

A UTILIZAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) COMO CRITÉRIO DE VALIDADE DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

THE USE OF THE BUSINESS PURPOSE THEORY BY CARF AS A CRITERION FOR THE VALIDITY OF TAX PLANNING

GIOVANNA BALDAN

Graduada em Direito na Pontifícia Universidade Católica de Campinas – PUCAMP.
Organizadora do e-book "Prática Jurídica em Direitos Humanos: Estudos de Casos".
Advogada na área de Direito Previdenciário e Tributário.
gvnbaldan@gmail.com

CARLOS OTÁVIO FERREIRA DE ALMEIDA

Pós-doutor em Direito e Novas tecnologias (MICHHR – Itália). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Mestre em Direito Público pela UERJ.
Master of Law in Taxation pela *University of Florida (EUA)*. Pesquisador visitante na Universidade de Viena (Áustria). Professor e Coordenador do LL. M. em Direito Tributário da PUC-Campinas. Professor do Mestrado em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito tributário (IBDT). Professor da Pós-graduação em Análise Econômica do Direito Tributário da UNICAMP. Oficial da reserva da Marinha do Brasil formado pela Escola Naval. Assessor Científico da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP). Autor de livros e artigos sobre temas afetos à tributação, política fiscal e finanças públicas.
cofa@ibdt.org.br

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar a utilização da Teoria do Propósito Negocial (business purpose test) como critério de validade de planejamentos tributários, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Trata-se de tema recorrente, em constante evolução, que promove discussões complexas na ordem tributária. A partir da exposição de julgados administrativos, serão analisados os principais desdobramentos da utilização da Teoria do Propósito Negocial visando a conferir um mínimo de segurança aos contribuintes ante a sistematização do atual cenário sobre planejamento tributário no Brasil.

Palavras-chaves: propósito negocial; planejamento tributário; abuso de direito; CARF.

Abstract: The objective of this work is to analyze, through articles, texts, jurisprudential and doctrinal research, the use of the Theory of Business Purpose by the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) as a certificate of validity of tax planning. This is a recurring theme, in constant evolution, which involves complex and inexhaustible discussions in the tax order. Based on the exposition of administrative judgments, the reflections of the use of the business purpose by the Council will be analyzed, as well as its effects, in order to systematize the current scenario of the debate on tax planning in Brazil.

Keywords: business purpose test; tax planning; abuse of law; CARF.

Sumário: 1. Introdução - 2. Evolução das decisões administrativas sobre a utilização do propósito negocial - 3. A origem da Teoria do Propósito Negocial - 4. Análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - 5. Conclusão - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A discussão acerca dos limites do exercício da liberdade de planejar dos contribuintes através da adoção de estratégias com vistas à maior economia fiscal, e consequente diminuição da arrecadação de receitas pelo Estado, é um tema bastante complexo, que divide opiniões na ordem tributária.

Nosso ordenamento jurídico prevê o direito à liberdade de auto-organização, possibilitando que indivíduos, através de atos juridicamente válidos, possam organizar seus negócios com maior eficiência econômica. A busca pela redução de despesas, sobretudo no âmbito fiscal, é reforçada pela alta competitividade do mercado, tornando-se mandamento de eficiência e economicidade aos agentes de mercado.

Em que pese a busca por maior eficiência econômica não ser objeto de censura, a realidade se divide entre a atividade legítima de planejamento tributário e a utilização de estratégias abusivas ou imoderadas para fins de redução da carga tributária.

No entanto, a ausência de regulamentação específica e de critérios que possam, objetivamente, estabelecer balizas de legalidade a planejamentos tributários, dificulta a identificação dos limites ao exercício da liberdade de planejar de indivíduos e empresas.

Tais limites vão sendo traçados, a pouco e pouco, com base na doutrina e jurisprudência, o que divide opiniões entre defensores da plena e da restrita liberdade de planejamento. No cerne do debate também se encontram temas como interpretação de dispositivos constitucionais, exercício de direitos fundamentais, e atuação do Estado enquanto instituidor de normas jurídicas e executor de políticas fiscais.

Ao longo do tempo, houve relevante evolução na jurisprudência administrativa sobre o tema, de forma que a administração tributária, quando da análise de validade de um planejamento tributário, passou a levar em consideração não só aspectos formais, como a mera observância de formalidades legais; mas também o aspecto substancial, isto é, a motivação ou finalidade das operações efetuadas.

A partir de então, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), principal órgão de resolução de conflitos sobre o tema, passou a utilizar o *propósito negocial*, teoria originária da jurisprudência norte-americana, como ferramenta de identificação e combate a planejamentos abusivos. A utilização da Teoria do Propósito Negocial como condicionante de validade de planejamentos tributários é um tema bastante complexo, e diversos são os questionamentos sobre a sua aplicação.

A problemática deste tema, em síntese, consiste na utilização de uma teoria que não possui regulamentação específica no Brasil, dificultando a uniformidade da jurisprudência administrativa. Como consequência, atos e negócios jurídicos, ainda que juridicamente válidos, poderão ser desconsiderados, a depender das circunstâncias fáticas e jurídicas de cada caso, uma vez que o julgador vislumbre ausência de finalidade negocial na operação.

Ademais, a ausência de previsão expressa sobre o propósito negocial contribui para o subjetivismo e generalismo das decisões proferidas. Natural, portanto, encontrar divergências de entendimento sobre a referida teoria entre os próprios conselheiros fiscais.

