



**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ASPECTOS IMPORTANTES QUE
DEVEM SER OBSERVADOS E ANALISADOS AO REALIZAR UM
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL**

***TAX PLANNING: IMPORTANT ASPECTS TO BE OBSERVED AND
ANALYZED WHEN CARRYING OUT TAX PLANNING IN BRAZIL***

Ademar Ferreira Mota¹

Aírton Cavazzana²

Bruno Emerson Romão Pereira³

RESUMO

O presente artigo, longe de esgotar o tema, trata acerca da abusividade e da legitimidade do planejamento fiscal que, desde a introdução na lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2002, vem sendo frequentemente debatida pelos tribunais, doutrina e jurisprudência. Questiona-se quais os aspectos importantes que devem ser observados e analisados ao realizar um planejamento tributário no Brasil. Constitui-se por objetivo geral identificar os aspectos importantes que devem ser observados e analisados ao realizar um planejamento tributário. Tem por metodologia a revisão bibliográfica e pesquisa documental. Concluiu-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem assumido essencialmente uma postura desfavorável ao contribuinte em sua realização de planejamento fiscal e favorável a fazenda nacional em suas decisões.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento Tributário; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); Decisões.

ABSTRACT

This article, far from exhausting theme, deals with the abusiveness and legitimacy of fiscal planning, which has been debated by courts, doctrine and jurisprudence since the introduction in supplementary law no. 104 of January 10, 2002. It is questioned the important aspects that must be observed and analyzed when carrying out tax planning in Brazil. It is a general objective to identify the important aspects that must be observed and analyzed when carrying out tax planning. It has by methodology the bibliographical revision and

¹ Mestre em Direito Constitucional, ITE, 2016.

² Mestre em Educação, UNESP, 2011.

³ Graduando em Ciências Contábeis, UNITOLEDÓ, 2018.



documentary research. It was concluded that the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) has essentially assumed an unfavorable position to the taxpayer in carrying out fiscal planning and favorable to the national farm in its decisions.

KEY-WORDS: *Tax Planning; Administrative Council of Tax Appeals (CARF); Decisions.*

1 INTRODUÇÃO

Com o passar dos tempos, as evoluções tecnológicas e econômicas vêm exigindo cada vez mais de seus profissionais, assim como a minimização dos custos e despesas e consequentemente a maximização dos lucros, pois é este o objetivo de qualquer empresa que almeja conquistar novos mercados ou ampliar seus negócios.

Neste contexto que surge a figura do planejamento tributário como meio de dispor os negócios do contribuinte visando à economia de tributos, sempre respeitando os limites estabelecidos em lei.

A manobra tributária é a atividade pelo qual o sujeito passivo em sua relação jurídica tributária, procura sem se adentrar na evasão fiscal, organizar suas atividades econômicas e negociais de forma a buscar a menor carga tributária possível, portanto torna-se de extrema importância a escolha de um regime tributário adequado, pois fazendo o enquadramento fiscal correto, o empreendedor pode reduzir o valor dos impostos que precisam ser recolhidos pelo fisco, promovendo, assim, um impacto positivo no orçamento da sua empresa.

Longe de esgotar o tema, as conclusões deste artigo almejam contribuir para o debate acerca do assunto tão discutido atualmente desde a introdução na lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2002, introduzida no sistema tributário nacional no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. E é neste cenário que surgem grandes questionamentos acerca da abusividade e da legitimidade do planejamento fiscal, levando ao seguinte questionamento: Quais os aspectos importantes que devem ser observados e analisados ao realizar um planejamento tributário no Brasil?

Diante disto, o presente trabalho tem como objetivo geral identificar os aspectos importantes que devem ser observados e analisados ao realizar um planejamento tributário.

São objetivos específicos observar os limites do planejamento fiscal estabelecidos em lei, analisar quais posicionamentos a doutrina tem adotado em relação ao tema, comparar os



regimes tributários e suas particularidades em relação a menor carga tributária, bem como identificar características importantes que devem ser observadas ao realizar um planejamento tributário no Brasil.

Para isso, usou-se de metodologia a revisão bibliográfica, que abrange a bibliografia já publicada em relação ao tema de estudo, incluindo livros, documentação, revistas científicas, etc. e pesquisa documental, acórdãos emitidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre o período de 01 de janeiro de 2017 a 01 de janeiro de 2018.

