



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

THIAGO DO LIVRAMENTO OLIVEIRA

**O PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UMA NECESSÁRIA INTERPRETAÇÃO EM FACE DA
JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA**

Salvador

2019

THIAGO DO LIVRAMENTO OLIVEIRA

**O PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UMA NECESSÁRIA INTERPRETAÇÃO EM FACE DA
JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA**

Artigo apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade Católica do Salvador.

Orientador: Prof. Raimundo Luiz Andrade

Salvador

2019

O PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA NECESSÁRIA INTERPRETAÇÃO EM FACE DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Thiago do Livramento Oliveira¹

Raimundo Luiz Andrade²

RESUMO: O objetivo desse estudo é demonstrar a importância do planejamento tributário ao contribuinte como forma de gerenciar os seus gastos fiscais. Para isso, partindo da premissa e dos limites normativos, será evidenciada a legalidade do planejamento tributário e o seu alcance, comprovando a sua relevância enquanto economia de tributos. Num momento, a posteriori, depois de evidenciar a licitude do planejamento tributário, faz-se necessário atingirmos a ideia central do presente trabalho, ou seja, a desconsideração do planejamento tributário, com a intenção exclusivamente de reduzir tributos, onde se entende pela teoria do propósito negocial e o seu entendimento perante a autoridade administrativa. Conclui-se a presente tese, com a explanação dos direitos e garantias elencadas na Constituição Federal de 1988, e a incompatibilidade da teoria do propósito negocial, especialmente, no que tange a liberdade contratual e a propriedade privada, direitos fundamentais do contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento Tributário. Propósito Negocial. Carf. Motivo Extratributário.

¹ Graduando do Curso de Direito pela Universidade Católica do Salvador - Ucsal

² Orientador - Professor do curso de Graduação em direito e Pós-graduação em Direito Tributário da Universidade Católica do Salvador

THE BUSINESS PURPOSE IN TAX PLANNING: A NEEDED INTERPRETATION IN REASON OF ADMINISTRATIVE JURISPRUDENCE

ABSTRACT: The aim of this study is to demonstrate the importance of tax planning to the taxpayer as a way to manage their tax expenses. For this, starting from the premise and normative limits, the legality of tax planning and its scope will be evidenced, proving its relevance as a tax economy. At a time, the posteriori, after highlighting the lawfulness of tax planning, it is necessary to achieve the central idea of this work, that is, the disregard of tax planning, with the intention exclusively of reducing taxes, where it is understood by the theory of the purpose of the negotiation and its understanding before the administrative authority. This thesis is concluded, with the explanation of the rights and guarantees listed in the Federal Constitution of 1988, and the incompatibility of the theory of the purpose of the negotiation, especially with regard to contractual freedom and private property, rights fundamental of the taxpayer.

KEYWORDS: Tax Planning. Business Purpose. Carf. Extratax Reason.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
1. SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	6
1.1. Considerações a cerca do princípio da segurança jurídica	6
1.2. Princípio da segurança jurídica e seus aspectos no direito tributário	7
1.3. A legalidade tributária e seu fundamento constitucional	8
1.4. Fundamento jurídico na redução da carga tributária	10
2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	11
2.1. Considerações a cerca do planejamento tributário	11
2.2. Licitude do planejamento tributário - evasão e elisão fiscal	13
2.3. Parágrafo único do art. 116 do CTN.....	14
3. A INAPLICABILIDADE DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	16
3.1. O propósito negocial e a economia de tributos	16
3.2. A imprevisibilidade do planejamento tributário	17
3.3. O propósito negocial e a desconsideração do planejamento tributário	18
3.4. A jurisprudência administrativa e o propósito negocial.....	19
CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
REFERÊNCIAS.....	23

INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho, busca um melhor entendimento do planejamento tributário como forma de redução dos impostos, suas características, seus limites e sobretudo a sua legalidade. A presente tese será objeto de precisas discussões, controvérsias doutrinárias e entendimento jurisprudencial; nisso será baseado toda a construção e entendimento do presente estudo. Sem redução de mero saber teórico, faz-se necessário entender, como o planejamento tributário manifesta-se ao mundo jurídico e o tratamento em que as autoridades administrativas trazem a essa prática que busca a redução da carga tributária.

Ao decorrer no estudo aqui analisado, percebe-se uma economia dos assuntos tratados, porém de forma proposital, o que se busca é realmente um entendimento direto, sem grandes caminhos a percorrer, de forma precisa, já mais incompleta; em verdade se quer trazer a importância do planejamento tributário ao contribuinte, detentor de direitos e garantias, constitucionalmente asseguradas. Percebe-se ao longo do trabalho, diante da fundamentação jurídica que se menciona, que o constituinte de 1988 não paira a tributação “cega”, de forma oposta, protege o contribuinte dos abusos ou ilegalidades do fisco, quando traz a constituição a proteção a liberdade contratual e a propriedade privada; blinda a magna carta, os possíveis excessos das autoridades administrativa quanto a sua fiscalização tributária.

No que se trata o tema, podemos dizer que há uma harmônica distribuição dos conteúdos analisados, especialmente no que se refere ao propósito negocial e à jurisprudência administrativa. Concentra-se enquanto limites temáticos, pois é fundamento da ideia central, planejamento tributário. O propósito negocial será discutido, sob a perspectiva decisória das autoridades administrativas que se baseiam na ausência de uma finalidade extrafiscal no momento da realização do planejamento tributário, como forma de desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, entendimento do parágrafo único do art. 116 do CTN. Nesse sentido, é necessário demonstrar a natureza jurídica do planejamento tributário enquanto direito fundamental do contribuinte e como manifesta-se suas implicações no ordenamento jurídico brasileiro.

