

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LIMITES E DESAFIOS

TAX PLANNING: LIMITS AND CHALLENGES

Danila Guimarães Teixeira Dias¹

Resumo: O presente artigo visa compreender os limites e desafios do planejamento tributário, além de identificar o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em relação aos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte que busca reduzir a carga tributária. Aborda-se, primeiramente, sobre o conceito de planejamento tributário, elisão fiscal, evasão fiscal e norma antielisão. Depois, são feitas considerações sobre o planejamento tributário abusivo e sobre os limites do planejamento tributário. Por último, serão apresentadas e analisadas decisões do CARF para identificar qual é o tratamento jurídico dado por esse órgão no âmbito dos limites do planejamento tributário.

Palavras-chave: Elisão Fiscal; evasão fiscal; limites legais; planejamento tributário; planejamento tributário abusivo.

Abstract: This article aims to understand the limits and challenges of tax planning, in addition to identify the position of Administrative Council for Tax Appeals (CARF) in relation to the legal acts and business practiced by the taxpayer seeking to reduce the tax burden. Firstly, it addresses the concept of tax planning, tax avoidance, tax evasion and anti-avoidance rule. Then, considerations are made about abusive tax planning and the limits of tax planning. Finally, CARF decisions will be presented and analyzed to identify the legal treatment given by that body within the limits of tax planning.

Keywords: Abusive tax planning; legal limits; tax avoidance; tax evasion; tax planning.

INTRODUÇÃO

Em razão da elevada carga tributária os empresários brasileiros cada vez mais buscam alternativas para minimizarem os custos e as despesas, por meio de adoção de procedimentos que regem o sistema tributário nacional. O planejamento tributário consiste em fazer uso de ferramentas que possibilitam o contribuinte postergar, evitar ou reduzir a incidência de tributos no seu estabelecimento empresarial. Contudo, diante da complexidade da legislação tributária e da dificuldade de identificar um padrão de comportamento, que tornam as operações realizadas pelos particulares como sendo oponíveis ou não ao Fisco, ocasiona, muitas vezes,

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Lavras – UFLA.

ônus desnecessários para os contribuintes e insegurança jurídica, devido à ausência de regulamentação legal.

A partir desse cenário, o presente trabalho visa compreender os limites do planejamento tributário e a consequente diferenciação entre planejamento lícito para o ilícito. Bem como, busca identificar a forma com que o CARF vem se posicionando em relação aos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a intenção de diminuir a carga tributária.

Inicialmente, o trabalho discorre sobre os aspectos gerais do tema. São eles o conceito de planejamento tributário; distinção entre elisão e evasão fiscal e sobre o parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional. Na sequência, é analisado o planejamento tributário abusivo que é passível de desconsideração pelo Fisco, tendo em vista que excede os limites da licitude. Além disso, o item se destina a discorrer sobre vícios do negócio jurídico que, também, tendem a ser desconsiderados pelo Fisco, como abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e simulação.

Por fim, o último item destina-se ao tratamento dado pelo CARF ao planejamento tributário, buscando identificar um limite entre o planejamento lícito e ilícito. É importante mencionar que há uma tentativa, tanto da doutrina, quanto do Órgão Administrativo, de estabelecer limites para o planejamento tributário. Entretanto, a falta de regulamentação e a existência de inúmeras divergências se fazem empecilhos para essa identificação.

1. ASPECTOS GERAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

1.1. Definição do planejamento tributário

De forma genérica, o planejamento tributário consiste em fazer uso de ferramentas que possibilitam o contribuinte postergar, evitar ou reduzir a incidência de tributos no seu estabelecimento empresarial. Godoi e Ferraz (2012, p. 359-360) conceituam o planejamento tributário como: “a atividade pela qual os contribuintes procuram, sem infringir o ordenamento jurídico, organizar suas atividades econômicas e negociais de forma a provocar a incidência da menor carga tributária possível”.

Para o doutrinador Greco, não há que se falar em planejamento tributário quando se faz uso de ferramentas ilícitas, dessa maneira, o planejamento tributário é definido conforme os efeitos obtidos. Vejamos:

Toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito (GRECO, 2011, p. 78).

Ainda, no que tange ao planejamento ilícito o mesmo doutrinador alega que:

[...] excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira. Desde os que defendem as posições mais liberais, até os que examinam o planejamento a partir de ótica mais abrangente, passando pelos formalistas, todos – que eu saiba – sustentam que praticar ilícitos contamina o planejamento, descaracterizando-o (GRECO, 2011, p. 78).

Outro ponto importante é que além de fazer uso de ferramentas lícitas, o planejamento tributário deve ocorrer antes do fato gerador, ou seja, antes do nascimento da obrigação tributária. Entretanto, como será demonstrado no decorrer do trabalho, os atos realizados pelo contribuinte devem ser eficazes perante o Fisco, não sendo suficiente apenas que os atos sejam lícitos e que ocorram antes do fato gerador da obrigação tributária.

Nesse sentido, segue um trecho retirado do acórdão nº 1401-001.059, proferido pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF (BRASIL, 2014):

O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário (Acórdão nº 1401-001.059. 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF. Relator Alexandre Antônio Alkmim Teixeira. 06/01/2014).

Assim, realizar um estudo tributário e fazer uso de meios lícitos com objetivo de economizar tributos é um direito garantido constitucionalmente que pode ser fundamentado na livre iniciativa (artigo 1º, IV, da Constituição Federal), nos fundamentos da ordem econômica (artigo 170 da Constituição Federal), no direito individual à propriedade (artigo 5º, XXII, da Constituição Federal) e no princípio da legalidade (artigo 5º, II, da Constituição Federal).

