

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
TAMARA ROCHA MARTINS**

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL:
interpretações que geram insegurança jurídica**

**Juiz de Fora
2020**

TAMARA ROCHA MARTINS

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL:
interpretações que geram insegurança jurídica

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

Juiz de Fora
2020

FOLHA DE APROVAÇÃO

TAMARA ROCHA MARTINS

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL: interpretações que geram insegurança jurídica

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Professor Doutor Fabrício de Souza Oliveira
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Mestranda Erika Neder dos Santos
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 13 de outubro de 2020.

AGRADECIMENTOS

Há cinco anos o sonho de ingressar em uma Universidade pública, gratuita e de qualidade se concretizava e ao final dessa jornada percebo que nada seria possível sem as pessoas que em muito me apoiaram durante esse percurso. Primeiramente, agradeço a Deus, por me guiar durante toda minha vida, sendo meu refúgio e minha fortaleza, além de me conceder toda força e sabedoria necessárias para realização desse trabalho.

Logo em seguida, agradeço aos meus pais, Regina de Fátima Rezende Rocha Martins e Itamar Martins da Silva, que são meus exemplos, meu alicerce, meus heróis; estão sempre ao meu lado e constantemente me impulsionam na conquista dos meus sonhos, sem o amor deles, eu nada seria. Ao meu irmão Bruno Rocha Martins, por todo amor, carinho e companheirismo proporcionados durante todos esses anos, ele me inspira a ser cada dia uma pessoa melhor e uma exímia profissional.

Agradeço também, a todos os mestres da Faculdade de Direito da UFJF por todo conhecimento compartilhado que em muito contribuíram para o meu crescimento profissional. Em especial, à doutora Elizabete Rosa de Mello, pela oportunidade de ser monitora de Direito Tributário e pela idônea orientação durante a realização desse artigo. Além disso, agradeço ao doutor Fabrício de Souza Oliveira e a mestrandia Erika Neder dos Santos que aceitaram participar da minha banca examinadora.

Por fim, sou muito grata a todos os meus familiares e amigos por sempre acreditarem em mim, por todos os momentos inesquecíveis compartilhados e por todo incondicional apoio que sempre me proporcionaram.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL: interpretações que geram insegurança jurídica.

Tamara Rocha Martins¹

RESUMO: O presente artigo científico tem por finalidade apresentar os benefícios do planejamento tributário para a economia nacional e para os contribuintes, bem como demonstrar que as interpretações que circundam o tema são fundamentais para garantir ao contribuinte segurança jurídica ao realizar a prática. O artigo evidencia que o planejamento tributário é uma ferramenta crucial, capaz de minimizar os impactos da atual crise econômica. Foram conceituados os termos: planejamento tributário e evasão fiscal ilícita, com o objetivo de explicar suas principais diferenças, a fim de evitar possíveis confusões e conseqüente enquadramento de determinadas condutas na hipótese contrária. O marco teórico utilizado neste artigo foi o neoconstitucionalismo, além disso, foram adotadas uma pesquisa bibliográfica e uma metodologia crítica dialética. Verificou-se que o planejamento tributário é uma ferramenta capaz de impulsionar a economia, aumentar a arrecadação fiscal e auxiliar na oferta de empregos, e que a chamada norma geral antielisiva brasileira possui eficácia limitada e, assim, apresentou soluções, tais como, o tratamento igualitário nos julgamentos; consenso terminológico; provas evidentes dos fatos relacionados no momento da fiscalização; e decisões administrativas com eficácia vinculante, para garantir o princípio da segurança jurídica no planejamento tributário.

Palavras-chaves: Planejamento tributário. Princípio da segurança jurídica. Evasão Fiscal Ilícita. Norma Geral Antielisiva Brasileira.

ABSTRACT: *The purpose of this scientific article is to present the benefits of tax planning for the national economy and for taxpayers, as well as to demonstrate that the interpretations surrounding the theme are fundamental to guarantee the taxpayer legal security when carrying out the practice. The article shows that tax planning is a crucial tool, capable of minimizing the impacts of the current economic crisis. The terms conceptualized were: tax planning and illicit tax evasion, in order to explain its main differences, in order to avoid possible confusion and consequent framing of certain conducts in the opposite case. The theoretical framework used in this article was neoconstitutionalism, in addition, bibliographic research and a critical dialectical methodology were adopted. It was found that tax planning is a tool capable of boosting the economy, increasing tax collection and assisting in the offer of jobs, and that the so-called general Brazilian anti-avoidance rule has limited effectiveness and, therefore, presented solutions, such as treatment egalitarian in trials; terminological consensus; evident evidence of the facts related at the time of inspection; and administrative decisions with binding effectiveness, to guarantee the principle of legal certainty in tax planning.*

Keywords: Tax planning. Principle of legal certainty. Illicit Tax Evasion. General Brazilian Anti-Tax Law.