No que se refere a importância da tese que se menciona, manifesta-se os princípios fundamentais, quanto a ideia de Estado Democrático de Direito, do qual deve haver uma total proteção aos direitos fundamentais assegurados pela Constituição de 1988. Portanto, os princípios da igualdade, segurança jurídica e liberdade contratual, evidencia-se nas páginas em que se seguem, numa reprodução lógica da qual possui o presente trabalho, enquanto a sua relevância social e jurídica.

Como forma de fundamentar a importância do planejamento tributário, no que se refere ao seu objetivo de reduzir tributos, percebe-se que, apresenta-se uma discussão enquanto a proteção de direitos e garantias, de modo que o Fisco não exceda a sua atuação ao ponto de sobrepor aos direitos que protege a magna carta. Dessa forma o princípio da igualdade, mostra-se significativo, enquanto meio de equilibrar a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, do qual o planejamento tributário deve ser baseado nessa máxima axiológica.

Se demonstra notório também, o princípio da segurança jurídica, que no presente trabalho é evidenciado como forma de pacificação das controvérsias judiciais, embora ganhe contornos políticos e sociais, o citado princípio insere-se na presente tese, seu cunho normativo e pacificador de discussões jurisprudenciais. Portanto, será demonstrado o desequilíbrio institucional da autoridade administrativa, que cria pífios entendimentos, quanto a desconsideração do planejamento tributário, numa tendente redução de direitos, onde o princípio da segurança jurídica demonstra sua relevância no mundo do direito e no presente estudo.

Quanto ao princípio da liberdade contratual, numa disposição intencional, percebe-se que a sua importância percorre todo entendimento da presente temática. Isso se faz, de modo a enaltecer a importância do planejamento tributário e que a sua limitação sem fundamento legal, como demonstra o propósito negocial, limita-se o contribuinte no seu poder de contratar. Haja vista a flagrante perseguição da autoridade administrativa que se institui sob o fundamento, em que deve haver uma finalidade além da de reduzir tributos em todo o planejamento tributário, o que agrava o determinado entendimento pela sua ilegalidade e incompetência, onde não raras as vezes, a autoridade administrativa se intitula na função típica do legislador infraconstitucional, se afastando da sua função fiscalizatória de tributos.

1. SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

1.1. Considerações acerca do princípio da segurança jurídica

As relações sociais ao serem reguladas pelo Estado, traz ao Direito a necessidade de controlar as liberdades individuais em parâmetro ao que dispõe a lei. O critério normativo, serve como liame jurídico entre o indivíduo e o Estado, portanto, quanto ao Estado, sempre haverá um necessário controle institucional e que o mesmo esteja amparado em lei, como forma pretérita de condicionar escolhas e decisões, além de prever sanções de atos que sejam contrários a legislação.

A segurança jurídica se manifesta como elemento imprescindível do Direito, não se imagina o Estado regulando condutas, sem ao menos assegurar uma ação que a norma deseja, ainda que seja contrária à lei, não se desfaz a certeza diante do agir humano; é que a norma previamente regula essa possibilidade de modo a garantir uma prestação, ainda que se der à margem da lei.

Nas lições de Norberto Bobbio, entende Humberto Ávila³ que:

Ser a segurança jurídica não apenas uma exigência decorrente da coexistência ordenada do homem, mas também um “elemento intrínseco do Direito”, destinado a afastar o arbítrio e garantir a igualdade, não se podendo sequer imaginar um ordenamento jurídico sem que subsista uma garantia de segurança.

O conceito em Bobbio, destina-se a uma interpretação pragmática, das relações advindas entre Estado e sociedade, onde impera a ideia de funcionamento do aparelho estatal, ou seja, amplia-se ao fenômeno político e organizacional do Estado, como forma de impor o regime jurídico vigente e a sua representação política. Dessa forma a segurança jurídica seria uma própria representação do Estado, de modo que, a sua atuação se demonstra na própria ideia de Direito, enquanto objeto das normas jurídicas e sua imperatividade.

³ BOBBIO, Norberto *apud* AVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, pp.106 - 107.

1.2. Princípio da segurança jurídica e seus aspectos no direito tributário

A segurança jurídica no direito tributário, perfaz a relação que o Estado exerce como controle de suas receitas, ao exigir o pagamento do tributo. Cabe a constituição definir os limites de atuação da autoridade administrativa, regulando os alcances que o Estado exerce diante a liberdade do contribuinte. Quando blinda o direito de propriedade, especialmente a propriedade privada, busca o legislador constitucional propiciar direitos e garantias contra os atos abusivos do poder público.

O conceito de segurança jurídica no aspecto normativo tributário, deixa de ser apenas um elemento do Direito, transforma-se em verdadeira garantia constitucional, de modo a tornar equilibrada, a ação de tributar; do qual não sobrecarregue o “peso” do fisco na propriedade privada; exige-se uma harmonia tributária, do qual se veda o confisco como forma de uma “pseudo” justiça social.

Nesse sentido aduz Antônio Roque Carraza⁴:

Portanto, no Brasil, o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal) ao tributar, isto é, ao criar em *in abstracto* tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta na constituição e ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, aquilo que nela já se encontra previsto, ou na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade. Podemos dizer que, no que toca aos tributos, nosso Código Supremo beirou as raias do casuísmo[...] assim é, pois, como sabemos, o tributo é exigido *iure imperii*, ou seja, a partir de um ato de autoridade, sem que, para seu surgimento, concorra a vontade do contribuinte. Ora, é justamente a constituição, com seus grandes princípios, que mantém a ação de tributar dentro do Estado Democrático de Direito.