Nesse contexto, segue o trecho de Oliveira (2011, p. 549):

Não há força jurídica capaz de impedir a pessoa de não querer pagar tributo ou de não pagá-lo licitamente, ou de licitamente se organizar para pagar o menos possível. Vãs seriam as garantias cons-

titucionais caso a pessoa devesse permanecer inerte e inerte, aguardando a ocorrência dos fatos geradores, sem a possibilidade de evitá-los.

É importante ressaltar que o planejamento tributário não é um direito absoluto, sendo assim, o contribuinte deve se atentar aos limites expostos pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, os atos devem ser compatíveis com valores, normas e princípios constitucionais, como a função social da propriedade, a segurança jurídica, a legalidade, a igualdade e capacidade contributiva.

1.2. Elisão e evasão fiscal

De início, vale a pena mencionar que há divergência na doutrina brasileira quanto ao conceito de elisão e evasão fiscal, portanto, não existe um consenso no uso das nomenclaturas. São utilizadas várias definições e termos, como por exemplo: elisão abusiva, elisão eficaz e ineficaz, evasão legítima, evasão ilícita e lícita. Nesse sentido, Rothmann e Paciello (1988, p. 395) apontam que “existe uma extensa e confusa gama de opiniões em torno do tema, cuja compreensão é dificultada pela diversa e desconcertante terminologia oferecida pela doutrina e pela legislação contemporânea.”

Todavia, a doutrina majoritária utiliza o critério de licitude para diferenciar esses dois institutos. Em síntese, a diferença entre elisão e evasão fiscal diz respeito aos meios utilizados para reduzir tributos. De um lado, o agente utiliza meios lícitos para atingir seus objetivos, de outro lado, faz uso de meios ilícitos para se esquivar das suas obrigações tributárias, como fraude, abuso de direito, abuso de forma e simulação.

Ambos os efeitos decorrem do planejamento tributário e possuem a finalidade de reduzir, postergar ou afastar a carga tributária, contudo, somente a elisão é permitida pelo ordenamento jurídico. Conforme Canto (1994, p. 188) afirma:

A diferença entre elisão e evasão fiscal consiste em a primeira ser a conduta do contribuinte, visando a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo mediante atos praticados antes da ocorrência do fato gerador, ao passo que a segunda se configura pela prática de tais atos após o fato gerador.

Fato gerador é uma situação definida pelo ordenamento jurídico que quando praticada por um determinado indivíduo enseja em uma obrigação tributária perante o Fisco. Sendo assim, o fato gerador possibilita identificar o momento em que faz nascer o relacionamento

jurídico entre o Estado e o contribuinte. Geralmente, a elisão fiscal acontece antes da ocorrência do fato gerador, enquanto que a evasão fiscal é feita depois da ocorrência do fato gerador.

Para Greco (2011, p. 31), elisão é a “conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória.” Ademais, Sabbag (2011, p. 188) aponta que elisão fiscal é o “conjunto de métodos lícitos previstos na legislação ou não proibidos em lei, os quais são empregados antes da ocorrência do fato gerador como o objetivo de redução da carga tributária.”

Por outro lado, segundo Torres (2013, p. 8), “evasão é a economia do imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficiente à ocorrência do fato gerador tributário.” A evasão não ocorre apenas em um momento posterior ao fato gerador, assim, caso antes da ocorrência do fato gerador tenham sido utilizados atos que não sejam legalmente permitidos pelo ordenamento, podem se caracterizar como evasão fiscal.

1.3. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional

Por meio da lei complementar de nº104/2001 foi inserido no ordenamento jurídico o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, conhecida como norma geral anti-elisiva, o qual dispõe que:

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.

Sendo assim, conforme o parágrafo único, a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, desde que seja observado os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Em geral, a implementação desta lei poderia trazer mais segurança para o contribuinte no que diz respeito aos critérios e limites do planejamento tributário, uma vez que identificaria os atos e negócios jurídicos passíveis de desconsideração. Contudo, após 20 anos de promulgação da Lei Complementar 104/2001, ainda não há uma regulamentação específica em lei ordinária.

No que tange ao posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária deliberou, por unanimidade dos votos, que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional se encontra pendente de regula-

mentação, não podendo ser utilizado como fundamento para desconsiderar atos ou negócios jurídicos. Vejamos:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO. O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001. Trata-se de regra antidissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de 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 que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão. (Acórdão nº 3401-005.228. 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF. Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. 20/09/2018) (BRASIL, 2018).

Essa norma antielisão trouxe inúmeros questionamentos e discussões, por exemplo, até que ponto o Fisco pode intervir no exercício da livre iniciativa e da autonomia privada? Poderia a autoridade administrativa analisar e desconstruir um ato juridicamente lícito praticado pelo particular? Até que ponto a lei pode delegar poderes ao fiscal para desconsiderar condutas juridicamente válidas praticadas pelo indivíduo?

Diante desse cenário, vale ressaltar que o princípio da livre iniciativa e da autonomia privada são princípios constitucionais e fundamentais no Estado Democrático de Direito, o que garante ao indivíduo autonomia para atuar livremente na sua esfera privada, desde que seus atos estejam em conformidade com a lei. Desse modo, o artigo 170 da Constituição Federal estabelece que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”.

Nesse contexto, segundo Amaral (2004, p. 56) “em que pesem as limitações à livre iniciativa, esta permanece produzindo seu efeito, qual seja o de autorizar a escolha de uma das atividades empresariais lícitas, impondo ao empresário o seu exercício segundo os limites legais a que tal atividade está sujeita.”

