

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

**O PROPÓSITO NEGOCIAL PARA A EFETIVAÇÃO DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

THAMIRIS GAROFALO LUCAS

SÃO PAULO

2014

THAMIRIS GAROFALO LUCAS

**O PROPÓSITO NEGOCIAL PARA A EFETIVAÇÃO DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Curso de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - COGEAE, como pré-requisito para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, orientada pelo Professor Mestre/Doutor Charles W. McNaughton.

SÃO PAULO

2014

AVALIAÇÃO _____

ASSINATURA DO ORIENTADOR _____

Dedico aos meus pais por toda confiança e empenho depositados, pelo exemplo de amor, companheirismo e compreensão, por dedicarem suas vidas para me proporcionarem educação de qualidade e uma profissão digna de respeito;
Ao meu amado noivo pelo apoio incondicional;
Aos meus filhotes Tutty (in memoriam) e Lili que indiretamente muito me incentivaram durante meus estudos e diretamente muito me amaram.
E a todos que compartilharam deste caminho e que de alguma forma o tornaram mais fácil de ser percorrido.

A Deus por estar presente em minha vida e tornar tudo possível.

O PROPÓSITO NEGOCIAL PARA A EFETIVAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Thamiris Garofalo Lucas

O presente trabalho pretende analisar a exigência do propósito comercial para a efetivação do planejamento tributário. Para isso analisaremos os conceitos de evasão e elisão fiscal, bem como a regra “antielisiva”. Analisaremos também julgados do CARF a fim de demonstrar a aplicação do propósito comercial como fundamento do planejamento tributário e nos casos de sua ausência, a necessidade de prova para desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte visando a redução da carga tributária. Ao final do trabalho, analisaremos situações concretas, nas quais o CARF se manifestou de maneira ilustre, seja mantendo o planejamento tributário, como desconsiderando-o.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Propósito Comercial.

THE BUSINESS PURPOSE FOR EFFECTIVE TAX PLANNING

Thamiris Garofalo Lucas

This work discusses the requirement of the business purpose for the realization of tax planning. For this we analyze the concepts of tax evasion and avoidance, as well as the rule “antiavoidance”. Analyze as this CARF judges to demonstrate the application of business purpose as the basis of tax planning and in case of his absence, the need for evidence to disregard the acts performed by the taxpayer in order to reduce the tax burden. At the end of the study, we analyze specific situations in which the CARF manifested illustrious way, is keeping the tax planning, or disregarding.

Keywords: Tax Planning. Business Purpose.

SUMÁRIO

1 A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	9
2 EVASÃO E ELISÃO FISCAL	11
2.1 Evasão fiscal	11
2.1.1 Conceito	11
2.2 Elisão fiscal	12
2.2.1 Conceito	12
2.3 Principais diferenças entre evasão e elisão fiscal	14
2.4 Da aplicação da regra antielisiva	14
2.4.1 Dos limites encontrados no ordenamento jurídico à aplicação da norma antielisiva	17
3 O PROPÓSITO NEGOCIAL PARA EFETIVAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	20
3.1 Conceito	20
3.2 Da problemática da interpretação econômica do direito	21
3.3 Requisitos necessários a comprovação de ausência do propósito negocial	24
3.4 Propósito negocial nas reestruturação societária	27
3.4.1 Incorporação às avessas	27
3.4.2 Transformação societária	29
3.4.3 Ágio na participação societária	32
4 ANÁLISE DE CASOS	34
4.1 Caso Grendene	34
4.2 Caso Kitchens	34
4.3 Caso Kiwi Boats	35
4.4 Caso Marcopolo	36
4.5 Caso Josapar	38
4.6 Caso Felipão e Ratinho	39
5 CONCLUSÕES	42
6 BIBLIOGRAFIA	43

1 A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Sistema Tributário Nacional é composto por 61 tributos, divididos entre taxas, impostos e contribuições, exigíveis pelos entes da federação. Essa quantidade exagerada de tributos é decorrente da complexa legislação tributária¹, afetando diretamente a capacidade econômica das empresas, principalmente as de grande porte.

No ano de 2013, a carga tributária registrou um novo recorde, atingindo 37,65% do PIB (Produto Interno Bruto), registrando alta de 0,53% quando comparado ao ano anterior, sendo o REFIS da Crise e o PEP do ICMS os grandes responsáveis pelo aumento registrado².

Ressalta-se que o Brasil possui a maior carga tributária do BRICs (Brasil, Rússia, China, Índia e África do Sul) alcançando mais de 37% do PIB, sendo que a média dos demais países integrantes é de 18,5%, ou seja, o Brasil possui mais que o dobro da carga tributária³.

É sabido que a diminuição da carga tributária é uma questão de vontade política, vontade esta que não está sendo manifestada pelos Estados e Municípios que não desejam perder parte de sua arrecadação.

Diante da elevada carga tributária brasileira e da dificuldade de se aprovar uma reforma tributária, as empresas estão investindo em planejamento tributário visando reduzir os custos com tributos e maximizar seus lucros.

A importância do planejamento tributário é justificada pela diminuição do valor a ser entregue ao Governo e pela maximização dos lucros das empresas, sendo nos dias de hoje

¹ A título de curiosidade, segundo o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário) caso a legislação tributária nacional fosse impressas em papel A4, teríamos um livro de 112 milhões de páginas.

² BECK, Martha. Carga Tributária bate recorde e chega a 37,65%, diz estudo. Jornal O Globo. Brasil, 28/01/2014. <http://oglobo.globo.com/economia/carga-tributaria-bate-recorde-chega-3765-do-pib-diz-estudo-11433593>. Acesso em 20/02/2014.

³ AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi. FERNANDES DO AMARAL, Letícia Mary. Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/ novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>. Acesso em 20/02/2014.

questão de sobrevivência empresarial a correta gestão das obrigações tributárias, devendo ser incorporado à cultura da empresa essa gestão.

O planejamento tributário possui tamanha importância que a Lei das Sociedades por Ações prevê a obrigatoriedade de sua realização pelo administrador da companhia⁴, sendo que em casos de omissão poderá ser proposta ação de perdas e danos por parte dos acionistas prejudicados.

Vale lembrar que o planejamento tributário só alcançará seus objetivos quando efetuado licitamente, ou seja, dentro dos limites autorizados por lei, evitando a aplicação de sanções e a configuração do crime de sonegação fiscal.