A proposta do presente artigo reside em tão somente analisar, a partir da exposição de recentes julgados administrativos, a utilização da Teoria do Propósito Negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com objetivo de traçar balizas de segurança aos contribuintes em face do entendimento atual da corte administrativa em tela.

2. EVOLUÇÃO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS SOBRE A UTILIZAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A aplicação da Teoria do Propósito Negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não possui limites bem definidos, mas isso não impede, no entanto, que dela se lance mão. O CARF, em matéria de planejamento tributário, possui evidente atuação de destaque ao contribuir para a solução de casos concretos e o preenchimento de lacunas acerca do tema.

As discussões sobre a liberdade de planejar do contribuinte, na esfera judiciária, são mais escassas. Isso se justifica por que os debates e disputas que envolvem o tema possuem valores significativos, podendo alcançar, inclusive, bilhões de reais. Assim, a ação judicial torna-se por demais arriscada, considerando que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto houver disputa judicial, exige a concessão de tutela antecipada, medida liminar, ou a garantia integral do débito, nos termos do Artigo 151, incisos II e V, do Código Tributário Nacional.¹ Ademais, o Judiciário carece de especialidade por função, o que poderia resultar em decisões generalistas.

Portanto, inicialmente, o processo administrativo é mais atrativo e menos custoso ao contribuinte, em razão do acesso gratuito e da desnecessidade de tutela antecipada, medida liminar ou depósito do montante integral do débito para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Evidente, portanto, a relevância da atuação do CARF como órgão de discussões sobre planejamento tributário.

Na visão de Marco Aurélio Greco (2011, p. 135), as questões jurídicas enfrentadas pelos contribuintes em relação à sua liberdade de planejar podem ser interpretadas a partir da análise das fases da jurisprudência administrativa sobre o tema. Ressalta-se que as fases da jurisprudência administrativa não indicam um marco temporal ou lugar no tempo, sendo a sua classificação mais teórica do que cronológica.

A primeira fase da jurisprudência administrativa, quando o tribunal administrativo federal ainda se denominava Conselho de Contribuintes, recebeu forte influência da corrente doutrinária tradicional. O ponto central era a liberdade absoluta dos indivíduos,

¹ BRASIL. CTN, Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: II - o depósito do seu montante integral; V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

sendo os planejamentos tributários analisados sob a sua perspectiva meramente formal, com base na legalidade estrita e tipicidade cerrada,² cabendo ao aplicador do Direito a mera subsunção do fato à norma, salvo nas situações em que o contribuinte violasse alguma disposição normativa agindo com dolo, fraude ou simulação.

Para Greco (2011, p. 135-136), tamanha liberdade resultava da visão do tributo como autêntica agressão ao patrimônio individual, cabendo ao Direito Tributário a tarefa de escudar o cidadão contra uma invasão estatal, de modo que assim se poderia sintetizar o cerne dessa fase inicial:³

Legalidade levada ao último grau, daí falar-se em legalidade estrita. Não basta haver legalidade, é preciso que ela seja ‘estrita’. Adjetiva-se a legalidade para que a exigência tributária alcance a menor área possível, porque se o indivíduo está sendo agredido no seu patrimônio só aceitou ser agredido naquilo de que não pôde escapar; portanto, nesta fase, a legalidade tem de ser estrita. (GRECO, 2011, p. 136)

Como consequência, tem-se uma tipicidade cerrada, isto é, a utilização do sentido literal dos termos da lei, em um desenho absolutamente fechado das hipóteses legais, em que o direito de auto-organização do contribuinte era, praticamente, absoluto. Vejamos:

Se o Fisco só pode cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita, então tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto de lacuna. Assim, quando o contribuinte se conduzir dentro de uma área de lacuna poderá agir tranquilo, pois o Fisco nada poderá objetar. Portanto, a primeira fase deste debate pode ser resumida na defesa da liberdade absoluta do indivíduo; legalidade estrita; tipicidade cerrada; proibição de analogia e lacunas. (GRECO, 2011, p. 138)

Nesse contexto, a finalidade das operações efetuadas pelos contribuintes pouco importava ao Fisco, aplicando-se o axioma “tudo o que não é proibido, é permitido”. Os atos e negócios jurídicos realizados, desde que juridicamente válidos, isto é, desde que respeitassem a legislação tributária, eram reconhecidos pela Administração Fazendária independentemente de sua motivação, finalidade ou resultado pretendido.

Importa bem avaliar esta fixação no que se adjetiva por fechada ou cerrada na busca pela subsunção típica. Ora, os impostos descritos na Constituição Federal não apresentam limites rígidos, mas expressões fluidas que ensejam eventuais conflitos de competência. Para solucionar esta questão surge a lei complementar incumbida de *dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios* (Art. 146, I, CF). Não haveria sentido na previsão constitucional sob análise, se os impostos distribuídos tratassem de conceitos.

² ALMEIDA, Tipicidade cerrada enseja dúvidas...

