acordo com o exposto, o FIP foi um artifício criado pelo contribuinte com intuito exclusivo de economizar tributos, razão pela qual foi desconsiderado. O vendedor de fato, conforme consignado no acórdão em exame, seria a holding patrimonial, já dissolvida.

Entendimento parecido foi proferido no Acórdão nº 2402-006.696<sup>93</sup>, que trata de Auto de Infração lavrado em razão de suposta apuração incorreta de ganho de capital na alienação de ações de quatro empresas.

---

<sup>92</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Seção de Julgamento. Acórdão nº 2301-005.929. 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa. Data da sessão: 14.03.2019. p. 20.

<sup>93</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Seção de Julgamento. Acórdão nº 2402-006.696. 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Luís Henrique Dias Lima. Data da sessão: 04.10.2018.

Em conformidade com o descrito na decisão, a fiscalização deduziu que, ao invés de transferir as ações diretamente para o comprador das quatro companhias, o ora recorrente, utilizando-se de artifício consubstanciado na alienação das ações para empresa veículo (FIP cujo único cotista era FIM de sua propriedade em conjunto com sua cônjuge) transferiu o ganho de capital da pessoa física para a pessoa jurídica com a consequente postergação do recolhimento de imposto de renda sobre ele incidente.

Neste acórdão, contudo, o CARF, nos termos do voto do Conselheiro Relator, alegou que a operação caracterizava hipótese de dissimulação, aplicando-se a regra do parágrafo único do art. 116 do CARF (mesmo que sem qualquer procedimento estabelecido em lei ordinária) em combinação com o art. 167 do Código Civil. Considerou-se que o recorrente se utilizou de formas abusivas de atos e negócios jurídicos de direito privado sem propósito negocial, com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital nas operações de alienação. Por estes fundamentos, foi negado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, tornando inoponível o planejamento tributário praticado por este último e alterando a base de cálculo para apurar o ganho de capital.

O CARF prossegue consolidando o entendimento de que é necessário haver propósito negocial em reorganizações societárias que visam a posterior alienação de participação societária no Acórdão nº 1401-002.196.

Neste feito, o contribuinte realizou redução do capital social, transferindo ações de empresa terceira detidas pela empresa aos sócios e posterior alienação destas mesmas ações por estes sócios, com o objeto exclusivo de reduzir a tributação do ganho de capital, transferindo este da pessoa jurídica (34%) para as pessoas físicas dos sócios (15%). Considerando que a única intenção dos atos de redução de capital e transferência das ações aos sócios foi a de reduzir a imposição tributária, a fiscalização desconsiderou o negócio da forma em que foi realizado.

Quando do julgamento do recurso voluntário, visando à desconstituição do acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da RFB, o Conselheiro

Relator assim fundamentou seu voto, para negar provimento ao apelo do contribuinte:

Veja-se, diante da eminência de uma operação é perfeitamente facultado ao contribuinte realizar a operação da forma menos onerosa fiscalmente falando. O que não é possível se admitir, pelo menos no humilde entendimento deste relator, é que diante de uma situação, qual seja, a oferta do VCP de aquisição da participação da empresa na ARACRUZ, esta realize um planejamento tributário para modificar a titularidade da participação, sem qualquer propósito econômico ou comercial, única e exclusivamente para não submeter os ganhos da operação à tributação que lhe seria típica no caso.

(...)

Consoante os precedentes abaixo apresentados deste CARF, a realização de operações sem qualquer interesse econômico que não o de reduzir a imposição tributária, impossibilita a oposição desta contra o fisco.<sup>94</sup>

Como pode-se observar, é notório o ativismo do CARF para aplicar a necessidade de substância econômica ou negocial dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte como requisito de oponibilidade ao Fisco. Mais uma vez, destaca-se que, no acórdão examinado, o Conselheiro Relator não indicou o dispositivo da legislação que autoriza o CARF a decidir desta maneira.

Também em uma linha similar, nas operações comumente denominadas “casa e separa”, que tratam de alienação de ativos de uma pessoa jurídica para outra mediante a constituição de uma terceira empresa, cujo capital social é constituído pela participação societária a ser vendida, pela alienante, e por dinheiro, pelo comprador, o CARF tem decidido pela legitimidade apenas quando houver uma motivação dos agentes que não a mera redução de tributos. Nesse sentido, examina-se o Acórdão nº 1401-00.155.

No caso em análise, em resumo, a empresa alienante integraliza, em uma empresa recém constituída, os ativos que pretende vender. A empresa compradora, por sua vez, integraliza o montante em dinheiro à título da aquisição. Dois dias depois, a alienante se retira da sociedade, economizando

---

<sup>94</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-002.196. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto. Data da sessão: 21.02.2018. p. 17-18.

quantia considerável que seria devida à título de ganho de capital, se tivesse alienado os ativos diretamente.