⁴ Art. 153, da Lei n. 6.404/1976.

2 EVASÃO E ELISÃO FISCAL

Para melhor compreensão do tema abordado, se faz necessário distinguirmos a evasão da elisão fiscal, bem como a possibilidade de desconstituição do negócio jurídico aplicando-se o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional com a possibilidade de se configurar o crime contra a ordem tributária.

2.1 Evasão fiscal

2.1.1 Conceito

A evasão fiscal consiste na utilização pelo contribuinte de meios ilícitos, antes ou depois da incidência do tributo, para furtar-se do pagamento ou diminuir o montante devido, caracterizando o crime contra a ordem tributária.

Para o Ilustre Professor Ricardo Lobo Torres, a evasão fiscal ocorre tão somente após a incidência do tributo:

“A evasão ilícita (tax evasion em inglês; Steuerhinterziehung em alemão) dá-se após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem que haja qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte. A palavra evasão, com sentido de ilícito fiscal, largamente empregada nos países de língua inglesa, entrou no Brasil pela obra de Sampaio Dória e foi adotada por grande parte da doutrina. Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos em livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida.”⁵

Giovani Hermínio Tomé conclui que:

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 1ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p.10

“Evasão é a conduta omissiva ou ativa do contribuinte que, dotado de má-fé, descumpre, total ou parcialmente, os deveres a ele inerentes na seara tributária. Essa conduta não pode ser atribuída a terceiros, ou seja, tem que ser realizada pelo próprio contribuinte ou por seu representante, não sendo necessária a comprovação dos motivos ou as causas de tal descumprimento. Porém, detectar se houve ou não dolo na realização da conduta é indispensável para determinar a ocorrência de crime tributário.”⁶

Sendo assim, a caracterização do crime contra a ordem tributária ocorre com a utilização intencional de procedimentos que violem a legislação tributária, cabendo ao Fisco, no exercício de sua prerrogativa fiscalizatória, impedir a ocorrência do ilícito.

2.2 Elisão fiscal

2.2.1 Conceito

Giovani Hermínio Tomé conceitua elisão fiscal como sendo:

“A conduta do contribuinte visando diminuir o ônus fiscal a ele imposto. É planejamento lícito, não indo de encontro a qualquer dos princípios constitucionais reguladores dos negócios jurídicos tributários, como o da livre concorrência, pois tem o condão de reduzir o impacto fiscal em virtude da prática de fato sujeito a tributação menos onerosa.”⁷

Sendo assim, o limite da elisão fiscal será encontrado na lei, portanto somente atos autorizados poderão ser empregados pelo contribuinte para reduzir a carga tributária.

A professora Regina Helena Costa partilha do mesmo entendimento, conforme vemos:

“A expressão elisão fiscal é preferencialmente utilizada para denominar procedimentos legítimos, permitidos ao contribuinte, no intuito de fazer reduzir o

⁶ TOMÉ, Giovani Hermínio. Planejamento Tributário: Um Estudo Pela Perspectiva Do Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo, 2011.165 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2011.

⁷ Idem.

ônus tributário, ou, ainda, significando a possibilidade de diferimento de obrigações fiscais. Visa, assim, à economia fiscal, mediante a utilização de alternativas lícitas, menos onerosa ao contribuinte, afinando-se à ideia de planejamento tributário.”⁸

Ressalta-se que a divergência na utilização do termo “elisão fiscal” ocorre pelo fato de boa parte da doutrina utilizá-la para o planejamento fiscal lícito, ou seja, somente serão utilizadas pelo contribuinte condutas que são permitidas pela lei, não admitindo abusos, pois neste caso estaríamos diante da evasão fiscal, daí a controvérsia na utilização do termo “antielisiva”, quando deveria ser “antievasiva”.

A elisão fiscal poderá assumir as seguintes formas:

“Elisão induzida pela lei: o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. São casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas (v.g., Zona Franca de Manaus).

Elisão por lacuna na lei: esta é a típica elisão fiscal, que encontra forte resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias. Como a Magna prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, a existência de lacuna nesta última possibilita ao contribuinte utilizar-se de eventuais “falhas legislativas” para obter economia de tributos. Em regra, o faz mediante a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica (redução do ônus tributário)⁹”

Visando evitar a utilização abusiva da elisão, foram editadas normas “antielisivas”, como a introduzida pelo artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a qual autoriza a Administração desconsiderar condutas dolosas, tipificadas como sonegação, fraude, conluio e simulação, conforme veremos a seguir.

⁸ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 1ª edição São Paulo: Saraiva, 2009. p 182.

⁹ MENDES MOREIRA, André. Elisão e Evasão Fiscal: Limites ao Planejamento Tributário. Disponível em: http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em 21/02/2014.

2.3 Principais diferenças entre evasão e elisão fiscal

Diante de todo exposto, fica nítida que a diferença entre os conceitos de evasão e elisão fiscal são quase imperceptíveis, mas por algumas de suas características somos capazes de fazer tal distinção.

A primeira e mais importante distinção a ser feita se dá pela conduta do contribuinte, uma vez que a elisão fiscal está pautada na utilização de meios lícitos, enquanto que na evasão são utilizados meios fraudulentos para se obter a economia almejada, configurando o crime contra a ordem tributária.

A segunda maneira de se distinguir evasão de elisão fiscal está no aspecto temporal da conduta, uma vez que a evasão fiscal ocorre, obrigatoriamente, após a ocorrência do evento tributável, enquanto que a elisão deverá ocorrer antes do evento tributário.

O aspecto econômico seria a terceira maneira de distinguir os institutos, caso o planejamento tributário fundamentado em uma estratégia jurídica que permita a economia tributária, estaremos diante da elisão fiscal. Na evasão fiscal não teremos uma fundamentação jurídica que permita a economia tributária.

Após listar as maneiras para distinguir evasão e elisão fiscal, podemos concluir que a utilização de apenas uma de suas características não permite a classificação da conduta do contribuinte com segurança, sendo necessário analisar todos os seus atos para enquadrá-la corretamente.

2.4 Da aplicação da regra antielisiva

A norma geral “antielisiva” foi inserida no ordenamento tributário nacional por meio da Lei Complementar n. 104/2001, o qual acrescentou ao artigo 116, do Código Tributário Nacional, o parágrafo único, que prevê:

“Art. 116 (...)”