³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 136

Estes, por serem rígidos, dispensariam o uso de lei complementar. O conflito resulta, justamente, da fluidez dos tipos.⁴

ROCHA (2021, p. 352) é incisivo ao sustentar a existência de uma patologia na teoria jurídica pátria ao confundir tipo e conceito, o que gera sérios problemas interpretativos ao ponto de impedir que o intérprete tenha condições de entender os textos legais que se valem de tipos em sua formulação.⁵

Dentre as diversas críticas apontadas por Marco Aurélio Greco à primeira fase de debates, destaca-se o caráter quase que absoluto ao direito de auto-organização do contribuinte, com base no texto constitucional, assegurando aos indivíduos o direito de praticar qualquer ato jurídico, desde que dentro dos limites legais. O autor defende que nenhum direito é absoluto, e que “não basta afirmar existir o direito de auto-organização, cumpre verificar se o seu exercício concreto atendeu às exigências que o condicionam” (GRECO, 2011, p. 188).

A busca desenfreada por economia fiscal, com a crescente realização de planejamentos abusivos,⁶ despertou maior interesse do fisco sobre o tema. Para combater as operações abusivas, doutrina e jurisprudência passaram a admitir outros conceitos além de dolo, fraude e simulação, buscando inspiração em experiências estrangeiras na criação de mecanismos de combate, como o propósito negocial, abuso de direito, abuso sobre formas e fraude à lei.

A partir de então, iniciou-se uma segunda fase de debates. Marco Aurélio Greco (2011, p. 200-201) defende que o Brasil, como um Estado Democrático de Direito, deveria interpretar e aplicar a legislação em compatibilidade entre os valores típicos do Estado de Direito, como a liberdade negativa, liberdade formal e proteção à propriedade; com os valores inerentes ao Estado Social, de igualdade, liberdade positiva e solidariedade. Afirma o autor que, no campo do planejamento tributário, cumpre analisá-lo não apenas sob a sua perspectiva formal, sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob a sua utilização concreta e resultados, à luz de valores como a igualdade, solidariedade social e justiça.

O apego excessivo ao formalismo e à interpretação literal - baseada em tipos e conceitos fechados- não encontra mais amparo legal no novo contexto. Valores como

⁴ Cf. L.E. Schoueri, *Direito tributário*, pp. 250, 254-255. O autor, baseado na obra de Hannfried Walter e Klaus Vogel (*Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar)*, 2ª revisão do comentário ao Art. 105 da Lei Fundamental), na de Vogel (*Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz – Über das ‘Anzapfen’ von ‘Steuerquellen’*). In *Steuer und Wirtschaft*, 48 (1), 1971), assim como na de Heinrich Wilhelm Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, v. I, parte geral. Munique: Beck, 1991), sustenta que a repartição de competências é mera opção do constituinte, que não estaria vinculado a questões de ordem lógica. Assim, impostos discriminados no texto constitucional não se amoldam a conceitos, mas a tipos. Por isso o constituinte não define as diversas circunstâncias dos impostos, mas apenas as descreve.

⁵ Para maior aprofundamento em tipos e conceitos, v. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda*, p. 251-253; LAVEZ, Raphael Asséf. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos indeterminados e cláusulas gerais. *Revista Direito Tributário Atual: RDTA*, São Paulo, n. 43, p. 354-381, jul./dez. 2019

⁶ Ressalta-se que para fins deste artigo, considera-se como planejamento abusivo aquele cuja única finalidade é a economia fiscal, independentemente de outras operações no âmbito tributário.

a liberdade negocial, a autonomia privada e a proteção à propriedade particular serão ponderados juntamente com outros valores igualmente importantes, como os princípios da capacidade contributiva, da solidariedade, da dignidade da pessoa humana, da boa-fé, da ética, da moral e da função social.

A partir de então, a Administração Fazendária, quando da análise do plano aplicativo-concreto de um planejamento tributário, altera seu rumo de conduta e passa a analisar não só o mero atendimento às exigências formais, mas também a finalidade negocial ou motivação extratributária da conduta do sujeito passivo.

O propósito negocial, teoria importada da jurisprudência norte-americana e até então desconhecida no ordenamento jurídico pátrio, passou a ser comumente utilizado pelas autoridades fiscais como ferramenta de identificação e combate a planejamentos abusivos.

O intervalo de tempo, a interdependência entre as partes envolvidas, a existência de nexos de causalidade entre as operações efetuadas e as atividades empresariais desempenhadas são alguns dos exemplos de situações que passaram a ser analisadas para fins de identificação ou rejeição da presença do propósito negocial.

Para Marcus Abraham (2011, p. 79-80), a evolução na postura do CARF quanto à aplicação dessa teoria foi “tímida”:

Percebemos uma tímida evolução na postura do Carf no que diz respeito à identificação do propósito negocial ou da prevalência da substância sobre a forma, mas sem, ainda, se conseguir aplicar expressamente a norma geral antielisiva. Isto se verifica a partir de 2004, quando aquele órgão julgador finalmente deixa de se preocupar com a mera licitude formal dos atos e passa a avaliar a essência dos negócios e seus aspectos substanciais e materiais para a consideração dos planejamentos fiscais como válidos e legítimos, embora se socorrendo das clássicas figuras de simulação e de fraude à lei. (ABRAHAM, 2011, p. 79-80)

As transformações na jurisprudência administrativa sobre planejamento tributário não se limitam a período de tempo ou marco temporal. As fases do debate referem-se aos posicionamentos teóricos (e não cronológicos) que convivem entre si. Ainda hoje, há doutrinadores e aplicadores do Direito que defendem a liberdade absoluta do contribuinte, com base no direito constitucional de auto-organização, princípio basilar da primeira fase de debates. Por outro lado, há quem defenda maiores restrições à liberdade de planejar, mediante mecanismos de combate e identificação a planejamentos abusivos, como por exemplo, a utilização da Teoria do Propósito Negocial.