Cabe acentuar também que na medida em que a lei permite o agente fiscal desconsiderar atos ou negócios jurídicos, conforme seu critério e entendimento, este passa a atuar com ampla discricionariedade, infringindo o princípio da legalidade, segurança jurídica, separação dos poderes e tipicidade, previstos na Carta Magna. Desse modo, Martins (2001, p. 126) alega que:

Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma “brecha legal” para pagar menos tributo, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não

vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do “palpite fiscal.”

A norma geral antielisão infringe o princípio da legalidade e da separação dos poderes no momento em que concede autonomia para o fiscal, no lugar do legislador, desqualificar condutas praticadas pelos contribuintes com intuito de economizar tributos, ainda que se faça uso de meios lícitos. Nesse sentido, é de extrema importância citar o ensinamento de Martins (2001, p. 125):

O referido dispositivo despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, parágrafo 4, inciso II), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir de presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da lei para pagar menos tributos.

A segurança jurídica fica prejudicada, na medida em que não existe no ordenamento jurídico brasileiro uma lei que regule a desconsideração de um ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, o que fica sujeito a dúvidas e inseguranças. Nesse sentido:

(...) admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entende-la com a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica. É fazer com que a contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, a qualquer tempo, durante o lapso decadencial – ou além dele – pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas (MARTINS, 2005, p. 131).

Diante do exposto, conclui-se que a insuficiência normativa traz insegurança para os indivíduos, uma vez que não deixa claro qual procedimento é vedado e qual é a possível consequência dessa proibição, gerando um grande embate entre Fisco e o contribuinte. Ademais, pelo que parece, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional visa combater a elisão. No entanto, se o contribuinte visualiza brecha na legislação que o permita a prática da elisão fiscal, não cabe ao legislador limitar essa liberdade sem respaldo na lei.

2. LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

É pacífico na doutrina e na jurisprudência o entendimento que os contribuintes possuem o direito de organizar seus negócios de forma mais econômica, visando economizar tributos. Dessa maneira, diante das diferentes alternativas, o contribuinte pode optar pela que proporciona menor arrecadação de impostos, desde que dentro dos limites da lei. Contudo, quando se excede os limites da licitude implica-se no denominado planejamento tributário abusivo, o qual torna possível a desconsideração do planejamento pelo Poder Judiciário e pelo Fisco, ocasionando na descaracterização do negócio ou ato jurídico, além de possíveis sanções.

Cada vez mais, a doutrina busca estabelecer a linha divisória entre o planejamento tributário lícito e ilícito. Marcus Abraham, em sua obra *O planejamento tributário e o direito privado*, lista alguns critérios para constatar a presença de um planejamento tributário abusivo, vejamos:

Para identificarmos a ocorrência de um planejamento fiscal abusivo, que não esteja de acordo com o ordenamento jurídico, seja por violar diretamente uma regra, seja por afrontar um princípio jurídico, apto a ser obstado ou desconsiderado através de alguma norma antielisiva, deve-se apurar a ocorrência dos seguintes elementos configurativos: a) o prévio e intencional planejamento e implementação, de um ato ou negócio jurídico (singular ou coletivo), cuja aparência ostensiva oculte a sua verdadeira finalidade (cujo resultado econômico seria fiscalmente mais dispendioso); b) que a forma não usual ou irregular adotada, seja amparada por uma norma que produza um efeito tributário menos oneroso do que a norma comum que recairia regularmente sobre aquele fim ocultado; c) que a escolha dos meios adotados tenha como principal razão (única ou preponderante), uma vantagem fiscal perseguida (e não uma mera consequência do ato ou conjunto deles, falseado); d) a evidente dissintonia entre a hipótese de incidência do tributo e o resultado econômico que se chega, que produz um fato gerador diverso do que ocorreria, se não houvesse sido implementado o suposto planejamento fiscal; e) uma aparente proteção do ordenamento jurídico à fórmula adotada para a realização do ato ou negócio jurídico; f) violação do princípio da capacidade contributiva e o descumprimento do dever de pagar tributos, além do desrespeito ao princípio da função social do ato ou negócio jurídico realizado, com efetivo prejuízo para terceiros e a comprovada ausência de boa-fé objetiva pelas partes (ABRAHAM, 2007, p. 339-340).

É importante mencionar que cada vez mais, ao debater a respeito dos limites do planejamento tributário, a doutrina e a jurisprudência têm se atentado na verificação do propósito negocial. Em síntese, o propósito negocial é o motivo de se realizar determinado ato, sem estar pautado somente na economia de tributos. Dessa maneira, ao realizar o planejamento tributário, além de fazer uso de meios lícitos, o contribuinte deve buscar motivo que não seja exclusivamente fiscal.

Nas palavras de Greco (2011, p. 235), “o motivo não pode ser o puro ‘fiz porque quis’, nem a simples busca da menor carga tributária; o motivo tem que ser não tributário, sob pena de estarmos operando numa tautologia ou numa petição de princípio.” Ademais, segundo o autor o motivo extra tributário justificável não necessita ser de fundo econômico, podendo ser

“uma razão familiar, política, de mudança de regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa, etc” (GRECO, 2011, p. 236).

No ponto de vista do autor:

As ações precisam estar bem justificadas no sentido argumentativo e probatório e o ônus da prova do motivo é do contribuinte que praticou o ato. De fato, na medida em que o negócio jurídico supõe uma razão que o justifique, seus efeitos tributários dependerão da existência de um motivo extratributário; portanto, o motivo acaba se tornando um dos elementos constitutivos do direito de o contribuinte obter a menor carga tributária. E o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito cabe ao respectivo titular (GRECO, 2011, p. 236).

Ademais, Greco contesta o ponto de vista daqueles que defendem que a economia tributária, por si só, é o motivo suficiente para justificar o planejamento tributário.