Neste contexto, torna-se importante o presente trabalho para a sociedade em geral, pelo fato de que se aplicada de maneira eficaz, reduzirá os encargos tributário ao analisar possíveis cargas tributárias menores, conseqüentemente impactará no preço final dos produtos oferecidos à sociedade, que por sua vez, poderá pagar um valor menor para adquirir os produtos.

É de suma importância para os profissionais da contabilidade e os estudantes conhecerem de maneira mais detalhada o planejamento fiscal e seus limites, pois assim poderão determinar qual planejamento adotar a cada empresa de acordo com seu perfil, evitando, portanto, pagar mais impostos do que o necessário.

O trabalho como um todo, contribuirá significativamente com o aprendizado e crescimento profissional do acadêmico, pois ao se aprofundar e poder conhecer as formas de planejamento tributário, entende-se de maneira mais clara o sistema tributário brasileiro.

2 TRIBUTOS

De acordo com o art. 3º do CTN (1966, p. 1), “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, constituída em lei e cobrada mediante a atividade administrativa plenamente vinculada.”

Em suma, o tributo é prestação pecuniária, exigido de maneira compulsória, ou seja, em dinheiro obrigatório; “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, significa que o pagamento é em moeda ou algo equivalente à moeda; constituído por lei e cobrado por meio de lançamento, portanto, tributo não pode ser confundido com multa.



Quando se fala em tributos, pode se referir a ele como gênero, pois assim como a própria Constituição Federal (1988, p. 1) menciona em seu Art. 145 e o Código Tributário Nacional corrobora em seu Art. 5º “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria (teoria da tripartite).” Porém, Sabagg (2015, p. 64) explica que, defende a maioria da Doutrina a existência de cinco tributos, incluindo nesta lista os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, ratificando assim a existência da teoria pentapartida, onde tributo é gênero que comporta cinco espécies.

2.1 Planejamento tributário

Segundo Chiavenato (2004, p. 190) “O planejamento é um importante componente da vida organizacional, capaz de dar-lhe condições de rumo e continuidade em sua trajetória rumo ao sucesso.” Ou seja, o planejamento é um fator que contribui não só para iniciar algum feito, mas também para mantê-lo em constante funcionamento rumo ao progresso.

Latorraca (2000, p. 58), explica que, “Costuma-se denominar de planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.”

O planejamento tributário é um estudo feito preventivamente, com objetivo de encontrar uma alternativa menos onerosa que a empresa seleciona a partir das opções tributárias mais econômicas, visando assim obter a maior economia fiscal possível. Diante disto, a empresa poderá prever e melhor administrar os gastos destinados ao planejamento de tributos, bem como apreciar as alternativas de enquadramento tributárias mais econômicas pagas por ela. (LIMA; DUARTE, 2007, p. 9)

2.2 Elisão, evasão e elusão fiscal

Assim como ensina Fabretti e Fabretti (2003, p. 138), elisão se define como “A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei.” Portanto, quando se fala em elisão, pode-se dizer que é um procedimento lícito efetuado



antes da ocorrência do fato gerador que tem por objetivo evitar ou minimizar a carga fiscal mais penosa.

Já a evasão fiscal surge em decorrência da elevada carga tributária existente nos países, que segundo Huck (1997 apud BACIN et al, 2016, p. 1) caracteriza-se como qualquer ação ou omissão que tende a evitar, reduzir ou postergar o realização de uma obrigação tributária, neste caso, não importando a licitude.

Portanto, pode-se afirmar que na elisão, evita-se a prática do fato gerador, enquanto que na evasão o objetivo é ocultar a realização do fato gerador.

Outro termo mais recente utilizado pelos doutrinadores é a elusão fiscal, como explana Leles (2014, p. 34) “[...] o contribuinte utiliza uma conduta considerada lícita, adotando uma forma jurídica atípica, buscando evitar arditosamente o pagamento de um tributo, ou o seu valor bem menor que o que seria devido.”

Nas palavras de Godoi (2012, p. 120), elusão é:

[...] o comportamento pelo qual o contribuinte se utiliza de meios artificiosos e abusivos para, sob uma aparência de legalidade e ilicitude, buscar evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou buscar se colocar dentro do pressuposto de fato de um regime tributário mais benéfico, criado pela legislação para abarcar outras situações.

3 IMPACTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001

A lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu no sistema tributário nacional o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, o seguinte texto:

A autoridade administrativa pode 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.