3. A ORIGEM DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

O propósito negocial (*business purpose test*), teoria importada de países de tradição *common law*, compreende a necessidade da presença de finalidade ou motivação

extratributária, de natureza material ou mercantil, que justifique a realização de determinados negócios pelo contribuinte, sem ser, exclusivamente, o propósito de evitar ou reduzir impostos. Pesquisas apontam que esta teoria foi consolidada na jurisprudência norte-americana, em 1935, no julgamento do caso “Gregory vs. Helvering”,⁷ pela Suprema Corte dos Estados Unidos.

A discussão teve início com a realização de uma reorganização societária pela contribuinte, Sra. Evelyn Gregory, detentora da integralidade do capital social da empresa *United Mortgage Corporation* (Empresa A), que detinha em seu ativo mil ações da sociedade *Monitor Securities Corporation* (Empresa B). Para transferir as ações da Empresa B ao seu patrimônio pessoal, mas, ao mesmo tempo, diminuir a quantia devida de imposto de renda que resultaria da transferência direta dessas ações, pela distribuição de dividendos, a contribuinte, em 18 de setembro de 1928, constituiu a empresa *Averill Corporation* (Empresa C).

Ato contínuo, a Empresa A transferiu todas as ações que detinha da Empresa B para a sociedade recém-constituída, Empresa C. Em 24 de setembro de 1928, apenas 6 (seis) dias após essa operação, a Empresa C foi dissolvida e liquidada, transferindo todo o seu ativo, qual seja, as mil ações da Empresa B, para o patrimônio pessoal da Sra. Gregory, que, por sua vez, vendeu todas as ações, obtendo ganho de capital.

O Fiscal de Impostos, Sr. Guy Helvering, concluiu que a sociedade recém-constituída (Empresa C), carecia de substância e propósito negocial legítimo, e, conseqüentemente, as ações da Empresa B que foram entregues à contribuinte em razão da reorganização societária ora efetuada, deveriam ser tributadas como dividendos.

O Tribunal Administrativo Estadual, *The Board of Tax Appeals*, órgão de primeira instância, responsável por dirimir disputas entre o Fisco e contribuintes nos Estados Unidos, entendeu pela licitude da operação, em razão dos atos praticados estarem em estrita observância aos ditames da legislação norte-americana.

No entanto, o Fisco, ingressou junto à *United States Court of Appeals for the Second Circuit*, órgão de segunda instância, que alterou a decisão anteriormente proferida, considerando a reorganização societária realizada como “simulação”. A discussão chegou à Suprema Corte dos Estados Unidos, que manteve o entendimento desfavorável à contribuinte, afirmando que o negócio efetuado, embora formalmente lícito, era, na verdade, “uma forma elaborada e sinuosa disfarçada de reorganização societária e nada mais” (EUA, Suprema Corte Americana, *Gregory vs Helvering*, 293 U.S. 465, 1935).

Seria, portanto, o propósito negocial, o propósito ligado aos objetivos da empresa, à sua atuação no mercado. Em resumo, as empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre as suas decisões, não sendo

⁷ Caso “*Gregory vs. Helvering*”, julgado pela Suprema Corte Americana em 7.1.1935. Disponível em: <https://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/293/465.html>. Acesso em: 24 de março de 2023.

possível optar por um negócio em detrimento de outro, apenas para evitar, reduzir ou postergar a carga tributária.

A difusão dessa teoria no Brasil teve a contribuição de Hermes Marcelo Huck,⁸ João Dácio Rolim⁹ e Marco Aurélio Greco¹⁰ e ganhou contornos práticos após a edição da Medida Provisória Nº 66/2002, que tinha como finalidade a regulamentação do Parágrafo único do Artigo 116, do CTN.¹¹

Esse artigo foi inserido no sistema tributário brasileiro a fim de intensificar a atividade da fiscalização, prevendo, expressamente, a possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Ocorre que o legislador condicionou a aplicabilidade da respectiva norma à “observação dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, conferindo eficácia limitada ao texto normativo.

Para garantir plena eficácia ao artigo, a Medida Provisória Nº 66/2002¹² veiculou a falta de propósito negocial e o abuso de formas como normas procedimentais a serem observadas pela autoridade administrativa. No entanto, o capítulo que estabeleceu esses procedimentos foi integralmente rejeitado pelo legislador e o propósito negocial não foi inserido na legislação tributária brasileira.

A despeito de tais fatos, a ausência de regulamentação específica e, por conseguinte, de critérios objetivos para estabelecer limites à liberdade de planejar dos contribuintes não tem sido suficiente para impedir a aplicação da teoria do propósito negocial pela administração fazendária, sobretudo no âmbito do CARF.

A seguir, para que se possa melhor compreender o desdobramento dessas divergências no campo prático, serão expostos, brevemente, recentes julgados administrativos sobre o tema.

4. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF

Preliminarmente, tomando por base um estudo em que foram analisados acórdãos publicados no site do CARF, de 2010 a 2018, sobre a aplicação da Teoria do Propósito Negocial,¹³ pode-se constatar que, naquele período, o propósito negocial foi fator determinante para a análise de planejamentos tributários.

⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão*. São Paulo: Saraiva, 1997.

⁹ ROLIM, João Dácio. *Normas antielísivas tributárias: texto atualizado com a Lei Complementar Nº 104, de 10 de janeiro de 2001*. São Paulo: Dialética, 2001.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 235.