O ato de tributar do Estado caminha a uma verdadeira constitucionalização tributária, ou seja, a segurança jurídica se manifesta não apenas ao Estado, quando exige o pagamento dos impostos perfeitamente positivados, como também, de forma dúplice, garante ao contribuinte, desde a ocorrência do fato gerador, até o lançamento tributário, direitos e garantias que a carta magna dispõe, dos quais em solidas bases principiológicas, veda o confisco da autonomia privada, da propriedade ou ainda, da autonomia negocial.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

1.3. A legalidade tributária e seu fundamento constitucional

A relação que se estabelece na obrigação tributária, deve ser de acordo com o que dispõe a lei. A segurança jurídica talvez seja o pilar mais importante da relação tributária, porém em consonância com essa, surgiu subprincípios que assegura ao contribuinte uma maior garantia aos direitos que lhes cabem. Assim sendo, a legalidade tributária descreve a ocorrência do fato gerador, impondo limites da incidência tributária, na máxima, de que nenhum tributo será exigido se não mediante previsão legal, segundo o art. 150 inc. I,⁵ da constituição federal.

A legalidade tributária, dotada de força constitucional, serve como critérios que irão basilar toda a realidade jurídica, seja para limitar o poder de tributar, seja para garantir parâmetros de arrecadação tributária, ou ainda, como orientação ao poder judiciário na solução de conflitos. Portanto, a legalidade tributária sustenta toda a relação jurídica que se manifesta entre o Estado e o contribuinte, quando esse, ao realizar o que dispõe a lei gera a incidência da norma tributária, do qual configurando-se o fato gerador, define-se a competência, a espécie tributária, ou ainda, o valor da alíquota do respectivo tributo.

Nesse sentido entende Alberto Xavier⁶ em obra clássica sobre o tema:

O Princípio da legalidade tributária, nos quadros do Estado de Direito é essencialmente um critério de realização da justiça; mas é, do mesmo passo um critério da sua realização em termos seguros e certos. A ideia de segurança jurídica é, decerto, bem mais vasta do que a de legalidade; mas posta em contato com esta não pode deixar de a modelar, de lhe imprimir um conteúdo, que há necessariamente revelar o grau de segurança ou certeza imposto ou pelas concepções dominantes, ou pelas peculiaridades do setor a que respeita. Ora, o direito tributário é de todos os ramos do Direito, aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível, e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei formal.

Portanto, a legalidade tributária, a segurança jurídica e a tipicidade trazem ao legislador a função de exaurir todos os elementos que compõem a relação jurídico tributária, de modo a conceituar o fato gerador e descrever tipos tributários, porém no

⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 20 ago. 2019.

⁶ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**, São Paulo, 1978, pp. 43-44.

intuito de ampliar o significado não esgota todas as possibilidades interpretativas, onde com bases principiológicas se evita surpresas.

A Constituição Federal de 1988, ao assegurar os direitos sociais, debruçou-se também sob a perspectiva dos direitos e garantias individuais. Nunca na História brasileira uma Constituição falou tanto de liberdades individuais, da proteção à propriedade privada, ou ainda, do direito à vida, como faz a atual carta magna, isso se dar ao entendimento jurídico e institucional que vivemos, na égide do atual Estado Democrático de Direito.

Para José Joaquim Gomes Canotilho ⁷

[...] o esquema racional da estadualidade encontra expressão jurídico – política adequada num sistema político normativamente conformado por uma constituição e democraticamente legitimado. Por outras palavras: o Estado concebe-se hoje como Estado Constitucional Democrático por que ele é conformado por uma Lei fundamental escrita (= constituição juridicamente constituída das estruturas básica da justiça) e pressupõe um modelo de legitimação tendencialmente reconduzível a legitimação democrática

Assim dispõe em seu art. 5º, II,⁸ da atual constituição, onde estabelece que; ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Portanto conclui-se que, os direitos só poderão ser criados por lei, e os deveres instituídos pela mesma.

No aspecto tributário, o texto constitucional manifesta-se em decorrência do exercício de liberdade do contribuinte, sob vários aspectos: seja o direito contratual, seja a liberdade econômica ou ainda, da possibilidade de reduzir tributos, como ênfase a proteção aos direitos fundamentais. A constituição de 1988 não paira no campo da tributação “cega”, mas com viés igualitários busca uma harmonia entre o fisco e o contribuinte, de modo a compatibilizar a atuação tributária do Estado, evitando a restrição da liberdade do contribuinte como forma de total exaurimento do seu poder de escolha e liberdade contratual. Dessa forma manifesta-se um fato jurídico complexo, onde há pesos e contrapesos em razão do vínculo jurídico em que se realiza na obrigação tributária, de modo que a constituição assegura a paridade de forças, quando promove a proteção dos direitos e garantias do contribuinte, equilibrando a relação, sem que haja a total supremacia do Fisco.

⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**, 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995, p. 43.

⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 20 ago. 2019

1.4. Fundamento jurídico na redução da carga tributária

Em toda relação jurídica, que se fundamenta o sistema de tributação, a redução da carga fiscal surge como um direito fundamental que possui o contribuinte. Não se coaduna que a existência normativa, diminua ou elimine a capacidade de redução fiscal, como forma de impedir que se realize uma organização nos negócios jurídicos, de modo a almejar uma economia tributária.