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.1 Conceito de planejamento tributário. 2.2 Benefícios do planejamento tributário para a economia do país. 2.3 Benefícios do planejamento tributário para o contribuinte. 3 A EVASÃO FISCAL ILÍCITA. 3.1 Conceito de evasão fiscal ilícita. 3.2 Principais diferenças entre o planejamento tributário e a evasão fiscal ilícita. 4 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO INSTRUMENTO NECESSÁRIO PARA A REALIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 4.1 Conceito do princípio da segurança jurídica. 4.2 Importância do princípio da segurança jurídica no planejamento tributário. 4.3 As interpretações abusivas do fisco no planejamento tributário. 5 A NORMA GERAL ANTIELISIVA BRASILEIRA. 5.1 O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. 5.2 Eficácia limitada da norma. 6 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

No atual cenário de crise econômica e financeira no país, o planejamento tributário se apresenta como uma solução para diminuir o número de falências decretadas e, conseqüentemente, reduzir o índice de desemprego e aumentar a arrecadação fiscal. Isso porque a prévia organização dos negócios que fazem parte do cotidiano empresarial, com vistas à realização de uma economia legítima de tributos é fundamental para que as empresas sejam competitivas no mercado global e possibilita que as obrigações tributárias sejam cumpridas corretamente.

Nesse sentido, esse artigo científico busca analisar a importância do princípio da segurança jurídica na vida do contribuinte ao realizar o planejamento tributário. Desse modo, baseia-se em uma pesquisa bibliográfica e na metodologia crítica dialética, a fim de tratar dos conceitos doutrinários, das normas e das jurisprudências que circundam o tema. Para tanto, o artigo abrange o estudo sobre as interpretações do planejamento tributário sob o marco teórico do neoconstitucionalismo, visando além do reconhecimento da força normativa da Constituição, uma maneira de se interpretar o ordenamento sob a perspectiva da valorização dos direitos humanos, em lugar da vinculação estrita à lei.

Ademais, esse artigo tem por objetivo examinar e apresentar possíveis soluções para a insegurança jurídica do contribuinte ao realizar o planejamento tributário, em decorrência de interpretações abusivas do fisco, oferecendo assim, uma contribuição para que o Sistema Tributário se torne mais justo e igualitário.

O artigo será disposto da seguinte maneira: no item 2, será apresentado o planejamento tributário; no subitem 2.1 irá conceituar o planejamento tributário; no subitem 2.2 serão apresentados os benefícios do planejamento para economia do país em meio à crise financeira; no subitem 2.3 será demonstrado os benefícios do planejamento para os contribuintes; no item 3, irá tratar da evasão fiscal ilícita; no subitem 3.1, será conceituada a prática ilegal da evasão

fiscal ilícita; no subitem 3.2, serão analisadas as diferenças entre o planejamento tributário e a evasão fiscal ilícita; no item 4, será tratado o princípio da segurança jurídica como instrumento necessário para a realização do planejamento tributário; no subitem 4. será conceituado o princípio da segurança jurídica; no subitem 4.2 será apontada a importância do princípio da segurança jurídica; no subitem 4.3 será discutido as interpretações abusivas do fisco no planejamento tributário; por fim, no item 5 será apresentada a norma geral antielisiva brasileira; no subitem 5.1 o parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) será discutido e; no subitem 5.2 será demonstrado como o parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) possui eficácia limitada e possíveis soluções para garantir a segurança jurídica do contribuinte ao realizar o planejamento tributário.

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O fisco e os contribuintes possuem interesses tributários divergentes, uma vez que aquele procura arrecadar a cada ano uma receita fiscal superior, enquanto estes almejam arcar com a menor carga tributária possível.

No entanto, o planejamento tributário é uma ferramenta benéfica para ambos, pois permite um crescimento empresarial no país e consequente impacto na arrecadação. Além disso, o planejamento tributário permite que as empresas programem seus custos e melhorem seu rendimento, tratando-se de uma economia legítima de tributos que pode ser vital para os negócios.

Nesse âmbito, conceituará o planejamento tributário e demonstrar-se-á como é benéfico para o Estado e para o contribuinte, e como é capaz de minimizar os impactos da atual crise econômica.