De acordo com Estrella (2001, p. 1), criou-se no ordenamento jurídico tributário nacional a chamada “norma geral antielisão”, onde tal dispositivo vem gerando enormes controvérsias na doutrina e algumas especulações sobre seu implemento definitivo da interpretação econômica. Diante disto, este termo pode ser definido como a tentativa do legislador em se utilizar desta norma antielisiva com objetivo de reduzir a perda da arrecadação de tributos, causados pela prática do planejamento tributário, permitindo, portanto, o Fisco questionar essa prática.



As chamadas normas gerais antielisiva, antielusão ou também chamada de normas gerais antiabuso, segundo Godoi (2012, p. 118) constituem um conjunto de medidas legislativas ou de construções jurisprudenciais que tentam resolver a seguinte equação: combater com eficácia os planejamentos tributários abusivos, sem negar aos contribuintes as garantias do Estado de Direito, e sem ter que sobrecarregar a legislação tributária.

Denota-se que este dispositivo foi inserido de maneira genérica pelo CTN, permitindo a cada ente federativo a elaboração dos procedimentos a serem adotados, deixando, de acordo com Estrella (2001, p. 3), “[...] à doutrina elaborá-los e a jurisprudência aplicá-los.”

Diante disto, Perin (2003, p. 1) conclui que este dispositivo não se trata de uma norma antielisiva, para ele, trata-se de uma norma antidissimulação, que depende ainda de instituição de regulamentação através da lei ordinária, que, de acordo com Godoi (2012, p. 118) “[...] somente passará a gerar efeitos concretos depois que o Congresso Nacional definir, em lei ordinária, os procedimentos para sua aplicação.” Portanto, entende-se que este dispositivo é uma norma de eficácia limitada, pois ainda que não editada e transformada em lei ordinária, a administração poderá não aplicar tal dispositivo.

Se de um lado a doutrina majoritária enxergou no dispositivo uma norma sem traço inovador, que contempla apenas atos e negócios simulados, do outro, a doutrina minoritária defende a ideia de que este dispositivo seria uma autêntica norma geral antiabuso, com objetivo de combater o planejamento tributário, que apesar de não conterem simulação, se mostra eivado de abuso de direito ou praticado como fraude à lei tributária. (GODOI; FERRAZ, 2012, p. 361)

Portanto, de acordo com Godoi e Ferraz (2012, p. 361)

[...] no Brasil os limites do planejamento tributário são atualmente traçados pela jurisprudência com consequência dos contornos concretos do conceito de simulação, e não como consequência do alcance de institutos como a fraude à lei, o negócio indireto ou o abuso do direito.

Entretanto, assim como esclarece Moraes (2014, p. 58) “O que a norma antielisiva contida busca combater são os negócios elisivos atentatórios, ou seja, aqueles que utilizam uma estrutura jurídica aparente para disfarçar o real objetivo da operação, qual seja unicamente, a redução do custo tributário.” Portanto, olhando por este ponto de vista, conclui-se que esta norma visa evitar a utilização da forma jurídica que tenha a finalidade tão somente



esconder o fato real, ou seja, usar o planejamento com intuito de não pagar os impostos realmente devidos.

4 LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 Princípio da tipicidade ou reserva absoluta

“O princípio da tipicidade exige que a lei seja minuciosa ao descrever a hipótese de incidência do tributo, de modo a evitar o uso da analogia ou da discricionariedade, na atividade de interpretação das normas tributárias.” (SAKAMOTO; BASSOLI, 2005, p. 265), ou seja, para a autoridade fiscal de fato poder cobrar o tributo devido, esse princípio deixa claro que a lei tem que descrevê-lo de maneira clara e com antecedência, para que de fato o fisco possa cobrá-lo, atrelado assim com o princípio da legalidade, também conhecida como legalidade estrita, prevista no Art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988, onde está explícito que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei.”

4.2 Simulação e dissimulação

Simular basicamente é apresentar algo que não existe e dissimular significa esconder algo que existe. Deste modo, complementa Perin (2003, p. 1) que “Na simulação, encontramos um componente irreal que se esgota em si mesmo, visando o ato a ser apresentado ao mundo, enquanto que na dissimulação existe um componente irreal para ocultar um componente real, visando um ato a ser escondido.” Partindo deste ponto, entende-se que ambas possuem a mesma finalidade, porém na simulação, há o surgimento de algo que não existe, enquanto que na dissimulação, oculta-se a realidade, ou seja, a situação existente.