¹¹ BRASIL, CTN, 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 em lei ordinária.

¹² BRASIL. Medida Provisória Nº 66, de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em: 25 mar. 2023.

¹³ CORREIA, Rogério Dias; NASCIMENTO, Tatiane dos Santos Loures. O propósito negocial como condicionante

Os resultados obtidos evidenciaram elevado percentual de rejeição do propósito negocial nas decisões proferidas pelo CARF, de forma que de um total de 225 acórdãos analisados, 69,78% tiveram o propósito negocial rejeitado.

Desta feita, restou demonstrado que empresas operacionais que realizam planejamentos tributários conformes à legislação vigente em operações transparentes e que possam comprovar o objetivo das atividades realizadas – sejam negociais, societárias, pessoais ou contratuais – têm maiores chances de validação de seus planejamentos pela motivação extratributária.

Por outro lado, a ausência de atividade operacional; a realização de operações entre empresas que pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob regime de subordinação; a utilização de documentação inidônea e o curto espaço de tempo entre as operações são fortes elementos da ausência de propósito negocial em um planejamento tributário. Efeito direto de tal ausência será a descon sideração do indigitado planejamento, ainda que formalmente válido.

A seguir serão expostos recentes julgados administrativos do CARF sobre propósito negocial. Ressalta-se que, considerando a significativa mudança ocorrida na estrutura e composição do CARF após a Operação Zelotes,¹⁴ em 2015, tomamos como ponto de partida apenas acórdãos publicados no período de agosto/2016 a novembro/2021. Isto se deve ao objetivo metodológico de evitar possíveis distorções nos resultados analisados.

Vejamos Acórdão N° 91-002.429, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, julgado em 18 de agosto de 2016, cuja ementa¹⁵ segue colacionada:

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE. Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social-, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial. GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de

de validade do Planejamento Tributário. *XIV Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*. Foz do Iguaçu. 2020. Disponível em: http://anpcont.org.br/pdf/2020_AT200.pdf. Acesso em 10 de junho de 2023.

¹⁴ A Operação Zelotes da Polícia Federal do Brasil foi deflagrada em 26 de março de 2015 visando a investigar um esquema de corrupção no Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF).

¹⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo N° 11080.723.307/2012-06*. Acórdão N° 91-002.429. Recorrente: Transpinho Madeiras Ltda. e Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda. Relator: Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. 16 agosto 2016.

bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização.

O caso versa sobre a lavratura de autos de infração em face do contribuinte a título de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS. Em resumo, a operação em discussão envolve a criação de uma sociedade, por meio de reorganização societária, para diminuir a tributação dos rendimentos da futura alienação de imóveis do contribuinte.

Como resultado, a venda de imóveis pela sociedade recém-constituída foi classificada como resultado operacional, utilizando-se o coeficiente de presunção de lucro de 8%. No entanto, caso a operação fosse realizada diretamente pelo contribuinte, sem a participação da sociedade recém-constituída, os rendimentos seriam tributados em sua integralidade, como ganhos de capital.

A fiscalização considerou que a operação efetuada pelo contribuinte foi formalmente lícita, mas, desprovida de qualquer substância e propósito negocial, constituída apenas para fins de redução da carga tributária sobre as alienações dos imóveis, sendo, portanto, simulada.

Importante destacar alguns elementos que levaram a Administração a esta conclusão: a) a sociedade recém-constituída não possuía qualquer estrutura física; b) ausência de mão de obra apta a desenvolver as atividades constantes do objeto do contrato social; c) inexistência de empregados; d) descapitalização total da empresa após a alienação dos bens imóveis, e posterior distribuição de lucros aos sócios.

No voto do relator, restou consignada a aplicação da Teoria do Propósito Negocial da seguinte forma:

Porém, o que não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais acima expostos entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social, é que, para a adoção dessas operações, seja analisado, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário (falta de propósito negocial). Por outro lado, a adoção de operações de reorganização societária, pelas empresas, de forma a esconder, ou subtrair à incidência tributária, a verdadeira operação da qual resulta as operações, implica a consideração dessas operações como simuladas, com a consequente qualificação da multa de ofício aplicada. Isso porque, não possuindo essas operações qualquer propósito negocial, configuram-se, antes, meros artifícios jurídicos, simples truques organizacionais, objetivando burlar a tributação, ao aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas.

Através da utilização da teoria do propósito negocial, houve a desconsideração de um planejamento tributário, ainda que formalmente válido, sendo este considerado abusivo pela ausência de motivação extratributária (propósito negocial) nas operações efetuadas.

No mérito da decisão, o relator fundamentou a aplicação da respectiva teoria aos princípios constitucionais da função social da propriedade, do contrato e da justiça social. Para ele, não é possível analisar tais operações única e exclusivamente de acordo com o seu aspecto tributário, sendo necessária alguma motivação capaz de ultrapassar a mera intenção de o contribuinte reduzir ou não pagar os tributos. Como resultado do presente julgado, houve a negativa de provimento de Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Isto posto, observe-se o Acórdão N° 9101-004.817, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, publicado em março de 2020,¹⁶ que versa sobre autos de infração lavrados em face do contribuinte pela ausência de oferecimento à tributação da CSLL e do IRPJ sobre ganho de capital decorrente de alienação de participação societária. Em resumo, a operação em discussão envolve a alienação de participação societária pelo contribuinte, valendo-se de uma sequência de operações de reorganização societária, para deslocar a base tributável para uma pessoa jurídica com tributação mais favorecida, sediada no exterior. Vejamos ementa colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem qualquer propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre a operação. Cessão, à empresa estrangeira relacionada, de ações cuja alienação já estava acertada, acompanhada do posterior aumento de capital da detentora original dos ativos com a utilização de parcela relevante dos recursos levantados com a venda, demonstram que a única motivação das operações adotadas pela contribuinte e por sua controladora estrangeira foi promover a artificial redução da tributação incidente sobre o ganho de capital relativo à venda das ações.