Parágrafo Único – A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos por lei Ordinária”

Analisando o parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, verificamos que o legislador não criou definições do que seria abusivo, nem tampouco definiu regras para desconstituir o negócio jurídico, apenas se limitou a dizer que todo ato que dissimule o fato gerado do tributo ou elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconstituído.

Devido a redação prejudicada do artigo supracitado, desde sua inserção no ordenamento jurídico, muitos questionamentos surgiram quanto a constitucionalidade da norma por desrespeitar os princípios tributários, há ainda quem defenda ser inadequada a escolha da expressa “antielisiva”, conforme vemos:

“Dessarte, prestigiando a distinção que é da tradição do direito pátrio, parece-nos algo imprópria a expressão “norma geral antielisiva”, a designar a norma que visa impedir práticas ilícitas destinadas justamente a evitar a configuração da obrigação tributária principal. Melhor seria, então, falar-se em norma geral “antievasiva” ou “anti-simulação”¹⁰.

Ressalta-se que tentando evitar discussões acaloradas sobre a recepção do texto normativo em estudo, editaram a Medida Provisória 66/2002, a qual previa quais atos e negócios jurídicos poderiam ser desconsiderados pela autoridade administrativa, senão vejamos:

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

¹⁰ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 1º edição. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 183

§ 1º Para a desconsideração do negócio jurídico de ato ou negócio jurídico dever-se-à levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I – falta de propósito negocial; e

II – abuso de forma

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

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

A medida provisória em questão não foi convertida em lei, deixando de vigorar, porém com base neste disposto podemos encontrar a finalidade da norma “antielisiva”, a qual de maneira péssima, tenta evitar atos dissimulados que visem diminuir o valor do tributo a ser pago.

Com a edição da medida provisória 66/2002 criou a possibilidade da Administração Pública desconsiderar atos que gerassem economia de tributos, desde que ficasse comprovado a sonegação, a fraude, a simulação e ou conluio, caracterizadores da evasão fiscal, conforme segue:

a) Sonegação: consiste na omissão de fatos que ocasionem a redução do valor do tributo a ser pago.

b) Fraude: é a utilização de meios ardilosos para adulterar ou falsificar documentação para furtar-se do pagamento do tributo.

c) Simulação: pode ser absoluta ou relativa. Sempre será precedida de um acordo visando ocultar a violação de normas.

d) **Conluio:** é o acordo entre duas ou mais pessoas com o objetivo de praticar os atos de sonegação ou fraude.

Todos os institutos acima citados necessitam da má-fé, devendo esta ser comprovada para a Administração Pública aplicar a regra “antielisiva” do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, desconsiderando o negócio jurídico.

2.4.1 Dos limites encontrados no ordenamento jurídico à aplicação da norma antielisiva

No nosso ordenamento jurídico não encontramos nenhuma regulamentação para a elisão fiscal, as cláusulas existentes evitam a evasão fiscal, conforme demonstramos anteriormente.

A inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional não inovou nosso ordenamento jurídico, pois apenas ratificou normas já existentes, como bem observa Paulo de Barros Carvalho:

“O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra já existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão Heleno Tôrres, ao asseverar que a referida alteração tão só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados.¹¹”

E continua:

“O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p.346

para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.¹²”

A existência de uma norma geral “antielisiva” encontra diversos obstáculos em nosso ordenamento, principalmente pela nossa Constituição Federal, principalmente pela repartição das competências, bem como pelos princípios da legalidade, da tipicidade fechada e pela autonomia da vontade.

Repartição das competências tributárias permite que cada pessoa política atue no campo autorizado pela Carta Magna, sendo assim, este poderá atuar apenas nos limites previstos, caso o fato seja atípico, sem qualquer previsão, não há que se falar em consequências.

Além da repartição das competências, iremos encontrar óbice nos princípios tributários da legalidade e da tipicidade fechada, já que somente é autorizado a Administração Pública exigir aquilo que possuir previsão legal, não sendo permitido utilizar-se de meios ardilosos para exigir obrigação não prevista em lei.

Pelo exposto, nas palavras de Giovani Hermínio Tomé, o planejamento tributário eficaz, é aquele que:

“Resulta do não enquadramento dos fatos realizados pelo particular às hipotéticas previsões normativas. Ou seja, não há que se falar em ilegalidade nas hipóteses em que o particular, no pleno gozo de sua liberdade de escolha, opte por realizar condutas que desencadeiem incidências tributárias menos gravosas ou se quer acarretem incidência.¹³”

Também encontraremos na Carta Magna o princípio da autonomia da vontade, o qual seria relativizado, conforme entendimento do Professor Heleno Taveira Torres:

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p 347.

¹³ TOMÉ, Giovani Hermínio. Planejamento Tributário: Um Estudo Pela Perspectiva Do Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo, 2011.165 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2011.

“Desse modo, sendo o princípio de autonomia privada plenamente reconhecido pelo ordenamento, enquanto permissão para a criação de negócios jurídicos válidos, desde que os contribuintes, com a finalidade de evitarem algum efeito de incidência tributária, constituam atos ou negócios lícitos na aparência, mas desprovidos de ‘causa’, simulados ou com fraude à lei, a liberdade que o ‘permitido’ outorgava a esses sujeitos, ela há de sofrer a relativização dos seus efeitos, justificando-se, assim, a aplicação de uma norma geral antielusiva, porquanto se tenha configurado um ilícito atípico no caso concreto.”¹⁴

Diante de todo exposto, resta clara a inviabilidade de se manter uma norma “antielusiva” em nosso ordenamento, pois esta irá contrariar preceitos fundamentais de nossa Carta Magna.

¹⁴ TORRÊS, Heleno Taveira. Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 198.

3 O PROPÓSITO NEGOCIAL PARA EFETIVAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em qualquer situação que se discuta os limites do planejamento tributário, a ideia do propósito negocial ressurge, mas afinal, o que é o propósito negocial? Qual a sua importância para o planejamento tributário?

Adiante, dissertaremos sobre o propósito negocial e sua importância para a efetivação do planejamento tributário, bem como as regras para a comprovação de sua ausência.

3.1 Conceito

A Medida Provisória 66/2002, conforme vimos, tentou conceituar o que seria propósito negocial, utilizando-se os seguintes termos:

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

(...)