Alguns argumentam que a finalidade da empresa é gerar lucro, portanto o motivo é diminuir a carga tributária porque assim aumenta-se a lucratividade. Só que isso é justificar o que foi feito pelo que foi feito; isto em lógica configura uma falácia (raciocínio incorreto) por petição de princípio. Pretender justificar uma ação dizendo que posso fazer porque faço, não é justificar a ação, é apenas reafirmar a liberdade de agir. É preciso existir algo externo que justifique o que foi feito, mesmo porque a empresa não existe apenas para gerar lucro, a geração de lucro é um dos objetivos relevantes, mas não é o único. Não podemos esquecer a função social da empresa (GRECO, 2011, p. 238).

Em suma, na visão do autor, apenas a economia tributária não é motivo para legitimar o planejamento tributário. O ato praticado pelo agente deve ser pautado em motivo existente, pertinente, suficiente e congruentes para atingir o objetivo adequado, vejamos:

Se o contribuinte puder mostrar que existia um motivo extratributário, pertinente ao que fez e suficiente no sentido de existirem razões reais em dimensão relevante para levar a agir daquela forma e que sua conduta concreta manteve-se dentro dos parâmetros da proporcionalidade e congruência, então ainda que haja a incorporação cinco vezes seguidas, não haverá abuso porque para cada uma delas existia um motivo relevante, suficiente, pertinente que justificava a conduta realizada. (GRECO, 2011, p. 238).

Em sua obra, Greco identifica três fases que refletem posições teóricas a respeito das evoluções dos limites do planejamento tributário no Brasil: Liberdade, salvo simulação; Liberdade, salvo patologias e Liberdade com capacidade contributiva. Nas palavras dele, essas fases “se caracterizam por focarem em três diferentes questões ou problemas jurídicos a serem enfrentados, de modo a apontar os limites à liberdade do contribuinte organizar sua vida” (GRECO, 2011, p. 133).

Na primeira fase o indivíduo teria uma liberdade absoluta, podendo agir e dispor livremente de seus negócios jurídicos, desde que seus atos sejam lícitos, realizados antes do fato gerador e sem vício de simulação. Uma consequência desta fase é que ela leva a uma legalidade estrita e uma liberdade de auto-organizar absoluta, na qual a atuação administrativa deve estar pautada em hipóteses absolutamente fechadas.

Este modelo desemboca numa ideia de *legalidade* levada ao último grau, daí falar-se em legalidade estrita. Não basta haver legalidade, é preciso que ela seja ‘estrita’. Adjetiva-se a legalidade para que a exigência tributária alcance a menor área possível, porque se o indivíduo está sendo agredido no seu patrimônio só aceitou ser agredido naquilo de que não pôde escapar; portanto, nesta fase, a legalidade tem de ser ‘estrita’. Esta concepção leva a uma *tipicidade* que postula ser indispensável um desenho absolutamente fechado das hipóteses legais, no sentido quase literal dos termos utilizados na lei, pois aquele que fez a norma não aceitou ser alcançado por nada que estivesse fora do absoluta e nitidamente previsto na literalidade da lei, a denominada tipicidade fechada. (GRECO, 2011, p. 136-137).

Como corolário dessa visão, e na medida em que a liberdade de auto-organizar é absoluta, se o Fisco só pode cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita, então tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto de lacuna. Assim, quando o contribuinte se conduzir dentro de uma área de lacuna poderá agir tranquilo, pois o Fisco nada poderá objetar. (GRECO, 2011, p. 138).

Posto isso, é possível verificar que de acordo com a primeira fase cabe ao legislador prever e regular cada situação que possa ser considerada um planejamento abusivo. Assim, não poderia o fiscal requalificar atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes se não estiverem taxativamente dispostos em lei.

A segunda fase corresponde a liberdade, salvo patologias, na qual são apresentadas figuras como abuso de direito, abuso de forma e fraude à lei. Dessa maneira, ainda há a predominância da liberdade de agir do contribuinte antes do fato gerador e mediante atos lícitos, contudo, além da simulação, há outras patologias que também contaminam o planejamento. Ademais, como será discutido no item 2.1, existem distorções e divergências quanto aos conceitos e utilização prática dessas patologias.

A terceira corresponde à fase da liberdade com capacidade contributiva, na qual o princípio da capacidade contributiva assume uma relevância por estar previsto na Constituição Federal no §1º do artigo 145. Nesse contexto, Greco defende que mesmo num caso onde o contribuinte faça uso somente de meios lícitos e não se identifique nenhuma patologia, seus atos e negócios jurídicos podem ser desconsiderados e requalificados, tendo em vista o princípio da capacidade contributiva, observemos:

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberda-

de, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva. Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade) nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva (GRECO, 2011, p. 319).

Conforme a posição de Greco, a terceira fase também estaria relacionada ao princípio da isonomia, que assegura que os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes devam suportar a mesma carga tributária. Segundo o autor “se existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, sujeitas a tributação diferente, não haverá tributação isonômica” (GRECO, 2011, p. 350). Ademais, ele menciona a importância de a fiscalização alcançar todos os contribuintes da mesma maneira. Vejamos:

É fundamental que todos fiquem na mesma situação perante o Fisco; caso assim não for, além de ter sido usada a lei tributária para obter uma vantagem, a própria aplicação da lei tributária acabará sendo instrumento para acentuar ainda mais a distorção, porque o contribuinte que fez o planejamento e não for questionado terá uma dupla vantagem: a vantagem fiscal por ter feito o planejamento e a vantagem concorrencial por se encontrar em situação melhor do que a do seu concorrente que foi questionado (GRECO, 2011, p. 353-354).