Neste caso, a conselheira relatora entendeu que o contribuinte, ao deslocar artificialmente o polo passivo da relação tributária, abusou de seu direito de auto-organização, ultrapassando o limite funcional do direito que lhe é garantido pelo ordenamento jurídico. Afirmou também que para um planejamento tributário ser oponível ao Fisco, é necessário que haja um propósito negocial, de forma que a mera regularidade formal das operações realizadas, não suportada pela realidade, é inoponível ao Fisco.

No mérito da decisão, restou consignado o fato de que ações realizadas com a mera finalidade de redução da carga tributária compreendem planejamento tributário abusivo, sendo, portanto, passível de desconsideração.

¹⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Especial N° 16327.001725/2010-52*. Acórdão N° 9101-004.817 Recorrentes: Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S.A. e Fazenda Nacional. Relator(a): Cons. Viviane Vidal Wagner. 03 mar. 2020.

A conselheira defendeu não ser inconstitucional ou ilegal a exigência de propósito negocial em um planejamento tributário, estando essa exigência em perfeita harmonia com os princípios constitucionais da função social da propriedade e da isonomia, além dos princípios legalmente exigidos dos contratos, como a probidade, boa-fé e função social destes instrumentos. Das razões de decidir da relatora, destaca-se:

Adota-se aqui o entendimento de que a estrita legalidade dos atos societários praticados por um grupo econômico é irrelevante na verificação da oponibilidade de seus efeitos tributários ao Fisco. A absoluta ausência de motivação extratributária na engenharia societária adotada em planejamentos tributários torna seus efeitos inoponíveis à Administração Tributária. Se um contribuinte pratica uma série de ações, todas elas perfeitas do ponto de vista formal, movido unicamente pelo objetivo de se excluir da sujeição passiva tributária ou de ser tributado de forma menos onerosa, sem nenhum outro propósito econômico ou negocial que guarde uma mínima relação com seu objeto social, estará configurado planejamento tributário abusivo. Não se quer, com esta afirmação, negar a liberdade que todos os contribuintes têm para se auto-organizar da forma que melhor lhes aprouver. Obviamente tal direito subsiste, mas não pode ser gozado de forma ilimitada, sob o risco de afrontar direitos alheios, notadamente os da coletividade que depende, direta ou indiretamente, do emprego dos recursos arrecadados pelo Estado.

Como se vê, neste julgado, o colegiado máximo da última instância fiscal federal aplicou diretamente a teoria do propósito negocial, sob o fundamento de que atos e negócios jurídicos cujo único propósito seja a economia tributária, ainda que formalmente válidos, constituem planejamento tributário abusivo, sendo, portanto, passíveis de desconsideração. A turma, por conseguinte, negou provimento ao recurso especial do contribuinte, acolhendo os fatos alegados pela Fazenda Nacional.

A decisão em comento se fundamenta na ideia de liberdade de auto-organização e planejamento da atividade empresarial do contribuinte, desde que não possua, exclusivamente, a finalidade de não pagar ou reduzir tributos.

Flagrante, pois, o entendimento de alguns conselheiros do tribunal administrativo de permitir aos contribuintes o exercício de seu direito de auto-organização e planejamento, desde que tais direitos não sejam exercidos, exclusivamente, com a mera finalidade de evitar o pagamento de tributos ou reduzir a carga tributária.

Ante a análise dos dois acórdãos acima, lícito, portanto, indagar: seria, efetivamente, possível realizar um planejamento tributário?

A resposta mais adequada para tal questionamento seria: depende. Com efeito, se em nosso ordenamento jurídico não há regulamentação específica acerca de limites à liberdade de planejar do contribuinte, nem tampouco qualquer previsão legislativa sobre o propósito negocial, possível encontrar entendimentos bastante divergentes dos julgados que foram anteriormente expostos.

Vejam os Acórdão Nº 1401002.644, da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, julgado em 15 de maio de 2018,¹⁷ ementa segue transcrita:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. O fato de os atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que os negócios motivados por economia fiscal não teriam “conteúdo econômico” ou “propósito negocial” e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei, não havendo lei que vede tal prática. Outrossim, no caso concreto, também foi demonstrada causa negocial decorrente do interesse na associação pessoal com o sócio pessoa física, o que é uma justificativa extratributária que se coaduna com a sua participação pessoal no Conselho de Administração e na gestão da empresa, posição que manteve até o ano de 2016. A efemeridade que se verifica no caso concreto é a titularidade das ações pela *Holding*, e não pelas pessoas físicas, que as detiveram ao longo de 30 anos.

Este caso versa sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL decorrente de ganho de capital que não foi oferecido à tributação pelo contribuinte. Afirmou a fiscalização que, ao analisar, individualmente, cada etapa da reorganização societária efetuada, restou demonstrada a artificialidade da operação, já que não ficou minimamente evidenciado o seu propósito negocial.