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

Como visto, a Medida Provisória não alcançou seu objetivo, pois apenas se limitou a informar que a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, não possuiria propósito negocial, o que é uma inverdade.

O simples fato dos envolvidos em um negócio jurídico optarem pela forma mais complexa ou mais onerosa não indica ausência de propósito negocial, já que inexistem critérios capazes de analisarmos para concluirmos pela sua ausência.

Mas afinal, o que é o propósito negocial?

A teoria do propósito negocial teve origem nos Estados Unidos, durante a realização de reestruturações societárias, cuja fundamentação era baseada na concordância com os preceitos legais, não sendo estas suficientes para embasar uma economia tributária.

A ideia do propósito negocial leva em consideração que as sociedades empresárias visam apenas os lucros. Como nenhuma sociedade empresária possui a redução da carga tributária como objeto em seu contrato social, a prática de qualquer ato que resultem apenas na redução do tributo seria carente de propósito negocial.

Nosso ordenamento não permite a interpretação do fato tributável pela vertente econômica, pois somente é autorizado tributar aquilo que o legislador escolheu como fato tributável.

Essa teoria vem ganhando força no Brasil, sendo defendida por alguns doutrinadores, os quais acreditam que um negócio jurídico visando economia tributária, também deverá apresentar fundamentação financeira, comercial e administrativa.

Diante do exposto, podemos conceituar propósito negocial como: “motivos de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifiquem a adoção dos negócios jurídicos pelo contribuinte, evidenciando que sua prática não apresenta a exclusiva finalidade de redução da carga tributária.¹⁵”

3.2 Da problemática da interpretação econômica do direito

A interpretação econômica do direito consiste em dar a lei interpretação de acordo com a consequência econômica do negócio celebrado pelo contribuinte, ou seja, caso o

¹⁵ TOMÉ, Giovani Hermínio. Planejamento Tributário: Um Estudo Pela Perspectiva Do Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo, 2011.165 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2011.

negócio celebrado seja atípico, mas produza os mesmos efeitos do negócio típico sujeito a tributação, aquele será tributado como tal, utilizando-se a analogia.

Como é sabido, nosso ordenamento não permite a tributação por analogia, conforme dispões o artigo 108, § 1º, do Código Tributário Nacional¹⁶.

Nas palavras do Ilustre Edmar Oliveira Andrade Filho:

“De um ponto de vista funcional, a denominada “interpretação econômica” presta-se a pelo menos dois propósitos. Em primeiro lugar, é uma forma de repressão às práticas elisivas na medida em que é utilizada nos casos em que há manipulação das escolhas das formas jurídicas. Em segundo lugar, serve de apoio à tributação com base em analogia.¹⁷”

Portanto, podemos concluir que a chamada “interpretação econômica” nada mais é do que uma tentativa de se tributar com base na analogia, indo contra o princípio da tipicidade cerrada e o da segurança jurídica, alicerces do nosso ordenamento jurídico.

O Professor Heleno Tôrres compartilha do entendimento, *in verbis*:

“Numa ceara tão ciosa das garantias de segurança jurídica e certeza do direito aplicável, a interpretação econômica do direito tributário serviu unicamente para enfraquecer a legalidade material (princípio da tipicidade), e restituir à Administração os típicos instrumentos de uma relação de poder, os quais lhe foram subtraídos quando se instaurou nas sociedades o liberalismo e o conceito de Estado Democrático de Direito, por meio de constituições democráticas e republicanas. Flexibilizava-se a legalidade em direção aos interesses do Estado, tal como propugnado pelos defensores do primado da *causa impositionis*¹⁸”

Para Sarah Amarante de Mendonça Cohen:

¹⁶ Art. 108. (...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

¹⁷ P. 206.

¹⁸ TORRÊS, Heleno Taveira. Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.p 210.

“A adoção da interpretação econômica do Direito Tributário – em um retorno à Idade Média – despreza todo o pedregoso caminho histórico de construção do consentimento do imposto e, ao flexibilizar o tipo e a própria legalidade, põe em cheque a concepção da relação tributária como decorrente da lei, fragilizando a própria noção de democracia, entendida de forma clássica.”¹⁹

A teoria da interpretação econômica do direito nasceu na Europa, mais precisamente na Alemanha e consistia no fato do aplicador do direito ter de se apegar à realidade econômica que a norma exteriorizava. Os italianos desenvolveram teoria semelhante, denominada “interpretação funcional”.

Almicar de Araújo Falcão, um dos primeiros defensores no Brasil da teoria da interpretação econômica do direito, afirmava que:

“Para admitir-se o emprego do chamado método da interpretação econômica, é preciso que se esteja em presença de uma evasão tributária em sentido estrito, ou seja, da adoção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para a consecução do resultado econômico que se tenha em vista concretizar.”²⁰

Os maiores críticos desta teoria defendem que a interpretação econômica do direito tributário implica claro desrespeito ao Carta Magna, pois fere além da repartição das competências, os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, pilares importantes para o Direito Tributário.

No nosso entendimento, a teoria de interpretação econômica do Direito Tributário não deve prosperar, já que o Direito é uma ciência, este somente poderá ser interpretado utilizando-se o corte jurídico, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“Os fatos, assim como toda construção de linguagem, podem ser observados como jurídicos, econômicos, antropológicos, históricos, políticos, contábeis, etc.;

¹⁹ MENDONÇA COHEN, Sarah Amarante. A interpretação econômica do direito tributário e a flexibilização do princípio da legalidade: um risco à democracia. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3119.pdf>. Acesso em 10/03/2014.

²⁰ FALCÃO, Almicar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 33.

tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o critério jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação.²¹”

3.3 Requisitos necessários a comprovação de ausência do propósito negocial

No nosso entendimento, o propósito negocial em transações relacionadas ao planejamento tributário deve ter sua ausência comprovada pelo Fisco, evitando-se arbitrariedades tão comuns na esfera administrativa.

Para a desconsideração do planejamento tributário sob a alegação de ausência de propósito negocial, se faz necessária a análise de três elementos:

“a) o elemento temporal, já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;

b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinariedade. Disponível em: <http://ibet.provisorio.ws/o-absurdo-da-interpretacao-economica-do-fato-gerador-direito-e-sua-autonomia-o-paradoxo-da-interdisciplinariedade-por-paulo-de-barros-carvalho-a-memoria-de-alfredo-augusto-becker/>. Acesso em 06/03/2014.

c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.²²”

A seguir, citamos alguns julgados do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) desconsiderando o planejamento tributário, sob a alegação de ausência de propósito negocial.