Posto isso, vale mencionar que a grande maioria das decisões que requalificam e desconsideram atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte se fundamentam nas patologias apresentadas na Segunda Fase. Sendo assim, no próximo ponto vamos discorrer sobre essas patologias para, posteriormente, identificarmos qual é o tratamento dado pelo CARF no âmbito dos limites do planejamento tributário.

2.1. Abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e simulação

Conforme mencionado acima, com intuito de controlar e estabelecer um limite dentro do planejamento tributário, a Administração Tributária e a doutrina têm utilizado alguns vícios do negócio jurídico que tendem a ser desconsiderados pelo Fisco, como abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e simulação.

Ainda que o Código Civil de 1916 não previa diretamente nem legitimava a aplicação do instituto do abuso de direito, a jurisprudência e a doutrina já faziam uso do instituto há algum tempo. Era utilizado o artigo 160 do Código Civil de 1916 para aplicar e fundamentar o abuso de direito. Entretanto, o atual Código Civil em seu artigo 187 positivou a teoria do abuso de direito, o qual dispõe: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao

exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes” (BRASIL, 2002).

Em suma, o abuso de direito consiste na manifestação excessiva de um titular ao exercer um direito, na qual há o predomínio da vontade do agente excedendo os limites impostos e contrariando os bons costumes, boa-fé, os fins econômicos e sociais.

Na lição de Dantas (1977, p. 371) “o abuso de direito é o exercício de uma atividade que, formalmente, entra nos direitos do agente, mas que está sendo exercida com um fim que não é aquele que a norma jurídica tinha em vista, quando protegeu aquela atividade. ”

É de suma importância mencionar que parte da doutrina defende a aplicação do abuso de direito para desconsiderar o planejamento tributário. Por um lado, Greco justifica a utilização desse instituto em conformidade ao princípio da capacidade contributiva. Por outro lado, Xavier defende a não aplicação do abuso de direito, tendo em vista os princípios da segurança jurídica e da legalidade. Nas palavras de Greco (2011, p. 207):

Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária é muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão.

Ainda, na visão do referido autor “os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem caráter abusivo” (GRECO, 2011, p. 212). Ou seja, o abuso de direito na esfera tributária pode ser configurado quando o contribuinte realiza atos visando, apenas, a economia tributária, sem existir uma razão extra-tributária. A utilização de atos em excesso pelo sujeito que ultrapassam os limites estabelecidos no art. 187 do Código Civil, mesmo sendo lícitos, com o único objetivo de reduzir a carga tributária, invalida o planejamento.

Em contrapartida, existem alguns doutrinadores que rebatem a aplicação do abuso de direito para desqualificar atos dentro do planejamento tributário, tendo em vista a liberdade do contribuinte de se organizarem e a ausência de lei. Nesse contexto, de acordo com Xavier, para haver a existência do abuso de direito, deve ocorrer a violação ao direito de terceiro, no entanto, ao se evitar a ocorrência do fato gerador, nenhum direito é violado, uma vez que o direito só surge para o Fisco com a ocorrência do fato gerador. Assim, tributaria um ato que não se realizou, um ato hipotético (XAVIER, 2001. p. 91-92).

Ademais, Xavier (2001, p. 107) argumenta que a aplicação do instituto do abuso de direito para o Direito Tributário implica em uma arbitrariedade do Agente Fiscal, o que, também, gera uma insegurança jurídica para os indivíduos.

Isto posto, a teoria do abuso de direito é inaplicável para desconsiderar atos praticados pelos contribuintes no planejamento tributário, face ao conteúdo aberto e devido à falta de regulamentação, o que causa inseguranças jurídicas, amplia os poderes do julgador, abre brecha para a arbitrariedade, além de violar o princípio da legalidade. Ademais, em tese, o abuso de direito não deve ser qualificado pela ilegalidade, tendo em vista que o agente não viola uma norma, ele viola limites éticos do ordenamento jurídico, porém, esses limites não são bem definidos.

Outra figura que tem sido utilizada pelo CARF para desconsiderar o planejamento tributário é o abuso de forma, o qual permite identificar uma causa distinta daquela apresentada por meio da forma utilizada. Por exemplo, como diz Amaro (2010, p. 256):

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

De acordo com Abraham, no planejamento tributário é possível verificar o abuso de forma “quando há uma divergência entre a forma externa do ato ou negócio realizado e o seu efetivo conteúdo. Há, na realidade, um objetivo negocial conduzido através de uma forma indevida” (ABRAHAM, 2011, p. 223).

O abuso de forma se caracteriza quando o contribuinte utiliza uma determinada forma com intuito de burlar os fatos verdadeiros e distorcer a forma em relação com conteúdo do negócio. Nesse sentido, Xavier (2002, p. 37-38) conclui que:

Às vezes, as partes atribuem ao contrato um nomen iuris que não corresponde à sua natureza, designando-o por ignorância ou equívoco, por uma falsa denominação. Esta não tem importância porque é regra usual de interpretação que deve atender-se à vontade real das partes, não as palavras e expressões empregadas sem propriedade.

Por fim, segundo Amaro (2010, p. 262):

[...] na ausência de disciplina legal específica, não cabe ao intérprete ou ao aplicador da lei ignorar a forma ou a estrutura jurídica utilizada e substituí-la por outra, fiscalmente mais onerosa, a pretexto de que ambas levam ao mesmo resultado econômico e, por isso, igual deve ser o tratamento tributário, desprezando a circunstância de a estrutura jurídica utilizada não ter previsão na norma de incidência.