No julgamento do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, o relator afirmou que o conceito de propósito negocial não consta na legislação, o que o torna subjetivo e generalista. Para ele, a ausência de regulamentação no ordenamento jurídico pátrio impede a formação de entendimentos uniformes, de modo que as discussões acerca das motivações para operações societárias serão meramente subjetivas, afastando o princípio da tipicidade cerrada, base de formação do direito tributário, além de inserir o contribuinte em um cenário de incertezas e insegurança jurídica. Das razões de decidir do relator, destacam-se:

É frequente a utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance de uma redução da incidência tributária, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado. Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica. Nesse sentido, entendo que a busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito negocial que viabiliza a reorganização societária, desde que cumpridos os demais requisitos.

¹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo Nº 16561.720111/2014-24*. Acórdão Nº 1401002.644. Recorrente: MCLG Empreendimentos e Participações S.A. Relator: Cons. Daniel Ribeiro Silva. 15 de maio 2018.

E mais: o conselheiro concluiu seu voto reforçando seu entendimento de que a ausência de propósito negocial não pode ser suficiente para desconsiderar os efeitos dos negócios jurídicos realizados, isso porque, a economia tributária, por si só, deve ser considerada um propósito negocial. Como resultado deste julgamento, a Administração Fazendária proferiu decisão favorável ao contribuinte, com o provimento do Recurso Voluntário.

Nesta linha, temos também o Acórdão N° 9101-005.872,¹⁸ que versa sobre a utilização de empresa-veículo na estrutura de aquisição de investimento. A autoridade fiscal defendeu a aplicação da sanção de ofício duplicada ao caso, na monta de 150%, pela constatação de que a contribuinte praticou atividade fraudulenta através de operações manobradas com a criação de empresa-veículo sem qualquer propósito negocial.

No julgamento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, a CSRF afirmou que a aplicação de multa de ofício qualificada na Autuação, pela suposta constatação de ausência de um propósito negocial na utilização de empresa-veículo, implica em “forte descompasso, desalinhamento e desrespeito a determinações legais e conceitos jurídicos que devem ser abordados e tratados devidamente”.

No voto vencedor, restou consignado que a falta de propósito negocial como motivo de desconsideração de negócios jurídicos lícitos não encontra respaldo na legislação nacional vigente, e que tal conduta implica em “prática fiscalizatória contrabandeada de outros sistemas jurídicos”, prevalecendo o entendimento de que o propósito negocial é uma ferramenta útil e válida para identificar a presença de ilicitudes, defeitos, falsidades ou qualquer outra irregularidade prevista em lei, desde que, provando-se, ao final, a materialização de suas hipóteses de ocorrência. Vejamos:

Nessa esteira, a ausência de razões negociais como motivação para desconsideração de negócios plenamente lícitos, estigmatizando-os como fraudulentos, com a conseqüente exigência de tributos e aplicação da pena duplicada de 150%, não encontra nenhum respaldo na legislação nacional vigente, sendo prática fiscalizatória importada (ou melhor, contrabandeada) de outros sistemas jurídicos, estrangeiros, o que gera verdadeiro descaminho quando isoladamente utilizada como fundamento de Autos de Infração e Imposição de Multas pelas Autoridades do Poder Executivo, no seu mister.

Como resultado, a CSRF negou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendendo os conselheiros que a desconsideração de operações efetuadas, bem como a aplicação de multa qualificada ao contribuinte pela conclusão da autoridade fiscal de que houve economia tributária, ausente qualquer motivação negocial, não pode ser tolerada.¹⁹

¹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo N° 10855.724094/2011-70*. Acórdão N° 9101-005.872. Recorrente: Fazenda Nacional. Relator: Cons: Andréa Duek Simantob. 11 novembro 2021.

¹⁹ A fundamentação do voto se vale de infeliz analogia com “contrabando” e “descaminho”, o que em nada auxilia na compreensão da *ratio* utilizada. O Direito Tributário Internacional é preche de importação de práticas forâneas posteriormente validadas pelo legislador ou pelo intérprete da norma. Contrabando não contempla importação de *práticas* alienígenas,

Trata-se, portanto de julgado bastante favorável à liberdade de auto-organização do contribuinte. Há diversos outros casos de planejamento tributário que foram desconsiderados por mera ausência de propósito comercial na operação, assim como também há acórdãos proferidos em sentido divergente, isto é, decisões em que não houve a utilização da respectiva teoria para fins de consideração de um planejamento tributário.

5. CONCLUSÃO

A partir dos julgados administrativos aqui expostos, possível concluir que a utilização da Teoria do Propósito Comercial pelo CARF não possui aplicabilidade bem definida, despertando nítido desconforto entre os próprios julgadores. Alguns conselheiros defendem que a realização de planejamentos tributários para fins exclusivamente tributários, ou seja, sem qualquer propósito comercial, é inoponível ao Fisco, e, conseqüentemente, passível de desconsideração. Outros discordam desse posicionamento, afirmando, por exemplo, que a utilização da respectiva teoria é subjetivista e generalista, face à ausência de previsão legislativa sobre o tema.

A ausência de regulamentação específica e a falta de uniformidade da jurisprudência administrativa sobre o tema dificultam a previsão dos contribuintes quanto aos efeitos fiscais de suas ações, já que um planejamento tributário, ainda que formalmente válido, mas sem qualquer motivação senão a de economia fiscal, poderá, ou não, ser desconsiderado, a depender do entendimento do julgador.