A constituição da república garante ao contribuinte, a possibilidade de racionalizar melhor os seus negócios, no intuito de reduzir a carga fiscal. Embora em seu art. 1º ser suficiente para assegurar ao contribuinte a organização em sua atividade negocial, ao dispor da livre iniciativa, não exaure, a magna carta, a tentativa de garantir a liberdade contratual do contribuinte. Em ampla base protetiva, em seu art.3º, inc. I,⁹ consagra a sociedade livre, justa e solidária e no mesmo artigo, inc. II, assegura o desenvolvimento nacional, da mesma forma, o art. 5º, inc. XIII dispõe do livre exercício econômico e finalmente o art. 170, parágrafo único, trata da livre iniciativa. Todos direitos, garantem ao contribuinte a economia de impostos do qual no Direito Tributário entende-se em planejamento tributário.

Entende Hugo de Brito Machado¹⁰ que:

Como o próprio sentido das palavras que a compõem sugere “economia de impostos”, ou, de forma mais genérica, “economia de tributos” ou “economia tributária”, designa “a prática adotada por quem exerce uma atividade com o objetivo de evitar a incidência de impostos ou de qualquer forma reduzir o encargo tributário sem violação da lei”. Conclui o autor que: Nessa ordem de ideias, economia de impostos teria sentido muito próximo do que comumente se atribui a expressão “planejamento tributário”, com o detalhe de atribuir maior ênfase ao propósito desse planejamento – qual seja: a redução do ônus correspondente.

O direito da livre iniciativa assegurada na constituição de 1988 em seu art. 170, parágrafo único¹¹, garante a todos o livre exercício de qualquer atividade, desde que lícitas, e o planejamento tributário é a concretização fática e jurídica da liberdade que a constituição, em máxima carga valorativa, resguardou ao contribuinte.

⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 22 ago. 2019

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**, São Paulo, Atlas, 2011, p.71.

¹¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 23 ago. 2019

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1. Considerações acerca do planejamento tributário

A hipótese de incidência tributária, descreve o fato jurídico necessário para que surja a obrigação tributária, como forma de pagar tributos. Contudo, para que haja a relação jurídica apta a exigir determinada conduta, faz-se necessário, que diante do agir, se possibilite o direito de escolha, em incorrer ou não no fato descritivo legal. Ressalta-se dessa forma, os limites e a legalidade da norma tributária em razão da ação ou omissão do sujeito passivo na obrigação.

O planejamento tributário, surge como forma de escolher, dentre as possibilidades de fato e de direito, a desoneração, ou a racionalização da incidência da norma tributária, de modo a reduzir os gastos fiscais perante os permissivos legais.

Em análogo entendimento aduz Marco Aurélio Greco:¹²

O planejamento tributário consiste na adoção pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto ou a sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.

Portanto, gerir a incidência da norma tributária como forma de reduzir tributos são eficazes para a finalidade do planejamento tributário, já que é com a ocorrência do fato gerador que nasce a obrigação tributária, sendo, portanto, o planejamento, o meio de escolha do fato gerador mais econômico; não se tratando de burlar a norma tributária, mas tão somente a possibilidade de escolher o fato menos oneroso, diante as inúmeras possibilidades normativas. Assim sendo, a organização das hipóteses de incidência tributária garante ao planejamento uma otimização dos seus resultados, onde a escolha do contribuinte é elemento característico de todo o planejamento tributário, desde a criação de todo o processo de redução fiscal até a concretização, nos limites da lei, da racionalização dos gastos fiscais.

¹² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**, São Paulo, Dialética, 1998, p.121.

O planejamento tributário, tendo por finalidade a redução da carga fiscal, não se limita conceitualmente a esse fim, sua aplicabilidade de acordo com a lei são elementos constitutivos do próprio ato de redução da carga tributária.

Em conceito amplo sobre o tema, conceitua Francisco Coutinho Chaves:¹³

“O planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”

Algumas características são relevantes no presente entendimento:

1. O planejamento tributário é o processo de escolha de ação: O planejamento tributário nasce em um processo de escolha da melhor medida a ser tomada, da qual se busca o meio menos oneroso ao contribuinte, como forma de reduzir o valor fiscal.

2. “Não simulada” O objetivo do planejamento tributário, não se resulta simplesmente numa economia de tributos, faz-se necessário, que todo o processo tributário, esteja amparado pelos limites legais. Não se compatibiliza a ideia do planejamento tributário como ensejo a fraude fiscal. A lei é condição *sine qua non* de todo o processo de redução fiscal, sob pena da perda da eficácia do planejamento tributário.

3. Anterior à ocorrência do fato gerador: O planejamento tributário é a forma de um estudo prévio e consciente dos gastos fiscais de modo a prever os riscos e de como adotar a medida mais favorável em reduzir as despesas tributárias ou simplificar a atividade como forma de não incidir fatos geradores desnecessários.

4. Visando direta ou indiretamente à economia de tributos: O processo não é previsível, porém prévia deve ser a medida, e a mesma deve ser eficaz, daí se diz em planejamento tributário preventivo, que se justifica pela escolha do contribuinte; em incorrer ou não na norma tributária, sempre de forma pretérita a ocorrência do fato gerador, de modo a trazer eficácia ao processo de redução de impostos, em razão dos parâmetros e limites da lei.

¹³ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática**: gestão tributária aplicada, 4.ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 12.