Além do abuso de direito e do abuso de forma, a fraude à lei também é uma figura utilizada pela doutrina para combater o planejamento tributário abusivo. Prevista no Código Civil de 2002, no art. 166, VI, o qual dispõe: “É nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa.” Em outras palavras, ocorre fraude à lei quando o agente faz uso de meios para violar uma norma e alcançar resultados diversos daquele pretendido, com a finalidade de burlar outra norma imperativa. Explica Abraham (2007, p. 218) que “na fraude à lei o sujeito respeita a letra da norma primária, mas a viola, por meios indiretos, através do uso de mecanismo jurídicos apoiados em outras normas, com finalidade distinta.”

Segundo Greco (2011, p. 251):

Na fraude à lei o contribuinte monta determinada estrutura comercial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, “driblar” a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).

Um exemplo que deixa bem claro a incidência desse instituto é a decisão do Recurso Extraordinário nº 66.287, julgado em 1966 pelo Superior Tribunal Federal, apresentado por Greco em sua obra (GRECO, 2011, p. 252). Naquela época, com intuito de proteger e desenvolver a indústria automotiva brasileira, era proibido importar veículos automotores no país. Existia, também, uma outra norma que permitia a importação de peças, em razão de haver no Brasil uma demanda de carros que necessitavam dessas peças para manutenção. Sendo assim, um contribuinte importou todas as peças e montou o seu automóvel no Brasil.

É evidente que o contribuinte utilizou artifícios para contornar e driblar a incidência da norma que proibia a importação de peças. No entanto, mesmo agindo dentro da legalidade, o contribuinte infringiu o objetivo principal da norma que proibia a importação de veículos. Sendo assim, este caso foi reconhecido pelo STF como hipótese de fraude à lei.

Por fim, a simulação é outra figura utilizada pela doutrina para identificar a abusividade do planejamento tributário e pela autoridade fiscalizadora para a requalificação de negócios jurídicos. Beviláqua (2007, p. 310) define simulação como “uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”

No entendimento de Xavier (2002, p. 52) a simulação “é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros.” Em síntese, podemos concluir que a simulação é caracterizada quando o agente pratica determinado ato e o declara de maneira diversa, havendo acordo entre as partes com o objetivo de enganar terceiros.

O Código Civil, em seu artigo 167, traz as hipóteses que ocorrem a simulação:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

É importante mencionar que Xavier utiliza a expressão “simulação fiscal” quando a intenção do agente é prejudicar o Fisco, além disso conclui que “o fenômeno enganatório pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária: o fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo” (XAVIER, 2002, p. 56).

Diante do que foi exposto, verifica-se o surgimento de iniciativas a fim de combater abusividade nos planejamentos tributários, visando estabelecer um limite entre o planejamento lícito e ilícito, seja por meio da promulgação de uma norma geral antielisiva, ou por meio de institutos e conceitos abrangentes disponíveis no direito privado: abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e simulação. Contudo, conforme apresentado no item anterior, a tentativa de introdução de uma cláusula geral antielisiva, por meio da inclusão do parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional, gera polêmica e insegurança jurídica, devido à falta de regulamentação exigida pela própria legislação.

No que tange a utilização dos conceitos disponíveis no direito privado, é possível constatar falta de consistência, uniformidade e coerência ao adotar parâmetros abrangentes para desconsiderar os negócios jurídicos. Vale mencionar que o Código Tributário Nacional só faz referência à simulação, em seu artigo 149, inciso VII, portanto, institutos da Teoria Geral do Direito, como abuso de direito, abuso de forma e fraude à lei, não devem ser aplicados sem base legal ao campo do direito tributário para controlar e desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

3. OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

No presente item, será apresentada decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para identificar qual é o tratamento jurídico dado por esse órgão no âmbito dos limites do planejamento tributário. O CARF foi criado por meio da lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009 e é responsável por julgar inconformidades dos contribuintes contra exigências tributá-

rias, sendo que a maioria das discussões referentes a estruturas de atos e negócios jurídicos voltados a economia fiscal é discutida no âmbito administrativo. Nos casos abaixo podemos identificar a presença de institutos já mencionados no presente trabalho para requalificar e desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

3.1. O abuso de direito nas decisões do CARF.

A figura do abuso de direito é utilizada para fundamentar decisões proferidas pelo Conselho, sendo assim, é importante analisarmos como esse instituto está sendo aplicado para validar ou invalidar o planejamento tributário. De início, vale destacar a decisão do acórdão de nº 1302-002.617, julgado em 12/03/2018 pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária (BRASIL, 2018), com ementa do seguinte teor:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. **Nas operações estruturadas em sequência, deve a fiscalização apurar se, em cada uma das etapas realizadas, não houve abuso de poder ou fraude. Caso haja, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.** GANHO DE CAPITAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO EM CONTROLADA POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS. Se o conjunto das operações societárias mostra que o verdadeiro vendedor é a pessoa jurídica sediada no Brasil, e não sua controladora, pessoa jurídica sediada no Exterior, o ganho de capital na alienação do investimento deve ser tributado na primeira pessoa jurídica. PAGAMENTO INDEVIDO. Os valores retidos e recolhidos em nome da empresa sediada no Exterior podem ser objeto de pedido de restituição, no rito próprio, por meio de PER/DCOMP. MULTA QUALIFICADA. 150%. Matéria não impugnada. AUTO REFLEXO. CSLL. O decidido em relação ao tributo principal se aplica ao lançamento reflexo, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes. (Acórdão nº 1302-002.617. 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF. Relator Rogerio Aparecido Gil. 12/03/2018). (Grifo meu).