2.1 Conceito de planejamento tributário

Na doutrina brasileira existem diversos entendimentos que visam definir planejamento tributário, o autor Marco Aurélio Greco esclarece que é o ato lícito e eficaz praticado pelo contribuinte, sendo economicamente, juridicamente e politicamente importante. Já a elisão fiscal é o efeito dessa ação, ou seja, é a consequência da incidência de uma carga tributária de um *quantum* menor, de modo que ambas reportam à mesma realidade, mas diferem quanto ao referencial aplicado (GRECO, 2019).

Já James Martins entende no sentido *lato sensu* que o planejamento tributário pode ser conceituado da seguinte forma:

A análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos da atividade econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível (MARTINS, 2002, p. 32).

Ainda, Eduardo Brasil ao tratar de planejamento tributário organiza as chamadas lições doutrinárias e esclarece que as seguintes características devem ser observadas no momento da realização de tal planejamento:

- I. Tempo: o planejamento tributário se dá sempre antes da ocorrência do fato gerador.
- II. Lícitude da conduta diante do sistema jurídico considerado como um todo.
- III. Causa negocial: o planejamento tributário tem como premissa a licitude e deve ter causa negocial além do objetivo de economia tributária (BRASIL, 2018, p. 59).

O planejamento tributário então pode ser considerado um estudo preliminar, e conseqüente ato pré-jurídico (GERMANO, 2010), que tem por objeto a organização preventiva de negócios que influenciam a escolha, pelo contribuinte, de atos fiscalmente menos onerosos (TORRES, 2001), e para isso as características mencionadas pelo autor Eduardo Brasil precisam ser respeitadas.

Em síntese, o planejamento tributário é a conduta individual lícita, tanto de pessoa física quanto da jurídica, na qual ocorre uma análise e organização de toda a carga tributária suportada com objetivo de desconsiderar, reduzir ou postergar o montante a pagar a título de tributo (BRASIL, 2018). Tal organização permite que o contribuinte respeite todas as normas do ordenamento jurídico, de modo que a conduta seja realizada antes do fato gerador e que não haja qualquer tipo de engano, fraude ou simulação e, por isso, deve ser respeitada pelo fisco. Assim, após conceituação de planejamento tributário serão compreendidos quais de seus benefícios contribuirão para a economia do país, os quais serão abordados no próximo subitem.

2.2 Benefícios do planejamento tributário para a economia do país

No atual cenário brasileiro de crise financeira, o planejamento tributário é uma ferramenta capaz de impulsionar a economia e auxiliar no combate ao desemprego, sendo que as micro e pequenas empresas têm sido cada vez mais relevantes no cenário econômico nacional. Segundo dados Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), em 1985, 21% (vinte e um por cento) do Produto Interno Bruto (PIB) era proveniente destes negócios. Já em 2001, essa participação cresceu para 23,2% (vinte três vírgula dois por cento), e em 2011 foi para 27% (vinte e sete por cento) (BRASIL, 2020a).

Ademais, de acordo com o SEBRAE, em janeiro de 2019, os pequenos negócios geraram 60,7 (sessenta vírgula sete) mil empregos formais celetistas, enquanto as médias e grandes empresas começaram o ano registrando extinção líquida de 25,7 (vinte e cinco vírgula sete) mil empregos (BRASIL, 2020b). Nesse sentido, ainda revelou que em fevereiro de 2020, as micro e pequenas empresas eram as que mais forneciam emprego no Brasil com carteira assinada, totalizando 54% (cinquenta e quatro por cento) dos empregos formais do país (BRASIL, 2020c).

No entanto, segundo novo levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Pesquisa (IBGE), dos 522,7 (quinhentos e vinte e dois vírgula sete mil) estabelecimentos fechados pela crise do novo coronavírus, 518,4 (quinhentos e dezoito vírgula quatro mil) eram de pequeno porte, totalizando 99,2% (noventa e nove vírgula dois por cento) dos negócios; 4,1 (quatro vírgula um mil) eram de porte intermediário, sendo 0,8% (zero vírgula oito por cento) das atividades e 110 (cento e dez) eram de grande porte, de modo que integram em 0% (zero por cento) das empresas fechadas (BRASIL, 2020d). Além disso, novo levantamento do Instituto revelou que a taxa de pessoas desocupadas no Brasil chegou em 14,4% (catorze vírgula quatro) entre 20 de setembro de 2020 e 26 de setembro 2020 (BRASIL, 2020e), sendo uma taxa recorde do índice de desemprego no país (BRASIL, 2020f).