2.2. Licitude do planejamento tributário - Evasão e Elisão fiscal

O planejamento tributário para ser considerado válido, deve estar sempre amparado na legalidade de sua atuação, portanto, não se imagina falar do planejamento tributário, sem um possível estudo da evasão e elisão fiscal; temas necessários à sua compreensão e aplicabilidade perante a lei.

Em compreensão sobre o tema Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹⁴, sob a visão de Alfredo Augusto Becker e Antônio Roberto Sampaio Dória, aduz:

Em substancioso estudo, o grande Alfredo Augusto Becker não fugiu dessa visão, separando, com base na lição de Hensel, a evasão da fraude fiscal. Na primeira hipótese, sem burlar qualquer regra jurídica, o indivíduo, visando a obter determinado efeito econômico, pratica atos que não são elementos da hipótese de incidência de regra jurídica tributária ou, então, que são elementos de outra hipótese de incidência tributária que lhe é mais favorável, pois resulta em menor carga fiscal. Porém acentua o autor, “se para atingir aquele efeito ou resultado econômico o indivíduo violou regra jurídica ou eficácia jurídica, então praticou fraude fiscal [...] Antônio Roberto Sampaio Dória, representando até os dias atuais a principal obra existente na doutrina pátria sobre o assunto. Neste trabalho, intitulado *Elisão e Evasão Fiscal*, o autor, inicialmente, utiliza a expressão “evasão fiscal” em sentido amplo, para designar “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária” [...] Para Sampaio Dória em entendimento na elisão ou economia fiscal; “o agente visa certo resultado econômico, mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata busca, por instrumento sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que o revestem”.

O que se busca é uma economia tributária justa, em razão dos limites legais, dessa forma, haverá o planejamento tributário juridicamente válido, onde se preserva os princípios constitucionais e as regras de direito, porém não será considerado planejamento tributário aquele que viole norma jurídica tributária, ou atos que tenham a intenção de fraudar negócio jurídico, de modo a criar uma “falsa” licitude. Portanto, em consonância com o planejamento tributário está a elisão fiscal, de modo que a sua prática vai de acordo com os limites da lei no sentido de compatibilizar os atos aos permissivos legais, revelando seu conteúdo e finalidade.

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. DORIA, Antônio Roberto Sampaio *apud* PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016, p.603

2.3. Parágrafo único do art. 116 do CTN

O planejamento tributário assegura ao contribuinte a possibilidade da redução da carga fiscal, em parâmetro aos limites da lei. Porém essa realidade, nem sempre, é pacífica, parece que nosso legislador busca, através de uma “roupagem” de licitude, banalizar o planejamento tributário, sob o aspecto da desconsideração de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de macular a ocorrência do fato gerador. Esse é o entendimento do parágrafo único do art.116 do CTN, introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar 104 de 10.1.2001.

De acordo com o parágrafo único¹⁵ do art.116 do CTN:

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.

Denominada norma geral antielisão, até então inexistente em nosso ordenamento jurídico, atribui o parágrafo único do art.116 do CTN, a possibilidade da autoridade administrativa desconsiderar o planejamento tributário se tiver a finalidade de dissimulação de seus atos. Nesse sentido entende Hugo de Brito Machado¹⁶ sobre o tema que: “o que se pode questionar é saber se a desconsideração do ato ou negócio jurídico pelo Fisco tem como pressuposto o ilícito”.

[...] se considerarmos que sim, teremos de concluir que a desconsideração não pode ocorrer para fins tributários e que a norma geral antielisão é inteiramente inútil, pois se o ato é lícito há de ser respeitado pelo Fisco, e se é ilícito pode o Fisco lavar contra quem o praticou o competente auto de infração e cobrar o tributo e a penalidade cabível no caso.

Em salutar entendimento, sintetiza o professor Hugo de Brito Machado, que o presente artigo deve-se atentar ao ato ilícito em si e não perseguir “todo” o planejamento tributário, numa tendente redução de direitos do contribuinte, onde outras medidas, a exemplo da multa, é plenamente cabível quando se atestar que determinado ato ou negócio jurídico paira no campo da ilicitude.

¹⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 05 set. 2019

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2014, p.82.

As normas jurídicas não são inertes em razão do direito que chancela, é necessário que sua aplicação não se limite na literalidade do texto normativo. Depende que as normas jurídicas, se adapte ao caso concreto em razão das técnicas de hermenêutica.

Assim entende André Folloni¹⁷ baseado nos estudos de Humberto Ávila:

A legalidade tributária envolve a tipicidade. O problema é complexo, mas sua solução depende de se considerar que as normas jurídicas são – em maior ou menor grau – linguisticamente vagas e seus conceitos admitem certa indeterminação, demandam valoração, ou ambas, deixando uma tarefa problemática ao aplicador. Conclui o autor que, é inútil pretender que no direito tributário deveria haver uma “tipicidade fechada” tal, que o aplicador não poderia tomar decisões interpretativas quando da aplicação, pois elas já estariam esgotadas pelo Poder Legislativo na elaboração do conceito. Sempre será preciso ao aplicador verificar se determinada transferência de propriedade é, ou não, compra e venda, se certa entrada de valores é, ou não, receita, se certa atividade é ou não serviço, - e assim por diante; e a atividade de subsunção sempre depende de interpretação normativa.

Portanto, a aplicação do parágrafo único do art.116 deve ser feito com as circunstâncias do caso concreto e em consonância com as técnicas de interpretação. Não se admitindo que o citado artigo seja ainda mais utilizado para restringir a liberdade, que tem o sujeito passivo, em organizar suas despesas fiscais.