Bem explica Grego (2004, p. 408) que para ocorrer a incidência da norma que permite a autoridade administrativa desconsiderar os atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, são necessários o cumprimento de dois requisitos:

- a) que exista a definição legal desse fato gerador;
- b) que, materialmente, ele ocorra, embora tenha sido dissimulado.



Diante disto, o parágrafo único de artigo 116, estaria de acordo com o princípio da legalidade, pois a questão não seria criar um novo fato gerador e sim afastar o disfarce (dissimulação) para que de fato se descubra o fato gerador que efetivamente tenha ocorrido.

4.3 Propósito negocial

Com a aparição do propósito negocial, inserida no ordenamento jurídico pela medida provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, mesmo não sendo totalmente convertida em lei, o propósito continua sendo exigido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como indispensável para validade de atos ou negócios jurídicos, ou seja, tal lei previa que se os atos ou negócios jurídicos que visassem reduzir o valor do tributo ou de certa forma, evitar o seu pagamento, seriam possíveis de desconsideração. (QUINTINO; MACEI, 2016, p. 583)

Deste modo, Moraes (2014, p. 56) afirma que “[...] propósito negocial pode ser entendido como o conjunto de razões de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifique os atos ou negócios jurídicos que tenham apenas por consequência a diminuição da tributação.” Assim, o propósito deve estar ligado à finalidade empresarial da companhia, ou seja, ao seu objeto social, tornando sua ausência ou ocultação, motivo de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa.

4.4 Elisão fiscal

Em relação aos assuntos relacionados ao planejamento tributário, é de suma importância salientar que existe uma relação entre a substância e a forma. O próprio Código Civil Brasileiro (2002, p. 1) dispõe sobre essa diferença, onde diz o seguinte: “Art.167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.”

Conforme explana ESAF (2010, p. 22), “Analisar a legitimidade da elisão fiscal materializada no planejamento elaborado pelo contribuinte implica em validar a relação existente entre forma e substância, delineando as condições jurídicas acerca de existência, validade e eficácia dos atos e negócios jurídicos.”



Portanto, torna-se legítimo o planejamento tributário, caso cumprido os requisitos considerados pela jurisprudência e pelo CARF mencionados acima, ou seja: há necessidade de obedecer aos princípios estabelecidos em lei, como o da tipicidade fechada ou reserva absoluta e o da legalidade; quando o planejamento não for considerado simulado ou dissimulado; que haja de fato um propósito negocial, portanto que o ato ou negócio jurídico esteja de acordo com o objeto social da empresa e por fim, sua operação seja considerada elisiva, não adentrando no campo da evasão, onde esta manobra é considerada ilícita.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa foi realizada com base nos acórdãos emitidos pelo CARF entre o período de 01 de janeiro de 2017 a 01 de janeiro de 2018, com a palavra-chave: “Planejamento tributário”; foram encontrados quarenta e quatro (44) acórdãos (ementa + decisão), e desse total, apenas dez (10) foram tomados como base para análise, pois continham requisitos necessários e importantes que se relacionam ao tema do trabalho e preenchiam os critérios de escolha de amostragem estabelecidos antes da análise da coleta de amostras.

Todos os acórdãos se referem a recurso voluntário contra a fazenda nacional.

No acórdão nº 3301-004.132 é analisado sobre a matéria de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e sob o argumento de que havia comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude perpetrada em conluio entre as partes envolvidas, e diante disso, ser aplicada multa qualificada determinada pelo § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. Posto isso, a decisão foi de que, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

No acórdão nº 1401-002.070 é analisado sobre a matéria de auto de infração relativo à alienação de investimento avaliado pelo patrimônio líquido cujo ganho de capital não foi tributado, ou seja, de omissão de receitas de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), e sob os argumentos de que a jurisprudência reiterava que para caracterização da simulação era indispensável que o ato não pudesse ser realizado por vedação legal, bem como que os objetivos visados com a prática não interfeririam na qualificação jurídica do ato; a decisão foi



que, acordam os membros do colegiado, preliminarmente, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no que tange à alegação de decadência do lançamento da glosa das despesas com ágio consideradas não comprovadas.