De acordo com o acórdão, a operação deveria ser tributada de acordo com sua efetiva materialidade, desconsiderando a reorganização societária, ensejando a apuração de ganho de capital e respectiva tributação pelo IRPJ e CSLL. Tendo em vista a premissa de que as operações praticadas pelo contribuinte caracterizavam negócios jurídicos indiretos, aduziu o Conselheiro Antonio Bezerra Neto, cujo voto foi declarado vencedor:

Tenho para mim que o caso concreto não se trata de simulação propriamente dita, mas sim de negócio jurídico indireto, mas que no caso não pode ser oponível ao fisco para fins apenas de economia de tributos, por fraudar a lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação.

(...)

Assumida essa premissa, porém a consequência dela não é a eficácia do procedimento da interessada, pois essa figura pode não ser oponível ao fisco quando sem propósito negocial algum, visto de seu todo, visar apenas a mera economia de tributos.

(...)

Diversos negócios, portanto, concatenados cujas funções se conjugam para a produção dos efeitos de um negócio de cuja forma se desejou esquivar, exclusivamente por motivos tributários. Por outras palavras, como já se demonstrou as escâncaras, tratou-se de uma sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando "norma de cobertura" sem propósito negocial algum que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, com fins meramente de economia tributária<sup>95</sup>.

Ao contrário do entendimento majoritário do CARF exposto ao longo deste tópico, em muito menor escala, há acórdãos proferidos pelo CARF que sustentam que a economia tributária é um propósito negocial em si mesmo. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 1401-002.835, cuja ementa transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

---

<sup>95</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-00.155. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Alexandre Antonio Alkmin Teixeira. Data da sessão: 28.01.2010. p. 39-43.



Exercício: 2010

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 comercial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei<sup>96</sup>.

Mesmo enfrentando as questões de fato levantadas pela fiscalização, o acórdão afirmou que o cerne da questão, na verdade, é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não, uma vez que o conceito de propósito comercial carece de fundamento legal, tornando-se subjetivo e abrangente. Nas palavras do Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva:

É frequente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito comercial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.

Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

(...)

Nesse sentido, entendo que a busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito comercial que viabiliza a reorganização societária, desde que cumpridos os demais requisitos.

(...)

Desta feita, entendo que a ausência de propósito comercial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar as operações realizadas, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito comercial<sup>97</sup>.

Como se vê, este julgado destoava da jurisprudência administrativa confirmada ao longo dos anos, ao afirmar categoricamente que o propósito

---

<sup>96</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-002.835. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Data da sessão: 15.08.2018.

<sup>97</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. Acórdão nº 1401-002.835. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Data da sessão: 15.08.2018. p. 8-12.

negocial não pode ser tido como requisito de oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco, porquanto colide diretamente com o princípio da legalidade, base formal do Direito Tributário. Não só, aduz que, mesmo que fosse imprescindível que um propósito negocial norteasse as ações do contribuinte, a busca da redução da carga tributária, em si, já constituiria um propósito negocial válido.

Por todo o exposto, é com esta última visão que o presente Trabalho de Conclusão de Curso se coaduna. A mudança do entendimento dominante no CARF é vital para que o sistema tributário nacional, como um todo, ofereça a indispensável segurança jurídica para o contribuinte que agir dentro dos limites impostos pela lei. O propósito negocial, como teoria alienígena que foi rechaçado pelo ordenamento jurídico vigente, não pode, sob qualquer hipótese, com base na Constituição Federal e no arcabouço normativo infraconstitucional, ser aplicado como requisito autônomo para a oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco.

## CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, cumpre destacar algumas considerações finais sobre o tema do estudo. Quando da introdução da presente monografia, foram apresentadas três questões centrais, as quais, fundamentadas nas razões expostas no presente estudo, serão enfrentadas a seguir. São elas: (i) Cabe, de acordo com as normas e princípios que regem o ordenamento jurídico brasileiro, realizar uma análise da motivação dos agentes à fim de determinar se uma determinada conduta que resulte apenas na economia de tributos é válida? (ii) Podem as autoridades administrativas fiscais desconsiderar atos e negócios jurídicos que são desprovidos de propósito negocial? (iii) Como a jurisprudência administrativa, especificamente a proveniente de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, vem tratando o tema?

A respeito do primeiro questionamento, entende-se que não. Como visto ao decorrer do presente estudo, o contribuinte é livre para gerir suas economias da maneira que melhor julga. Analisando as normas e princípios que, em conjunto, compõem o ordenamento jurídico brasileiro, constata-se que não existe um dever fundamental de pagar tributos, mas um verdadeiro direito à economia tributária. Nessa seara, os contribuintes podem, e, em alguns casos (como o de um diretor de uma sociedade empresária), devem buscar a economia tributária. A necessidade de uma motivação extratributária é incompatível com o regramento legislativo e constitucional vigente. Em razão disso, compreende-se incabível a análise do que motivou o contribuinte a agir de tal forma, independente se a conduta deste último resultou apenas na economia tributária.