Assim sendo, a atuação do parágrafo único deve primar pelo princípio da legalidade tributária, havendo os limites de sua aplicabilidade, bem como, a vedação da interpretação extensiva por parte da autoridade administrativa, ou ainda a sua interpretação por analogia, criando circunstâncias que difere do real fato gerador realizado. Portanto, busca-se o equilíbrio na interpretação do parágrafo único do art. 116, onde o aplicador, ao desconsiderar atos ou negócios jurídicos, deve fazer em consonância com o caso concreto, onde não se tenha a “tipicidade fechada”, porém também, que haja razoabilidade e proporcionalidade pela autoridade administrativa em razão da segurança jurídica e do princípio da legalidade, de modo a não uniformizar o entendimento quanto a desconsideração do planejamento tributário.

¹⁷ AVILA, Humberto *apud* FOLLONI, André. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 71 - 72.

3. A INAPLICABILIDADE DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1. O propósito negocial e a economia de tributos

O que se pode concluir do planejamento tributário, quanto a sua realização, é que tal ato está consequentemente atrelado a “economia de tributos”. Portanto, o planejamento tributário seria, não apenas uma gestão dos gastos fiscais, como também gera consequências lucrativas.

Quanto a economia de tributos ensina Hugo de Brito Machado¹⁸ que:

“A expressão “economia de impostos” é geralmente utilizada pela doutrina para designar o procedimento que tem por finalidade excluir ou reduzir o ônus do tributo, sendo difícil saber quando esse procedimento é lícito ou ilícito, até porque é tênue a delimitação entre um e outro – o que exige muita cautela na interpretação e aplicação das normas da legislação tributária que tem por objeto o planejamento tributário”.

A teoria do propósito negocial, busca imprimir ao planejamento tributário uma finalidade extrafiscal, não se resumindo em apenas reduzir tributos. Resta-nos saber qual é a finalidade do planejamento tributário, se possui fins além da redução dos tributos ou será a forma de gerir os impostos e sua incidência tributária.

Nesse sentido explica Hugo de Brito Machado¹⁹ sobre o assunto:

“O que na verdade importa é saber se o fato realizado pelo contribuinte concretiza, ou não, a hipótese de incidência tributária. Se não concretiza, e para proporcionar o resultado desejado não transcende o campo da licitude, a sua prática é um direito do contribuinte. E não temos dúvida de que o propósito da escolha de determinada forma de alcançar um resultado econômico pode ser exclusivamente tributário. A exigência de um propósito negocial constitui verdadeira falácia, como falácia é também exigência de propósito qualificado como extratributário”.

Dado o exposto, faz-se necessário entender que o planejamento tributário enquanto, garantia constitucional, pode possuir tão somente a intenção de reduzir tributos, não havendo a necessidade de outra interpretação ou objetivo, como menciona o saudoso autor no citado acima, dessa forma a redução tributária, em

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2016, p 24.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2016, p 31.

consonância com a lei, possui independência quanto ao seu intuito, não se valendo de outra finalidade ou intenção.

3.2. A imprevisibilidade do planejamento tributário

O processo de redução dos impostos, surge de modo a exigir certas habilidades do contribuinte em adotar as medidas capazes de reduzir significativamente a carga tributária. Diz-se significativamente, porque, o planejamento tributário para ser eficaz deve gerar uma redução maior do que o gasto de sua realização, sob pena de se mostrar infrutíferas tais atos, gerando um resultado oposto do desejado.

Quanto à eficácia do planejamento tributário e sua aplicabilidade compreende Edmar Oliveira Andrade Filho²⁰ que haverá:

“Quando se fizer a escolha de um local para instalação de uma unidade produtiva, tendo em vista a existência de áreas onde existam incentivos fiscais ou financeiros ou em que a tributação seja menor. Por outro lado, o planejamento tributário, como ação que persegue a otimização da carga tributária, pode ser feito mediante o deslocamento do eixo da tributação para aproveitar as diferenças existentes, por exemplo, entre a alíquota do Imposto de Renda que é devido pelas empresas e pelas pessoas físicas. Em outras circunstâncias o eixo da tributação é deslocado para uma ou outra jurisdição (um outro País), com o propósito de obter acesso a gravames tributários mais amenos, como são, por exemplo, os “paraísos fiscais” e as regiões de incentivos fiscais concedidos por Países que não participam desta categoria”.

Logo, o planejamento tributário para gerar a redução dos impostos, são imprescindíveis que as medidas adotadas sejam minimamente aferíveis em gerar à eficácia de todo o processo de redução fiscal. Portanto, o planejamento para alcançar o resultado pretendido, é necessário que o contribuinte esteja preparado para adotar as medidas mais econômicas. É que o processo percorre sob certas invariáveis que classifica o planejamento tributário, como um processo imprevisível. Fatores como, a legislação tributária, os valores das alíquotas, ou ainda o espaço geográfico de onde concentrar a atividade produtiva, torna o planejamento tributário, um processo imprevisto, logo passível de ser ineficaz, frustrando a sua real intenção.

Portanto, para haver a concreta redução fiscal, o planejamento passa por certos fatores, que torna a sua aplicabilidade incerta, incidindo em seu objetivo, daí se

²⁰ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2009, p 77.

entender que o intuito do planejamento tributário é meramente fiscal, não se buscando outras vertentes, além da redução de tributos, como sugere o propósito negocial.