No caso acima, a recorrente FERMAU Participações Ltda omitiu o ganho de capital auferido com a venda das ações da Neugebauer S.A., apresentando como vendedora a Kandy S.A, empresa controladora uruguaia, com o único intuito de fugir da tributação de 25% de IRPJ e 9% de CSLL. Por se tratar de empresa estrangeira a tributação ocorre de maneira diferente, visto que não há a incidência de CSLL e o imposto sobre ganho de capital é retido na fonte pela pagadora a alíquota de 15%.

Nesse contexto, a fiscalização tomou conhecimento da operação por meio do contrato de compra e venda apresentado pela compradora Vonpar S.A, que tinha como objeto a compra e venda das ações da Neugebauer S.A. Foi verificado também que a Vonpar depositava as parcelas na conta bancária da FERMAU, na qual contabilizou os valores como obrigação de pagar à Kandy, porém, até o momento da autuação, nenhum valor tinha sido repassado.

Diante disso, o conselho administrativo entendeu que houve abuso de direito na elaboração do planejamento tributário feito pela empresa FERMAU, visto que o único objetivo era a economia tributária, além de resultar no uso abusivo do direito de auto-organização. Por fim, o relator Rogerio Aparecido Gil defende que a aplicação da figura do abuso de direito em matéria tributária independe de lei expressa que as autoriza, em decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento.

Em sentido oposto, no caso da Empresa Sul Americana de Montagens S.A – EMSA, julgado em 21/11/2018 pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, ficou decidido que “enquanto não editada a lei ordinária exigida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, não pode a Autoridade Fiscal desconsiderar atos lícitos praticados pelo contribuinte sob a alegação de abuso de direito de auto-organização” (BRASIL, 2018). Vejamos a ementa:

REDUÇÃO DE CAPITAL. DEVOLUÇÃO DE BENS A ACIONISTAS. POSTERIOR ALIENAÇÃO. SIMULAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVAS. **A redução de capital social da pessoa jurídica operada por meio da devolução de bens aos seus acionistas não encontra óbice na legislação. A acusação de que a redução com posterior alienação do investimento restituído ao acionista não passa de mera simulação para ocultar a alienação realizada pela pessoa jurídica e obter economia tributária necessita ser comprovada pela autoridade fiscal.** ABUSO DE DIREITO. REGRA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. **Enquanto não editada a lei ordinária exigida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, não pode a Autoridade Fiscal desconsiderar atos lícitos praticados pelo contribuinte sob a alegação de abuso de direito de auto-organização.** TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL. (Acórdão nº 1302-003.229. 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF. Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo. 21/11/2018). (Grifo meu).

Ademais, no acórdão de nº 1101-00.710 de 11 de abril de 2012 o CARF também entendeu pela impossibilidade da aplicação do instituto do abuso de direito, tendo em vista a falta de regulamentação legal, vejamos:

ART. 109 CTN. ÁGIO. ÁGIOINTERNO. É a legislação tributária que define os efeitos fiscais. As distinções de natureza contábil (feitas apenas para fins contábeis) não produzem efeitos fiscais. O fato de não ser considerada adequada a contabilização de ágio, surgido em operação com empresas do mesmo grupo, não afeta o registro do ágio para fins fiscais. DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO. **Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito.** O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. **Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder os fatos tributáveis (sonegação).** ELISÃO. Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas

s pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. SEGURANÇA JURÍDICA. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais. (Acórdão nº 110100.710. 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF. Relatora Edeli Pereira Bessa. 11/04/2012). (Grifo meu) (BRASIL, 2012).

Em suma, no primeiro caso foi mencionado que a aplicação da figura do abuso de direito em matéria tributária independe de lei expressa que as autoriza, em decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento. Por outro lado, no segundo caso ficou decidido que o Fisco não pode desconsiderar atos lícitos praticados pelo contribuinte sob a alegação de abuso de direito de auto-organização, enquanto não editada a lei ordinária do artigo 116 do parágrafo único. No terceiro caso também entendeu pela não aplicação do instituto do abuso de direito, uma vez que não há regulamentação legal.

Isso posto, pode-se verificar que os três casos acima utilizam do abuso de direito para fundamentarem as decisões, entretanto, foram contrárias. Dessa maneira, o indivíduo fica à mercê da discricionariedade da autoridade fiscal, além disso, a falta de regulamentação viola o princípio da legalidade e da segurança jurídica.

3.2. O propósito negocial nas decisões do CARF

Nas decisões mais recentes do CARF é possível identificar a utilização do propósito negocial para estabelecer limites entre o planejamento tributário, na qual uma operação não precisa ser apenas legal, mas deve ter propósito econômico. Nesse sentido, conforme a Relatora Juliana Marteli Fais Feriato:

Não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de autoorganização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, **de modo que o motivo da reorganização não seja único ou predominantemente de economizar tributos.** (Acórdão 2301005.933. 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF. Relatora Marteli Fais Feriato. 14/03/2019) (BRASIL, 2019).

Ademais, a Conselheira afirma que existem três critérios que devem ser levados em conta para verificar se o planejamento é legítimo:

Entre os critérios definidores de um planejamento tributário legítimo, oponível às autoridades fiscais, tem-se que: (i) os atos que impliquem a redução na carga tributária devem ocorrer cronologicamente antes do fato gerador; (ii) os atos praticados pelo contribuinte que resultaram na redução da carga tributária devem ser lícitos; e (iii) a manifestação/declaração de vontade (causa típica) deve corresponder à sua realização fática (causa objetiva), ou melhor, à sua finalidade econômico social. (Acórdão 2301-005.933. 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF. Relatora Marteli Fais Feriato. 14/03/2019) (BRASIL, 2019).