No acórdão nº1302-002.096 é analisado sobre a matéria de normas gerais de direito tributário, e sob os argumentos de falta de propósito negocial, pelo fato de a sociedade ter perdurado por breve lapso de tempo não descaracteriza o propósito negocial do empreendimento, sendo indispensável analisar se há outros elementos que justifiquem a constituição da sociedade e desconsideração da personalidade jurídica; a decisão foi que, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e de decadência suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

No acórdão nº3402-004.374 é analisado sobre a matéria referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e sob o argumento de que houve planejamento tributário ilícito, ausência de propósito negocial e simulação comprovado nos autos, por meio do conjunto probatório trazido pela fiscalização, que a realidade fática observada é diferente da jurídica, concluindo a ideia de que as operações realizadas entre as empresas interdependentes não tiveram propósito negocial e visaram unicamente uma redução substancial no pagamento das contribuições sociais incidentes na sistemática monofásica, caracterizando-se como um planejamento tributário ilícito; a decisão foi que, acordam os membros do colegiado por maioria de votos, rejeitar a conversão do julgamento em diligência proposta no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário.

No acórdão nº1402-002.490 é analisado sobre a matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e sob o argumento de que são insubsistentes os argumentos veiculados pela contribuinte pela alteração de critério jurídico (146, CTN) a prejudicar o exercício da ampla defesa e contraditório, a emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva, esse planejamento houve nulidade, oponibilidade ao fisco, abuso do direito, falta de propósito negocial, indedutibilidade e compensação prejuízo fiscal; a decisão foi que, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de



nulidade e de decadência. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito à dedução do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL sem aplicação do limite legal.

No acórdão nº2201-003.808 é analisado sobre a matéria referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e sob os argumentos de decadência, lançamento por homologação, fraude, dolo e simulação; a decisão foi que, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores correspondentes ao vale-transporte.

No acórdão nº2201-003.809 é analisado sobre a matéria referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e sob o argumento de falta de fundamentação, falta de comprovação, decadência, lançamento por homologação, fraude, dolo ou simulação; a decisão foi que, acórdão os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores correspondentes ao vale-transporte.

No acórdão nº1402-002.513 é analisado sobre a matéria referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e sob o argumento de que a emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito comercial, de modo que o exercício do direito seja regular, ou seja, planejamento tributário, oponibilidade ao fisco, abuso do direito e propósito comercial e indedutibilidade; a decisão foi que, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso do responsável solidário. E por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e a arguição de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica para reduzir a multa ao percentual de 75%.

No acórdão nº1302-002.126 é analisado sobre a matéria referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e sob o argumento de que os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. Bem como, nota-se



que tal regra não está presente em nenhum outro dispositivo legal de nosso sistema jurídico, seja nacional ou federal. Neste tom, registra-se, nenhuma norma pátria veda que a realização de negócios tenha por finalidade a redução da carga tributária de forma lícita. É o que se observa no §3º, art. 2º da Lei das S.A., o qual dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades (empresa veículo), ou seja, planejamento tributário, propósito negocial, empresa veículo, glosa de despesa de ágio, requisitos de registro e amortização do ágio; a decisão foi que, acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por maioria, em dar provimento aos recursos voluntários do sujeito passivo principal e responsável solidário, nos termos do voto do relator.

No acórdão nº1302-002.071 é analisado sobre a matéria: Simples Nacional e sob o argumento de que o abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados, ou seja, simples federal, exclusão, fracionamento de atividades, utilização de interpostas pessoas na constituição e funcionamento de pessoa jurídica, abuso de forma, ausência de autonomia operacional e patrimonial, administração única e atípica, prevalência da substância sobre a forma e desconsideração de negócios jurídicos simulados; a decisão foi que, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Em virtude dos fatos mencionados, conclui-se que no período de 01 de janeiro de 2017 à 01 de janeiro de 2018, o CARF tem adotado uma postura em negar provimento, com exceção ao penúltimo acórdão, que rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado, ou seja, está tomando como base essencialmente requisitos como: propósito negocial, evasão fiscal, fraude, prevalência da substância sobre a forma e desconsideração de negócios jurídicos simulados para desconsiderar a personalidade jurídica das empresas e assim, afetar sua verdadeira realidade, assumindo uma postura desfavorável ao contribuinte em sua realização



de planejamento fiscal e favorável a fazenda nacional mesmo as empresas realizando seu planejamento tributário.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa iniciou-se com o seguinte problema de pesquisa: Quais os aspectos importantes que devem ser observados e analisados ao realizar um planejamento tributário no Brasil? E diante disso, foi descoberto mediante a revisão bibliográfica e documental, que a doutrina e a jurisprudência são um pouco controversa quando o assunto trata de planejamento tributário, levando a uma pesquisa mais exploratória pelas decisões que o CARF vem tomando nos últimos anos através da descrição e análise de dados.