3.3. O propósito negocial e a desconsideração do planejamento tributário

O propósito negocial, enquanto forma de atribuir uma finalidade além da redução fiscal, limita o planejamento tributário no que tange a sua licitude. Será desconsiderado o planejamento, ainda que lícito, não expressar algum propósito além o de reduzir a carga tributária, logo não basta, diminuir o ônus fiscal nos parâmetros da lei, é necessário que o intuito seja além de fins tributários, para ser considerado legítimo e aceito pelo Fisco.

Ensina o professor Hugo de Brito Machado²¹ que:

“Entende-se como propósito negocial a motivação para a prática de atos empresariais que seja independente de efeitos tributários. Diz-se que existe propósito negocial na prática de um ato quando a razão para sua prática reside em algo diverso do tributo, ainda que essa prática possa implicar vantagem do ponto de vista tributário. Pelo contrário diz-se que está ausente o propósito negocial quando o ato é praticado por motivação exclusivamente tributária”.

O planejamento tributário, sem um propósito negocial, ou seja, com o único intuito de reduzir a carga fiscal será considerado ilegal. Portanto é necessário que haja um liame entre a medida econômica adotada, em consonância com os fins além de reduzir tributo, dessa forma o Fisco entende que apenas com o propósito negocial é que o planejamento deverá ser considerado lícito ou ilícito.

Não parece correto exigir um propósito no planejamento tributário, pois o processo de redução fiscal realizado nos limites e parâmetros da lei, vai em consonância com a ordem constitucional e as regras de direito. Portanto a intenção de tentar rechaçar o planejamento tributário é função do legislador, convertendo essa intenção em lei e não da autoridade administrativa, como forma de tentar ampliar a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com interpretações fazias. Dessa forma, o que se vê, quando se exige a intenção extrafiscal do planejamento tributário

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, Editora Atlas, São Paulo, 2008, p 276.

é o cerceamento da liberdade contratual e da violação da propriedade privada, princípios exaustivamente assegurados pela constituição federal de 1988.

3.4. A jurisprudência administrativa e o propósito negocial

O entendimento perante a autoridade administrativa no que diz respeito a redução da carga fiscal, ganha contornos de subjetivismo e insegurança jurídica. Sendo a aplicação da teoria do propósito negocial como a expansão jurídica do ilícito tributário, de modo que não basta que os atos ou negócios jurídicos sejam de natureza lícita, faz-se necessário que haja um propósito além de reduzir tributos.

Nesse sentido entende o CARF (Conselho Administrativo de recursos fiscais), no julgado abaixo que há a desconsideração do planejamento tributário quando o mesmo é realizado com o propósito meramente fiscal.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. 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, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, *sem qualquer finalidade negocial ou societária*, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação *ocorreu no dia seguinte*. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.²²

Não raras as vezes o Fisco utiliza os elementos temporais quanto as operações da realização do planejamento tributário entendendo quanto a sua ilicitude. No julgado acima a expressão “ocorreu no dia seguinte” denota que o fator temporal é utilizado para descaracterizar o efeito almejado do sujeito passivo. Além do mais, a ausência de efeitos econômicos quanto a terceiros sem nenhum viés negocial, no citado “sem

²² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 103-23290. Relator. Min. Aloysio José Percínio da Silva. Data da Sessão: 05/12/2007. Disponível em: <www.carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso: 12 set. 2019.

qualquer finalidade comercial ou societária” resulta no entendimento do propósito comercial enquanto forma de desconsiderar o planejamento tributário, não apenas na sua origem mais para além dos seus fins.

Nesse sentido, também é o entendimento de Marco Aurélio Greco²³, para o qual não deve haver liberdade de escolha do contribuinte ao determinar a forma menos onerosa do ponto de vista tributário, quando desta escolha seja somente a economia do tributo, para tanto defende a ideia:

Potencialização máxima da norma de incidência tributária. Ou seja, quando se institui um determinado tributo para captar uma certa manifestação de capacidade contributiva, o legislador quer que esta aptidão seja integralmente atingida.

A ausência do propósito comercial ao ser adotado pelo CARF, como forma de desconsiderar o planejamento tributário, gera discursões a respeito da aplicabilidade de um entendimento que não possui base legal, como forma de fundamentar as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dessa forma a doutrina e jurisprudência vem dividindo o entendimento quanto a presença ou não do propósito comercial no planejamento tributário.

Nesse sentido Luís Eduardo Schoueri²⁴ ao analisar as decisões do CARF, cita três condições para que seja válido o propósito comercial, de modo que a ausência de qualquer um dos requisitos, declarar-se-á ilícito, o planejamento tributário.

São os seguintes:

Houve um adequado intervalo entre as operações? É comum o entendimento pela não existência de outros motivos na operação além da economia tributária, por terem as operações ocorrido dentro de um intervalo de tempo inadequado. Citam-se, por exemplo, operações societárias que normalmente demoram meses para ocorrer e que em alguns casos foram realizadas em intervalo de horas ou dias.

As partes envolvidas eram independentes? Outra propriedade importante para definir a existência de propósito comercial é a autonomia e independência das pessoas envolvidas, sejam elas pessoas naturais ou pessoas jurídicas. Muitos negócios jurídicos foram descaracterizados por terem sido realizados entre empresas de mesmo grupo ou familiares.

Existe coerência entre as operações e as atividades empresariais das partes envolvidas? Para a constatação da existência de propósito comercial, entende a Administração que o planejamento tributário deve estar intimamente relacionado com a atividade operacional das partes.

²³ MARCO Aurélio Greco, **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**, São Paulo, Dialética, 1998, p.99.