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2006, 2007 BÔNUS DE SUBSCRIÇÃO. UTILIZAÇÃO DISTORCIDA. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA ARTIFICIAL. MULTA QUALIFICADA. DOLO. Não obstante uma serie de atos empreendidos aparentemente no sentido de promover reorganização societária, restou evidente que tiveram a intenção deliberada de majorar custo de investimento que logo em seguida seria alienado, tudo em consonância com acordo previamente celebrado entre as partes envolvidas. A emissão dos bônus de subscrição serviu especificamente para majorar o valor das ações que seriam alienadas logo na seqüência, distorcendo a sua utilização, vez que em nenhum momento restou demonstrada a intenção de se angariar investimentos para a capitalização da empresa, ou mesmo de se admitir o ingresso de um novo sócio. Atos sucessivos de compra e venda de participações entre sócios, inclusive com valores artificiais, celebração de pacto anterior entre envolvidos prevendo todas as etapas da operação e emissão de bônus de subscrição descontextualizada e sem fundamento caracterizam completa ausência de propósito negocial e conduta dolosa, o que autoriza a qualificação da multa de ofício. (Acórdão nº 1103-000957, Relator Hugo Correa Sotero, DJ 05/11/2013)”

“Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006 PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INOCORRÊNCIA. É imperiosa a análise das operações societárias realizadas em sequência para que se verifique a ocorrência ou não do fato gerador e a real intenção da contribuinte. A responsabilidade de cada empresa envolvida deve ser apurada quando configurada a hipótese de incidência tributária. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Em havendo pagamento, o prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador, conforme § 4º do art.150 do CTN. Já nos casos em que não constar pagamento, o prazo

²² PAULA, Daniel Giotti de. O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN – volume 1, ano 1. Brasília: PGFN, 2011.p.187

decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, conforme disposto no art. 173, inciso I do CTN. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - CRITÉRIOS. O que determina a incidência ou não de tributo para caracterização de planejamento tributário legítimo é a função a que se destina a operação dentro do empreendimento econômico (causa objetiva - propósito negocial), não bastando a existência do conteúdo formal do negócio jurídico, consubstanciado na declaração de vontade. As operações estruturadas em sequência, realizadas em curto prazo, constituem simulação relativa, cujo ato verdadeiro dissimulado foi a alienação das ações, que teve como único propósito evitar a incidência de ganho de capital. FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL - LUCRO NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. Restando comprovado o lucro na alienação de ações, é de se efetuar a sua tributação, a título de ganho de capital. INCIDÊNCIA DE JUROS PELA TAXA SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Jurisprudência pacificada deste Conselho Administrativo no sentido de afastar a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, devendo incidir somente sobre o valor do tributo devido. (Acórdão nº 1202-00176, Relator Geraldo Valentim Neto. DP 17.02.2014 “

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2008, 2009, 2010 Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO. RECOMPOSIÇÃO. NECESSIDADE. No lançamento de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro deve-se levar em conta o valor apurado pelo de contribuinte, de modo que a eventual existência de resultados negativos (prejuízo fiscal ou base negativa) deve ser considerada na determinação do saldo a tributar. MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA. Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA. Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios. MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema

Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.(Acórdão nº 1301-001220. Relator Wilson Fernandes Guimarães. DP 07.06.2013)”

Conforme vemos, o CARF utiliza-se dos elementos acima citados para desconsiderar o planejamento tributário, devendo essa ausência estar comprovadamente presente nos autos.

3.4 Propósito negocial nas reestruturação societária

3.4.1 Incorporação às avessas

Na incorporação às avessas estamos diante da possibilidade da empresa controlada incorporar a empresa controladora, caracterizando uma incorporação atípica, já que uma empresa deficitária absorve a empresa lucrativa por incorporação.

Tal conduta não possui nenhuma proibição em nosso ordenamento jurídico, existindo farta jurisprudência do Conselho dos Contribuintes reconhecendo este tipo de operação.

Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho:

“Não existe regra ou princípio que vede a absorção de uma vida deficitária por uma lucrativa, este fato é corriqueiro nas sociedades sobre controle comum. Nem mesmo o fato de haver a aquisição de controle com fim específico de realizar a incorporação e obter a economia tributária pode macular a validade da operação, porque: a) o prejuízo fiscal – bem econômico a que visam as partes – tem valor econômico apreciável, já traduz verdadeira “moeda” para compensação posterior, e b) a operação de incorporação, nestas circunstâncias, é objeto de regras de bloqueio que visam a impedir o uso indiscriminado deste procedimento para fins elisivos. Portanto, se não é proibida a operação, se há um notório interesse econômico, e foram transpostas barreiras, das normas de bloqueio, não haveria razão para a contestação.”²³

²³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. 1ª edição. Saraiva: São Paulo, 2009. p. 255.

Em 2002, o Conselho de Contribuintes, em entendimento inédito, decidiu pela legalidade da incorporação às avessas, sob o argumento de que não havia qualquer proibição em nosso ordenamento jurídico, conforme vemos:

“INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. PENALIDADE - SUCESSÃO - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132)”. (Acórdão nº 103-21047. Rel. Cons. Paschoal Raucci, DJ de 28.11.2002).