Com fundamento nesses dados, fica evidente que as micro e pequenas empresas sofreram grande impacto com a atual crise econômica, e conseqüentemente, a arrecadação tributária federal, estadual e municipal também decaiu, uma vez que empresas fechadas ou com dificuldades econômicas não arcam de forma devida com seus tributos.

Além disso, a sociedade brasileira perdeu, já que o elevado número de desemprego reflete no poder de compra individual. Ademais, um estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) demonstrou que o aumento de 1% (um por cento) no desemprego entre os homens eleva a taxa de homicídios em 1,8% (um vírgula oito por cento) (BRASIL, 2020g), de modo que é possível notar uma relação direta entre a falta de recursos ocasionada pelo desemprego com o aumento da violência.

Desse modo, no atual cenário de crise econômica e financeira, o planejamento tributário se apresenta como uma solução para diminuir o número de falências decretadas, e conseqüentemente, reduzir o índice de desemprego. Em vista disso, tal planejamento é benéfico para o Estado, uma vez que ao reduzir de forma lícita a carga tributária suportada, as empresas são capazes de arcar com suas despesas e manter os postos de trabalho em funcionamento, sendo assim um instrumento para se obter um país mais seguro e uma economia nacional próspera.

2.3 Benefícios do planejamento tributário para o contribuinte

Afora o cenário da atual crise econômica, a demasiada burocracia brasileira e a elevada carga tributária dificultam o funcionamento empresarial nacional, e no mercado financeiro globalizado a concorrência não é estabelecida unicamente pela aptidão, criatividade ou à qualidade do produto ou serviço apresentados (GRECO,2019), mas pelo conjunto de fatores capazes de fazerem a empresa se destacar pelo produto e preço ofertados.

A estimativa atual é que no Brasil, em média, 33% (trinta e três por cento) do faturamento empresarial seja para suportar a carga tributária. Apenas o imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IRPQN) somado à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) pode totalizar em 51,51% (cinquenta e um vírgula cinquenta e um por cento) do lucro líquido empresarial, de modo que em diversos casos, mais da metade das despesas empresariais são destinadas apenas para o pagamento de tributos (CREPALDI, 2019).

Nessa conjuntura, é evidente que para manter a competitividade empresarial é fundamental o conhecimento sobre os tributos incidentes na atividade realizada e organizar de forma segura e legal possíveis soluções para incidência de um *quantum* tributário menor, ou seja, o planejamento tributário é uma ferramenta essencial para o contribuinte se destacar no mercado capitalista global.

Além disso, tal economia garante à pessoa física uma melhor qualidade de vida, uma vez que o planejamento tributário possibilita que o indivíduo invista, o valor que seria pago a título de tributos, em outros setores fundamentais de sua preferência.

Enfim, o planejamento tributário possibilita que as atividades empresariais sejam desenvolvidas com o menor custo tributário possível e assim permite uma concentração de recursos na margem de preços, na produção e distribuição dos produtos, de modo que a empresa seja capaz de competir nacional e internacionalmente. Desse modo, fica evidente que a organização adequada de tributos se tornou uma questão de sobrevivência empresarial.

Apesar de o planejamento tratar de uma atitude lícita, algumas pessoas físicas e jurídicas usam essa ferramenta para fins ilícitos e por isso será tratado no próximo item a evasão fiscal ilícita.

3 A EVASÃO FISCAL ILÍCITA

Diferentemente do planejamento tributário, a evasão fiscal ilícita é evitada de vício e não apresenta qualquer benefício para o Estado. Contudo, tais práticas ainda são frequentemente confundidas pelo fisco no momento da fiscalização.

Em razão disso, será exemplificado o que é a evasão ilícita e quais são as principais diferenças entre essa e o planejamento tributário, e como uma deve ser punida pelo ente da federação, enquanto o outro deve ser incentivado.

3.1 Conceito de evasão fiscal ilícita

Não há consenso na doutrina brasileira de Direito Tributário acerca da terminologia que circunda o planejamento tributário, sendo os termos e suas origens amplamente debatidos. No entanto, o presente artigo adotará a teoria de Marco Aurélio Greco que explicita que o planejamento tributário é o ato lícito e eficaz, e a elisão é o efeito dessa ação, enquanto a evasão é o ato ilícito (GRECO,2019).