²⁴ SCHOUERI Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Comercial”**, São Paulo, Quartin Latin, 2010, pp. 30 - 32.

Desse modo, entende o autor, que os critérios de consideração do propósito negocial são cumulativos e devem atender uma finalidade além da de reduzir tributos, de modo que a ausência de um dos requisitos, entende o CARF, não há o propósito negocial, portanto, um ilícito tributário. Contudo, o que se deve questionar do propósito negocial, é a sua ilegalidade enquanto meio de descon sideração de atos e negócios jurídicos, não podendo dessa forma, o Fisco, exigir deliberadamente requisitos não previstos em lei, de modo a criar interpretações vazias como forma de perseguir o direito que tem o contribuinte em administrar seus gastos fiscais, numa supremacia institucional, usurpando a função típica do legislativo, impondo normas não reguladas pelo Estado.

A autoridade administrativa, enquanto responsável em exigir e fiscalizar a cobrança de tributos, deve estar vinculada as normas que regem a sua atividade, de modo que os seus atos devem estar intimamente ligados ao princípio da legalidade.

Acórdão sobre o tema foi proferido pelo CARF, onde o próprio conselho reconheceu que não existe lei para descon siderar o planejamento tributário, quando este, for apenas meio de economia tributária.

Planejamento tributário – Motivo do negócio – Conteúdo econômico – Propósito negocial- Licidade.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam “conteúdo econômico” ou “propósito negocial” e poderiam ser descon siderados pela Fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.²⁵

Assim sendo, percebe-se que o propósito negocial paira no campo da insegurança jurídica, e sua aplicação manifesta-se com aspectos subjetivos, quando desse não se tem ao menos base legal para sua existência e eficácia, requisitos fundamentais para a própria ideia de norma jurídica.

²⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1101.000.841. Relatora. Min. Edeli Pereira Bessa. Data da sessão: 6/12/2012. Disponível em: <www.carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 15 set. 2019

Dessa forma Humberto Ávila²⁶ ensina-nos que:

É preciso esclarecer, desde já, que a legalidade possui, no seu aspecto material, contudístico, sentido normativo indireto tanto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade e de determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar, quanto do postulado, porquanto exige do aplicador a fidelidade aos pontos de partida estabelecidos na própria lei.

Assim, entende-se que o propósito comercial não se aplica no ordenamento jurídico brasileiro, por lhe faltar requisito mínimo de legalidade, portanto, não há de se falar em descon sideração do planejamento tributário, sem mera determinação em lei, de modo a reduzir toda a proteção que a Constituição de 1988 garante ao contribuinte, como forma de violação ao princípio da liberdade contratual.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo demonstrou, a importância que tem o planejamento tributário enquanto meio de redução dos gastos fiscais e a sua licitude ficou evidenciada quanto aos parâmetros de sua atuação. Desse modo, entende-se que o planejamento tributário seria um direito fundamental que possui o contribuinte, pois a sua aplicação de acordo e com os limites legais, vai em consonância com os princípios da liberdade contratual e da autonomia privada; de modo que a autoridade administrativa não pode expandir sua competência como forma de legislar sobre a descon sideração do planejamento tributário, numa tendente redução de direitos do contribuinte.

Portanto, a presente tese teve como objetivo demonstrar a natureza jurídica do planejamento tributário e sua relevância social, sendo que foi utilizado o princípio da igualdade como fundamento de isonomia tributária, onde se entende que a constituição federal de 1988 não gravita na tributação “cega”, diferentemente assegura o constituinte de 88, direitos e garantias que buscam equilibrar a relação jurídica do Fisco para com o contribuinte, quando esse realiza o fato gerador descritivo na norma tributária, sendo, o planejamento tributário meio legal de redução de tributos.

Quanto ao objetivo atingido, evidencia-se a demonstração, quanto a atuação da autoridade administrativa, especialmente a do Conselho Administrativo de

²⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Tributário Nacional**, 5.ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p.178.

Recursos Fiscais (CARF), em desconsiderar o planejamento tributário, quando este não tiver a intenção além da de reduzir tributos. Nesse sentido o motivo extrafiscal, onde se entende pelo propósito comercial, seria em verdade uma tentativa de ampliação do parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional. Nesse sentido, foi demonstrado a ausência de legalidade do propósito comercial, não apenas por não ter passado pelo crivo do judiciário, como também não possuir elementos mínimos de norma jurídica, dessa forma o que se entendeu é que a autoridade administrativa, numa tendente usurpação de competência, legisla em causa própria, lançando o planejamento tributário a uma conseqüente banalização.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário** – São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Tributário Nacional**, 5. ed. São Paulo, Saraiva, 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172 .htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 103-23290**. Relator. Min. Aloysio José Percínio da Silva. Data da Sessão: 05/12/2007. Disponível em: <www.carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf > Acesso em: 12 set. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1101.000.841**. Relatora. Min. Edeli Pereira Bessa. Data da sessão: 6/12/2012. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf. Acesso: 15 set. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ cf1988>. Acesso em: 20 ago. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ cf1988>. Acesso em: 20 ago. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ cf1988>. Acesso em: 22 ago. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ cf1988>. Acesso em: 23 ago. 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**, 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

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

FOLLONI, André. **Planejamento Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**, São Paulo, Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**, São Paulo, Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, Editora Atlas, São Paulo, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2016.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Planejamento Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2016.

SCHOUERI Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**, São Paulo, Quartin Latin, 2010.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**, São Paulo, 1978.