Apesar dos esforços para reformar a decisão acima, esta foi mantida, admitindo-se que a empresa buscava além da economia tributária, tornar mais eficiente suas atividades:

“RECURSO DE OFÍCIO - Decisão de primeira instância pautada dentro das normais legais que regem a matéria e de conformidade com o que consta nos autos não merece qualquer reparo. Recurso de ofício a que se nega provimento. REAVALIAÇÃO DE BENS - ÁGIO EM INVESTIMENTO - INOBSERVÂNCIA - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - Uma vez não comprovada a ocorrência de ágio em investimento, motivado por suposta mais-valia de bens do ativo permanente de coligada, bem ainda, observado que quando da incorporação da investidora pela coligada esta última reavalia esses mesmos bens, sem contudo constituir a competente reserva de reavaliação, obriga-se a pessoa jurídica que tem os bens

reavaliados a realizar, no momento da reavaliação, a receita decorrente de tal aumento patrimonial. DEPRECIÇÃO - AMORTIZAÇÃO - DEDUTIBILIDADE - LUCRO REAL - Condiciona-se a dedutibilidade de depreciação ou de amortização à comprovação do encargo mediante a perfeita identificação na contabilidade dos bens e dos fatos que sofreram e sofrem tais eventos. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS - GLOSA DE PREJUÍZOS - IMPROCEDÊNCIA - A denominada “incorporação às avessas”, não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, mormente quando teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas. CSLL - DECORRÊNCIA - Tratando-se de exigência por irregularidade apontada no IRPJ, o decidido quanto ao principal deve nortear e ser estendido aos lançamentos reflexos.” (Acórdão nº 105-15822. Rel. Cons. Irineu Bianchi, Sessão de 02.08.2006)

Decisão semelhante foi tomada no caso Martins, como vemos:

“IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.” (Acórdão nº 107-07596. Rel. Cons. Luiz Martins Valero, Sessão de 14.04.2004)

Diante do explanado, resta evidenciada a legalidade da incorporação às avessas, tendo o próprio CARF consolidado entendimento neste sentido.

3.4.2 Transformação societária

Outra possibilidade de elisão tributária é a reorganização societária visando um regime tributário mais favorável, diminuindo a carga tributária.

Quanto a sua legalidade, opina Edmar Oliveira Andrade Filho:

“Vista a questão sob a perspectiva de sua legalidade, a operação é legítima. A legitimidade permanece mesmo nos casos em que a transformação tem finalidade exclusiva de obter o tratamento fiscal diferenciado, que é deferido às sociedades por ações. Essa legitimidade tem origem axiológica: ela visa corrigir um problema de falta de razoabilidade que a lei tributária contém ao estabelecer a odiosa discriminação. A transformação, nestes casos, constitui, portanto, de uma ação legítima defesa dos interesses particulares do sujeito passivo e dos interesses da justiça que deve permear toda ordem jurídica.”²⁴”

Porém, este não vem sendo o entendimento do CARF, conforme vemos:

“SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. CISÃO. A realização de operações, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar ilícitas vantagens fiscais, obriga a aplicação dos preceitos específicos da legislação de regência, para exigir o pagamento do crédito tributário devido. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CISÃO PARCIAL APÓS O FATO GERADOR. ATIVIDADES CONEXAS CONTINUADAS. CINDENDA. OBRIGAÇÕES SUBSIDIÁRIAS. A versão de parcela do patrimônio de uma empresa para outra nova sociedade, onde restou evidente dicotomia dos serviços conexos ofertados pelas sociedades intervenientes, impõe à cindida a responsabilidade pelas obrigações tributárias havidas até a data do ato sucessório; ou, de forma solidária, com fulcros no art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº. 1.598, de 26/12/1977. CISÃO PARCIAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. Na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações desta última nos termos dos arts. 233 da Lei nº. 6.404/76, 124 e 132 do CTN. CRÉDITO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. Não cabe o crédito de imposto escriturado no livro fiscal que não tenha respaldo em notas fiscais de aquisição. PRODUTOS USADOS. As disposições constantes do art. 67 e parágrafo único, do RIPI/1982, são relativas ao valor tributável de produtos usados e aplicam-se exclusivamente aos produtos submetidos à operação de industrialização de renovação ou recondicionamento. NULIDADES. Somente são nulos os atos com preterição do direito de defesa ou por incapacidade do agente. Recurso negado. (Acórdão nº 202-16434, Relator Gustavo Kellyr Alencar, DJ 06.07.2005)”

²⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. Saraiva: São Paulo, 2009.1ª edição. p. 258.

“IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. UTILIZAÇÃO DE ESTRUTURA DE AVIAMENTO DA EMPRESA CINDIDA PELA EMPRESA RESULTANTE DA CISÃO. INTUITO DE FRAUDE. DECADÊNCIA. Quando se comprova que a empresa resultante da cisão utilizou-se da estrutura de avião da empresa cindida, com intuito de não pagar os tributos decorrentes das atividades da empresa anterior, principalmente quando os sócios anteriores fazem parte da nova sociedade, caracteriza-se a infração de omissão de receitas e afasta-se a decadência por força do artigo 173 inciso I do CTN. MULTA DE OFÍCIO. Não é confiscatória a multa legalmente aplicada nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/96. JUROS MORATÓRIOS E MULTA. Se a Lei prevê a aplicação concomitante de multa e juros não se configura o "bis in idem". TAXA SELIC. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. Não pode ser questionada a inconstitucionalidade ou ilegalidade da Taxa de juros pela SELIC, em virtude de que sua aplicação se dá por expressa cominação legal e ao tribunal administrativo não cabe julgar seu questionamento que está adstrito ao Judiciário. PIS COFINS E CSLL DECORRENTES. Por se tratar de tributação reflexa cabe a mesma solução dada ao lançamento do IRPJ. Preliminares afastadas. Recurso voluntário negado.” (Acórdão nº 108-09293, Relator Margil Mourão Gil Nunes, DJ 25.04.2007)

“ESCRITURAÇÃO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Para que a escrituração faça prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados, necessário se faz a estrita observância das disposições legais e que os fatos estejam devidamente comprovados por documentos hábeis. Ausentes tais requisitos, não ocorre a inversão do ônus da prova de que trata o artigo 924 do RIR/99. Nesse caso, incumbe ao contribuinte comprovar na devida forma e com documentos idôneos todos os fatos escriturados. CISÃO EM QUE SE VERTERAM ATIVOS E PASSIVO PARA EMPRESA SEM EXISTÊNCIA DE FATO -. SIMULAÇÃO - É simulada a cisão que acusa a transferência de ativos e passivos para empresa cindenda, se presentes circunstâncias como quadro societário da cindenda incompatível com sua atividade ou capacidade financeira; desconhecimento das operações por parte dos sócios e mesmo de sua efetiva condição de sócio; falta de registro contábil e fiscal das operações com o estoque vertido; e documentos que demonstram que os recursos que circularam pelas contas bancárias abertas em nome da empresa cindenda foram utilizados no pagamento de fornecedores, funcionários e sócios da empresa cindida, dentre outros. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO - Sujeita-se à multa de ofício qualificada de 150% o contribuinte que, no propósito de expurgar de sua contabilidade estoques e dívidas inconsistentes, simula cisão pela qual os transfere para empresa inexistente de fato. DECORRÊNCIA. Versando sobre as mesmas ocorrências

fáticas, aplica-se aos lançamentos reflexos o que restar decidido no lançamento do IRPJ. IRPJ E CSLL - DEDUTIBILIDADE DE LANÇAMENTOS REFLEXOS - Os lançamentos reflexos de PIS e COFINS devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, posto que mantidos os lançamentos de ofício também para a CSLL, o PIS e a COFINS, pela estreita relação de causa e efeito do apurado e atuado no processo principal do IRPJ. Recurso Voluntário Provido em Parte.” (Acórdão nº 10809550, Relator Karem Jureidini Dias, DJ 04.03.2008.)