A conclusão a que se chega é que não se deve expor contribuintes a tamanha insegurança jurídica ao realizarem operações para a busca de maior eficiência econômica na organização de seus negócios, especialmente porque a Corte Administrativa não parece ter produzido rigorosa divisão entre as situações capazes de ensejar ou não o acolhimento do propósito comercial.

Portanto, ainda que se pretendesse sistematizar as decisões, a bem da segurança jurídica, o que se percebe é que as decisões se matizam em função das opiniões dos julgadores e não por critérios técnicos capazes de traçar uma linha divisória entre condutas vedadas, toleradas ou incentivadas.

A desconsideração de planejamentos tributários, normalmente capazes de refletir operações de elevados valor e complexidade, através da utilização de uma teoria sem o devido respaldo legal no ordenamento jurídico brasileiro, põe severas dúvidas quanto ao respeito pela liberdade de planejamento dos indivíduos.

mas apenas de *mercadoria* proibida, nos termos do Art. 334-A do Código Penal, “legislação nacional vigente”, para conformação com a linguagem do voto. Demais disso, a suposta prática contrabandeada teria gerado “descaminho (...) como fundamento de Autos de Infração”, o que novamente induz o profissional do Direito a graves dificuldades interpretativas, uma vez que a analogia buscada se reduz à falta de pagamento de imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria, consoante Art. 334 do retromencionado diploma legal. Em outro dizer, fundamentada em falta de pagamento de imposto, a decisão condena o fisco por entender ilegal a exigência de pagamento de imposto.

6. REFERÊNCIAS

AGLIARDI, Débora Dolfini. A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n.46. p. 171-198. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de Almeida. *Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ALMEIDA, Rudney Queiroz de. A Teoria do Propósito Negocial: sistema, normatividade, intertextualidade e limites interpretativos. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 55-75. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021

BRASIL. *Lei Nº 5.172*, de 25 de outubro de 1966: Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 mar. 2023.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 jan. 2023.

_____. *Medida Provisória Nº 66*, de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em: 25 mar. 2023.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Especial Nº 16327.001725/2010-52*. Acórdão Nº 9101-004.817 Recorrentes: Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S.A. e Fazenda Nacional. Relator(a): Cons. Viviane Vidal Wagner. 03 mar. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo Nº 11080.723.307/2012-06*. Acórdão Nº 91-002.429. Recorrente: Transpinho Madeiras Ltda. e Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda. Relator: Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. 16 agosto 2016.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo Nº 16561.720111/2014-24*. Acórdão Nº 1401-002.644, Recorrente: MCLG Empreendimentos e Participações S.A. Relator: Cons. Daniel Ribeiro Silva. 15 de maio 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo Nº 10855.724094/2011-70*. Acórdão Nº 9101-005.872. Recorrente: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Andréa Duek Simantob. 11 novembro 2021.

CAMINHOTO, Rita Diniz. "A Livre Iniciativa E a Autonomia Privada No Direito Tributário: Elisão E Evasão Fiscais E Planejamento Tributário Versus Art. 116,

Parágrafo Único, Do CTN." *Revista De Direito Tributário E Financeiro* 1.1 (2015): 362. Web.

CORREIA, Rogério Dias; NASCIMENTO, Tatiane dos Santos Loures. O propósito negocial como condicionante de validade do planejamento tributário. *XIV Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*. Foz do Iguaçu. 2020. Disponível em: http://anpcont.org.br/pdf/2020_AT200.pdf. Acesso em 30 de março de 2023.

DE PAULA, Débora Giotti. O planejamento tributário como instrumento de competitividade empresarial. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* 6.7 (2018), 2018-12-19, Vol.6 (7).

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. [S.l.]: São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Planejamento tributário*. [S.l.]: São Paulo: Dialética, 2008.

_____. Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 198.

LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos indeterminados e cláusulas gerais. *Revista Direito Tributário Atual: RDTA*, São Paulo, n. 43, p. 354-381, jul./dez. 2019.

Martinez, Antônio Lopo, and Luiz Felipe De Almeida Coelho. Planejamento tributário com operações societárias: critérios de validade utilizados pelo CARF. *Revista Contemporânea de Contabilidade* 13.30 (2016): 193.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do planejamento tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n.47. p. 614-638. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral

ROCHA, Sergio André; *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P. 1-203.

SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 2018, n. 39, p. 414-432, 15 maio 2018. Disponível em: ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Romero-Lob%C3%A3o-Soares.pdf. Acesso em: 1 mar. 2023.

SACHACALMON.COM.BR/. Elisão e evasão fiscal. *Limites ao planejamento tributário*. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em: 13 mar. 2022.

ROCHA, José Ernane Alves, Leila Rufino Barcelos e Patrícia Alves Xavier Rocha. O planejamento tributário e a elisão fiscal. *Revista Controle - Doutrina e Artigos* 14.1 (2016): 203-26. Web.

ROCHA, Sergio André. O planejamento tributário na obra de Misabel Abreu Machado Derzi. *Revista Direito Tributário Atual* Nº 49. ano 39. p. 455-478. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2021.

_____. Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário? *Revista Direito Tributário Atual: RDTA*, São Paulo, n. 26, p. 341-352, jul./dez. 2011.

ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a aplicação do propósito negocial a partir de uma análise da recente jurisprudência do CARF. *Revista Direito Tributário Atual*, n.43. ano 37. p. 501-526. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Editora Lex, 2005, p. 297.