Em relação ao segundo questionamento, via de consequência da primeira resposta, também se entende que não. Embora a falta de substância econômica possa parecer indício de conduta questionável praticada pelos contribuintes, não há qualquer dispositivo legal que autorize as autoridades administrativas fiscais a desconsiderar atos e negócios jurídicos formalmente lícitos. Nesse sentido, considera-se irrelevante se o planejamento tributário adotado tem ou não

propósito negocial para que este possa ser oposto ao Fisco, na medida em que a sua exigência não encontra qualquer fundamento legal ou constitucional. No sistema constitucional tributário nacional, em que impera o princípio da legalidade para a instituição e exigência de tributos, o contribuinte que não incorre na hipótese de incidência aduzida pela lei, agindo de outras formas permitidas pela legislação, deve ser protegido da subjetividade das autoridades administrativas fiscais (salvo nos casos de simulação, estes com consequência prevista expressamente no art. 149, VII do CTN). Destaca-se que não só o propósito negocial não está previsto na legislação, como, quando da tentativa de introduzir o instituto no ordenamento jurídico, este foi expressamente rejeitado pelo Congresso Nacional.

Por fim, a despeito do sustentado e a despeito da falta de capitulação legal para fundamentar a descon sideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte desprovidos de propósito negocial, como se viu no tópico destinado à análise da jurisprudência administrativa, o CARF vem paulatinamente firmando entendimento no sentido de que o propósito negocial é sim requisito de oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco. É verdade que o tribunal administrativo ocasionalmente decide no sentido de que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para descon siderar as operações realizadas pelo contribuinte. Contudo, em larga maioria, as diversas turmas do órgão afirmam que o propósito negocial deve nortear as ações dos pagadores de tributos, privilegiando a substância material em face da formal.

Assim, conclui-se que, tendo em vista as normas legais e constitucionais, é imprescindível a mudança no posicionamento adotado pelo CARF para que se instaure um ambiente de negócios pautado pela segurança jurídica, permitindo que os contribuintes possam organizar suas economias baseados em critérios objetivos decorrentes da legislação e prosperar sem o devido receio de serem autuados em razão de critérios subjetivos ilegais aduzidos pelo Fisco, como é o caso do propósito negocial.

## REFERÊNCIAS

### BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Planejamento Tributário (conferência)**. In: Revista de Direito Tributário v. 98. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. atual. por Misabel Abreu Derzi Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **A Ordem Econômica Constitucional e os Limites à Atuação estatal no Controle de Preços**. In: Revista de Direito Administrativo v. 226 out. / dez. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 98. São Paulo: 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Silveira Eliana. **Planejamento Tributário na jurisprudência administrativa federal**. In: Caderno de Finanças Públicas nº10. Brasília: 2011.

FERRAZ JUNIO, Tercio Sampaio. **Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias**. In: Revista de Direito Tributário, nºs 17-18, jul. / dez. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

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

LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

\_\_\_\_\_. (coord.). **Planejamento Tributário**. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016.

MARINS, James (Coord.) **Tributação e Antielisão**. Livro 3, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Bonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário**. In: Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, vol. 21. mar. / abr. Belo Horizonte: 2003.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. – (Teses de doutoramento)**. Coimbra: Almedina, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. **Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT v. 243**. São Paulo: Editora Dialética, 2015.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

## JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-004.117**. 1ª Turma. Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei. Data da sessão: 10.04.2019.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Primeira Seção de Julgamento. **Acórdão nº 1201-002.169**. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Data da sessão: 16.05.2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1201-002.671**. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Eva Maria Los. Data da sessão: 22.11.2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1301-003.656**. 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relatora Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Data da sessão: 22.01.2019.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1401-003.080**. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano. Data da sessão: 22.01.2019.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1401-003.082**. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano. Data da sessão: 22.01.2019.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1401-00.155**. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Alexandre Antonio Alkmin Teixeira. Data da sessão: 28.01.2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1401-002.196**. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto. Data da sessão: 21.02.2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1401-002.835.** 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Data da sessão: 15.08.2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1402-003.851.** 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Marco Rogério Borges. Data da sessão: 15.04.2019.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Segunda Seção de Julgamento. **Acórdão nº 2301-005.929.** 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa. Data da sessão: 14.03.2019.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 2402-006.696.** 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Luís Henrique Dias Lima. Data da sessão: 04.10.2018.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte dos Estados Unidos. **Gregory v. Helvering**, Comissário da Receita Interna. Nº 127. Ministro Sutherland. Julgado em 1º de janeiro de 1935. Disponível em: <<http://cdn.loc.gov/service/ll/usrep/usrep293/usrep293465/usrep293465.pdf>>. Acesso em: 30/05/2019