Em contrapartida, há decisões do CARF que alegam a inaplicabilidade de exigência do propósito negocial, tendo em vista que essa teoria não possui amparo no sistema jurídico brasileiro. É possível verificar esse entendimento no acórdão de nº 1401002.835, da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária (BRASIL, 2018). O Relator Daniel Ribeiro Silva afirmou que:

É frequente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial 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. (Acórdão 1401002.835. 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF. Relator Daniel Ribeiro Silva. 15/08/2018).

Posto isso, a partir dos julgados apresentados é possível identificar uma dificuldade em estabelecer critérios para orientar os contribuintes quanto ao planejamento tributário lícito, tendo em vista a falta de uniformidade nas decisões do CARF. Nesse sentido, muitas vezes o contribuinte não consegue agir com precaução, ficando na dependência de uma discricionariedade da autoridade fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Primeiramente, vale mencionar que o Estado para exercer suas atividades e prestar serviços para a população necessita de recursos, tendo ao seu dispor o poder de estabelecer tributos para extrair receitas. Este poder de instituir tributos encontra-se fundamentado, principalmente, na Constituição Federal. Sendo assim, para que o Estado promova o bem comum é necessário mecanismo para arrecadar recursos, e conseqüentemente, promover a concretização dos direitos fundamentais.

No entanto, os contribuintes não são obrigados a optar pela forma mais onerosa, podendo assim, buscar alternativas para minimizarem os custos e as despesas, por meio de adoção de procedimentos legais que regem o sistema tributário nacional. É por meio do planejamento tributário que os contribuintes buscam postergar, evitar ou reduzir a incidência de tributos, contudo, muitas das vezes ficam à mercê da discricionariedade da autoridade fiscal, diante da complexidade da legislação tributária e da dificuldade de identificar um padrão de comportamento do Fisco.

Conforme ficou demonstrado, tanto a doutrina quanto o Conselho Administrativo fazem uso de conceitos e figuras como abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei, simulação e propósito negocial para estabelecer a linha divisória entre o planejamento tributário lícito e ilícito. Porém, a aplicação destes institutos nem sempre são coerentes e uniformes, sendo assim, não são eficazes para orientar os contribuintes.

Conforme exposto, a teoria do propósito negocial está sendo cada vez mais utilizada pelo CARF para desconsiderar operações realizadas com único fim de economizar tributos. Nesse sentido, é de suma importância mencionar que não há na legislação brasileira quaisquer exigências relacionadas ao propósito negocial, conseqüentemente, a ausência de previsão legal torna subjetiva a aplicação dessa teoria, além de violar o princípio da estrita legalidade e o princípio da segurança jurídica.

Por fim, o alto grau de subjetividade existente na indefinição de certos conceitos e na compreensão de determinados institutos, o conteúdo aberto e a falta de regulamentação impossibilitam a formação de um entendimento uniforme, o que causa inseguranças jurídicas e amplia os poderes do julgador. Sendo assim, incumbirá ao legislador apontar diretrizes exatas para compreensão dos institutos, além de atribuir limites específicos ao planejamento tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, M. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

AMARAL, G. da S. **Elisão fiscal e norma geral antielisiva**. Porto Alegre: Thomson IOB, 2004.

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

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1101-000.710**. Relatora: Edeli Pereira Bessa. Brasília, DF, 11 de abril de 2012. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.js>. Acesso em: 24 maio. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1302-002.617**. Relator: Rogério Aparecido Gil. Brasília, DF, 12 de março de 2018. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.js>. Acesso em: 20 maio. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1302-003.229**. Relator: Paulo Henrique Silva Figueiredo. Brasília, DF, 21 de novembro de 2018. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.js>. Acesso em: 20 maio. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1401-001.059**. Relator: Alexandre Antônio Alkmim Teixeira. Brasília, DF, 09 de outubro de 2014. Brasília, DF, 11 dez. 2014. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 06 abr. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1401-002.196**. Relator: Abel Nunes de Oliveira. Brasília, DF, 21 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.js>. Acesso em: 24 maio. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 1401-002.835**. Relator: Daniel Ribeiro Silva. Brasília, DF, 15 de agosto de 2018. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.js>. Acesso em: 26 maio. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 2301-005.933**. Relatora: Marteli Fais Feriato. Brasília, DF, 14 de março de 2019. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.js>. Acesso em: 26 maio. 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 3401-005.228**. Relator: Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Brasília, DF, 27 de agosto de 2018. Brasília, DF, 20 set. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 06 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 26 maio 2021.

CANTO, G. de U. **Evasão e elisões fiscais: um tema atual**. São Paulo: Malheiros, 1994.

DANTAS, F. C. de S. **Programa de direito civil: parte geral**. Rio de Janeiro: Rio, 1977.

GODOI, M. S. de; FERRAZ, A. K. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista Direito GV**. São Paulo, v. 8, n. 1, jun. 2012.

GOMES, M. L.; ROCHA, S. A.; FARIA, A. C. de. **Planejamento tributário sob a ótica do CARF**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

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

LAKATOS, E. M; MARCONI, M. A. **Fundamentos da metodologia científica**. vol. 3. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, H. de B. (coord). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARTINS, I. G. da S. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 119, p. 120-134, ago. 2005.

MARTINS, I. G. da S. **O Planejamento Tributário e a L.C. 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, R. M. de. Planejamento Tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, I. G. da S. (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RIBEIRO, R. L. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

ROCHA, S. A. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROTHMANN, G. W.; PACIELLO, G. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, I. G. da S. (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. vol. 3. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

SABBAG, E. de M. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, R. L. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

TORRES, R. L. **Tratado de direito tributário brasileiro: sistemas constitucionais tributários**. tomo 2, vol. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

XAVIER, A. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2001.