3.4.3 Ágio na participação societária

Com o advento da Lei nº 9.532/97, a amortização do ágio decorrente de operações societárias ficou condicionado ao fundamento econômico.

Pelos motivos expostos, diante da dificuldade de se comprovar os fundamentos econômicos, o Fisco vem desconsiderando este tipo de elisão fiscal, conforme vemos:

“(…) 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 comercial 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. (...)” (Acórdão nº 103-23.290. Rel. Cons. ALOYSIO JOSÉ PERCÍNEO DA SILVA, DJ de 08.05.2008)

“PF - EXERCÍCIO DE 2001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR - SIMULAÇÃO - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996). OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - A liberdade de auto-organização não

endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo. Recurso parcialmente provido.” (Acórdão nº 104-20749. Rel. Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, DJ de 15.06.2005).

4 ANÁLISE DE CASOS

4.1 Caso Grendene

No ano de 1981, os sócios da Grendene, tributada pelo lucro real, criaram 8 empresas optantes pelo lucro presumido com o objetivo de escoar a produção.

A operação funcionava da seguinte maneira: a empresa Grendene optante pela tributação sobre o lucro real vendia a preço de custo as mercadorias para as 8 empresas optantes pela tributação sobre o lucro presumido, as quais revendiam a produção com o preço de mercado.

O antigo Conselho de Contribuintes entendeu que existia simulação, uma vez que as 8 empresas não possuíam estrutura e funcionários que viabilizassem a operação. Conforme vemos:

“IRPJ-TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS-EVASÃO FISCAL. Há evasão fiscal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realizada, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido). Negado provimento ao recurso voluntário pelo voto de qualidade. (Acórdão nº 103-07260, Relator Renato Hasegawa Lousano, DJ 25.02.1986)”

A decisão posteriormente foi confirmada pelo TRF.

4.2 Caso Kitchens

Nesse caso, foi criada uma nova pessoa jurídica para prestação de serviços de projeto e montagem de produtos produzidos e comercializados por outra.

Ressalta-se que a nova empresa possuía os mesmos sócios, utilizava a mesma marca e logotipo, possuía sede no mesmo local da empresa já existente, utilizavam-se dos mesmos

funcionários, não havia rateio de despesas entre as empresas, a menor parte do lucro ficava para as empresas já existentes, as quais arcavam com os custos e tributos de ICMS e IPI, com a empresa nova ficava a maior parte dos lucros, sendo que esta arcava apenas com o ISS.

O CARF entendeu que apesar de existirem duas pessoas jurídicas distintas, essas formavam uma única empresa, havendo omissão de receitas, conforme vemos:

“PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Os elementos probatórios indicam, com firmeza, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, formam uma única empresa que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do produto por ela notoriamente fabricado e comercializado. IRPJ E OUTROS - OMISSÃO DE RECEITAS - Constatada, ainda que parcialmente, a falta de registro de receitas apuradas a partir de pedidos de compra e ou prestação de serviços, sem que a autuada conteste a veracidade dos referidos documentos, provado está a omissão de receitas que deve ser imputada à empresa considerada como um todo. CSLL E DEMAIS DECORRENTES - O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes. - PUBLICADO NO DOU Nº 66 DE 05/04/066, FLS. 31 A 34. (Acórdão nº 107-08326, Relator Luiz Martins Valero, DJ 09.11.2005)”

4.3 Caso Kiwi Boats

No caso em análise, houve o desmembramento da atividade empresarial em duas empresas distintas, da seguinte forma: a empresa fora inicialmente constituída por dois sócios no ano de 1994, sendo que em 1999 um dos sócios constituiu nova empresa com objeto social semelhante. No ano 2000, um dos sócios da empresa constituída no ano anterior se retirou da sociedade, a qual passou ter como objeto social a prestação de serviços.

A operação era feita da seguinte maneira: a empresa constituída no ano de 1994 faturava a venda dos cascos das embarcações, enquanto a empresa mais recente faturava os serviços de montagem.

O Fisco alegou simulação, porém por falta de provas de ausência de propósito negocial, o acórdão do CARF manteve o planejamento, conforme vemos:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2002 Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento. Recurso provido. Publicado no D.O.U. nº 57, de 25/03/2008.(Acórdão nº 103-23357, Relator Paulo Jacinto do Nascimento, DJ 23.01.2008)”.

4.4 Caso Marcopolo

No caso em análise, foram constituídas *offshores* em paraísos fiscais com o objetivo de adquirir produtos da empresa e revendê-los, bem como prestar serviços aos adquirentes que estavam no Brasil.

O Conselho dos Contribuintes decidiu haver omissão de receitas e conseqüentemente a simulação, conforme vemos:

“EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS – INEXISTÊNCIA. SIMULAÇÃO - As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificiosa operações de exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto. (Acórdão nº 105-11084, Relator Wilson Fernandes Guimarães. DJ 25/06/2008.)”