Chegou-se a conclusão, respondendo ao questionamento inicial, de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem utilizado como critério para determinar se uma manobra fiscal é lícita ou não, alguns requisitos como: observância do princípio da legalidade; se houve simulação, dissimulação ou fraude e se a manobra societária efetuada pela empresa de fato houve propósito negocial, ou seja, se há substância fática; se sua operação é considerada elisiva, portanto, não se adentrando no campo da evasão fiscal, onde esta manobra é considerada ilícita. Tomando como base essencialmente esses requisitos, os CARF têm assumido uma postura desfavorável ao contribuinte em sua realização de planejamento fiscal e favorável a fazenda nacional, desconsiderando a personalidade jurídica das empresas e assim, afetando sua verdadeira realidade.

REFERÊNCIAS

BACIN, Maiara et. al. Planejamento tributário aplicado em um supermercado no Município de Santiago, Rio Grande Do Sul, Brasil. In: Forum internacional de Conecta PPGA, Santa Maria -RS, 2., 2016. **Anais...** Santa Maria – RS, 2016. Disponível em: <<https://even3.azureedge.net/anais/62420.pdf>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 04 mar. 2018.



BRASIL. **Lei complementar nº 104, de janeiro de 2001.** Altera dispositivos da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966- código tributário nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de janeiro de 2002.** Institui o código civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 27 abr. 2018.

BRASIL. **Medida provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/ab695613057d1fbd032569d6006c3b32/a5c27f85cddd317203256c2800444c4b?OpenDocument>>. Acesso em: 30 mar. 2018.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos.** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CTN. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 27 fev. 2018.

ESAF. **Legitimidade do planejamento tributário:** critérios. Disponível em: <[file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Legitimidade%20do%20Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20Crit%C3%A9rios%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Legitimidade%20do%20Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20Crit%C3%A9rios%20(1).pdf)>. Acesso em: 27 abr. 2018.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos- artigo 166, parágrafo único, do CTN. **Revista Jurídica virtual** - Brasília, v. 3, n. 30, nov. 2001. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/viewFile/906/892>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

FABRETTI, Láudio C.; FABRETTI, Dilene R. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GODOI, Marciano S; FERRAZ, Andréa K. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista de direito GV.** São Paulo, p. 359-380, jan-jun 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v8n1/v8n1a14>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

GODOI, Marciano Seabra. Estudo corporativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de informação legislativa,** Brasília, ano 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496926/RIL194.pdf?sequence=1#page=118>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

GREGO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** São Paulo: Dialética, 2004.

LATORROCA, Nilton. **Direito tributário:** impostos de renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.



LELES, Larissa de Queiroz. **A legitimidade do planejamento tributário ante a ausência de um propósito negocial.** 2014. 63 f. Monografia (Especialização em direito tributário e finanças públicas) – Curso de pós-graduação *latu sensu* em direito tributário do instituto brasiliense de direito público - IDP. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1625/Monografia_Larissa%20de%20Queiroz%20Leles.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 26 abr. 2018.

LIMA, Francineide B.; DUARTE, Ana Maria P. Planejamento empresarial de estratégia competitiva. **Qualitas Revista eletrônica**, Paraíba, v. 6, n. 1, 2007. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/106/75>>. Acesso em 25 abr. 2018.

MORAES, Ricardo Lopes. O propósito negocial como elemento essencial para o planejamento tributário na era da sustentabilidade. **Arel Faar**, Ariquemes, RO, v. 2, n. 2, p. 41-68, mai. 2014. Disponível em: <<http://www.faar.edu.br/portal/revistas/ojs/index.php/arel-faar/article/view/131/101>>. Acesso em: 14 abr. 2018.

PERIN, Carlos Alexandre. **Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira. Parágrafo único do ar. 166 do código tributário nacional.** Artigo federal- 2003/ 0438. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=108860&printpage=_>. Acesso em: 16 mar. 2018

QUINTINO, Jessica P.; MACEI, Demetrius N. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista jurídica da prudência**. Brasília, v. 17, n. 133, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/viewFile/1173/1120>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

SABAGG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário essencial**. 3. ed. São Paulo: Método, 2015.

SAKAMOTO, Priscila Y.; BASSOLI, Marlene k.. Os limites constitucionais ao planejamento tributário. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 9, p. 253-271, 2005. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4045/3589>>. Acesso em: 23 mar. 2018.