Mais tarde, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, analisando a mesma situação, porém de datas distintas, concluiu pela legitimidade do Planejamento Fiscal, por inexistir provas suficientes para atestar a simulação, conforme vemos:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. Quando os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos pelos destinatários finais dos produtos às controladas da contribuinte, não há que se falar em incidência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamento sem causa, posto que inexistente pagamento de valores por parte da autuada que ensejariam a retenção em fonte. OMISSÃO DE RECEITAS. ACUSAÇÃO DE OPERAÇÕES SIMULADAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. É do fisco o ônus da prova de que a contribuinte incorreu em omissão de receitas mediante simulação de operações envolvendo empresas situadas em paraísos fiscais. Diante da inexistência de provas, sequer indiretas de que os recursos saíram dessas empresas e ingressaram na autuada de alguma forma, a acusação fiscal não se sustenta. IRPJ E CSLL. OPERAÇÕES COM CONTROLADAS NO EXTERIOR. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. Inexistindo valores omitidos, haja vista que, em princípio a operações foram efetivamente realizadas e os valores envolvidos foram regularmente contabilizados, incabível tratar o subfaturamento em vendas a subsidiárias no exterior como receita omitidas. Verificada a observância da legislação de preços de transferência, resta ao fisco, nessas hipóteses auditar os

resultados tributáveis da controlada no exterior, à luz do art. 394 do RIR/99. Preliminares Rejeitadas. Recurso Voluntário Provido.(Acórdão 1402-00754, Relator Antonio José Praga de Souza. DJ 30.09.2011).”

4.5 Caso Josapar

Neste caso, foi realizada uma incorporação às avessas, onde uma empresa deficitária incorporou uma empresa superavitária.

Os atos foram desconsiderados sob a alegação de simulação, pois os atos societários mantiveram em destaque a empresa incorporada, mantendo esta por meio do CNPJ da incorporadora.

“INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. PENALIDADE - SUCESSÃO - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132). (Publicado no D.O.U. de 28/11/02). (Acórdão nº 103-21047, Relator Paschoal Raucchi. DJ 16.10.2002)”

Posteriormente, a decisão foi mantida pelo TRF.

4.6 Caso Felipão e Ratinho

No caso do técnico de futebol Felipão, o serviço era prestado por pessoa jurídica, contrariando o fato de que serviços personalíssimos somente podem ser prestados por pessoa física.

O Conselho entendeu que houve simulação, desconsiderando os atos praticados, exigindo o recolhimento do IRPF, compensando-se os tributos que foram recolhidos pela pessoa jurídica, conforme vemos:

“IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS - São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações. IRPF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA - Quando os rendimentos da pessoa física sujeitarem-se tão-somente ao regime de tributação na declaração de ajuste anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, por caracterizar-se lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início em 31 de dezembro do ano-calendário, tendo o Fisco cinco anos, a partir dessa data, para realizar o lançamento de ofício. SIMULAÇÃO - Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar incomprovada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, técnico de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional futebol. MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO - Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulado na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício. Recurso provido parcialmente.” (Acórdão nº 106-14244. Relator José Ribamar Barros Penha, DJ 20/10/2004)

No caso Ratinho, o apresentador também prestava serviços personalíssimos por intermédio de uma pessoa jurídica.

Os atos foram desconsiderados pelo Fisco, sendo exigido o recolhimento do IRPF, tendo sido prolatada a seguinte decisão:

“NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - APRESENTADOR/ANIMADOR DE PROGRAMAS DE RÁDIO E TELEVISÃO - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses. APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR - AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA - COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA - Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I, da

Lei n.º 9.430, de 1996, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de carácter punitivo o princípio de vedação ao confisco. Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido” (Acórdão n.º 104-21583, Relator Nelson Mallmann. DJ 24.05.2006).

5 CONCLUSÕES

Devido à alta carga tributária que as empresas estão sujeitas no Brasil, não resta outra alternativa senão procurar realizar um planejamento tributário.

Analisando o ordenamento jurídico, podemos concluir que a elisão tributária é atitude autorizada legalmente, podendo o contribuinte usufruir de lacunas na lei ou ser induzido por esta a reduzir a carga tributária, não podendo estes atos serem desconsiderados arbitrariamente pela Administração Tributária.

Apesar da nomenclatura “antielisiva”, as normas que autorizam a desconsideração de atos que visam a redução tributária possuem caráter “antievasivo”, pois preveem em seu corpo a desconstituição de atos praticados com simulação, fraude, dolo e conluio.

A exigência de um propósito negocial para efetivação do planejamento tributário é lícita, devendo a prova de sua ausência ser feita pelo Fisco, observando os elementos temporal, causal e econômico em conjunto, pois a análise de um único elemento não é suficiente para compreendermos as reais intenções do contribuinte.

Por meio das transcrições de julgados do CARF, podemos concluir que o planejamento tributário está sendo desconsiderado sem justificativas plausíveis, tendo o Fisco delegado a função de comprovação da existência do propósito negocial ao contribuinte, seja pela falta de conhecimento dos motivos que ensejaram o planejamento ou por considerar os motivos expostos insuficientes para motivarem a economia tributária, qualificando atos legítimos como simulação, fraude, dolo e conluio.

6 BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi. FERNANDES DO AMARAL, Letícia Mary. Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoCargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>. Acesso em 20/02/2014.

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

BECK, Martha. Carga Tributária bate recorde e chega a 37,65%, diz estudo. Jornal O Globo. Brasil, 28/01/2014. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/economia/carga-tributaria-bate-recorde-chega-3765-do-pib-diz-estudo-11433593>. Acesso em 20/02/2014.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional, 25 de outubro de 1966.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Medida Provisória nº 66/2002. Brasília: Congresso Nacional, 29 de agosto de 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinariedade. Disponível em: <http://ibet.provisorio.ws/o-absurdo-da-interpretacao-economica-do-fato-gerador-direito-e-sua-autonomia-o-paradoxo-da-interdisciplinariedade-por-paulo-de-barros-carvalho-a-memoria-de-alfredo-augusto-becker/>. Acesso em 06/03/2014.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009

FALCÃO, Almicar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 6º edição. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 33.

MENDES MOREIRA, André. Elisão e Evasão Fiscal: Limites ao Planejamento Tributário. Disponível em: http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em 21/02/2014.

MENDONÇA COHEN, Sarah Amarante. A interpretação econômica do direito tributário e a flexibilização do princípio da legalidade: um risco à democracia. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3119.pdf>. Acesso em 10/03/2014.

PAULA, Daniel Giotti de. O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN – volume 1, ano 1. Brasília: PGFN, 2011.p.187.

TOMÉ, Giovani Hermínio. Planejamento Tributário: Um Estudo Pela Perspectiva Do Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo, 2011.165 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2011.

TORRÊS, Heleno Taveira. Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003

TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 1º edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.