Nesse sentido, Silvio Crepaldi esclarece que na evasão fiscal há um esforço pelo contribuinte de mascarar seu comportamento ilícito de forma fraudulenta, de modo que consiste no fato de lesionar o fisco, e pode ocorrer por sonegação ou por fraude. A primeira ocorre após o fato gerador, com a ocultação do fato perante o fisco e o não pagamento do tributo; já a fraude ocorre antes do fato gerador, com artifícios e simulações ilegais com objetivo de não arcar com a carga tributária devida (CREPALDI, 2019).

Ademais, James Martins define que a evasão fiscal consiste na utilização pelo contribuinte de práticas expressamente proibidas pelo ordenamento jurídico, com objetivo de evitar, minorar ou retardar o pagamento de tributos (MARTINS, 2002).

Desse modo, verifica-se que a evasão fiscal possui o mesmo objetivo do planejamento tributário, qual seja, a diminuição da carga tributária suportada pelo contribuinte. No entanto, na evasão são utilizados meios ilícitos, por exemplo: lançamentos contábeis de despesas inexistentes, falsificação e insuficiência na emissão de notas fiscais. Por isso, essa prática deve ser punida pelo fisco, porém, é fundamental que se observe qual foi o ato praticado pelo contribuinte, para que não ocorra enquadramento de determinadas condutas na hipótese contrária.

3.2 Principais diferenças entre o planejamento tributário e a evasão fiscal ilícita

Embora possuem objetivo semelhante, o planejamento tributário e a evasão fiscal ilícita são antônimos, uma vez que aquele é perfeitamente lícito e deve ser estimulado, enquanto este é um ato ilícito que deve ser punido pelo fisco.

No entanto, em diversos casos práticos a identificação não é imediata, pois há uma zona cinzenta que dificulta o reconhecimento entre evasão ilícita e o planejamento tributário. No entanto, há características que permitem a reconhecimento.

Assim, Rubens Gomes de Souza explicita:

[...] um roteiro simples e seguro para aplicar a solução a cada caso concreto: (a) se os atos praticados, desde que, como foi dito, sejam objetivamente lícitos, são anteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de elisão; ou seja, o imposto terá sido legitimamente evitado, reduzido ou diferido; ao contrário: (b) se os atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de evasão; ou seja, o resultado (obtido ou não) de evitar, reduzir ou diferir o imposto, ainda que por atos objetivamente lícitos, será ilegítimo (SOUZA, 1975, p. 211-212).

Nesse sentido, a primeira característica a ser observada é a cronologia da ação, de modo que o planejamento tributário como ato lícito ocorre, em regra, antes da ocorrência do fato gerador, assim se utiliza das regras vigentes para evitar o surgimento da obrigação fiscal, sendo integralmente legal. Enquanto na evasão há uma sonegação após o fato gerador, na qual há um empenho pelo contribuinte em ocultar do fisco tal fato e o não pagamento devido de tributo, sendo inteiramente ilegal (CREPALDI, 2019).

A segunda forma de verificar se um ato jurídico é irregular, ou seja, evitado de algum vício, é pelos meios aplicados pelo contribuinte. Na elisão são empregados unicamente meios legais, formalmente lícitos, em que se impede a ocorrência do fato gerador. Já na evasão atuam meios ilícitos e fraudulentos, ou seja, há uma distorção no momento da incidência tributária ou após sua ocorrência (CREPALDI, 2019).

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco explica que qualquer ilícito, seja penal, civil ou tributário é capaz de contaminar a prática, uma vez que a licitude de todos os atos é requisito indispensável para existir um verdadeiro planejamento (GRECO, 2019).

Por conseguinte, nota-se que o planejamento tributário em muito se difere da evasão fiscal ilícita, seja pelo momento da ocorrência do fato gerador ou pelos meios lícitos ou ilícitos empregados nas práticas. À vista disso, tais atos não devem ser confundidos, desse modo é necessário que o fisco ao realizar a fiscalização se atente às características das ações praticadas, interprete de forma adequada, e não cometa abuso e, assim, seja possível garantir a segurança jurídica do contribuinte.

4 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO INSTRUMENTO NECESSÁRIO PARA A REALIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O princípio da segurança jurídica é garantido constitucionalmente e permite que o planejamento tributário seja um ato juridicamente protegido. No entanto, ainda é possível identificar atos arbitrários do fisco que geram consequências indevidas na vida dos contribuintes.

Desse modo, é essencial a devida conceituação do princípio da segurança jurídica, a fim de demonstrar sua importância no momento da realização do planejamento tributário e como esse princípio é capaz de barrar interpretações abusivas do fisco no momento da fiscalização e do julgamento.

4.1 Conceito do princípio da segurança jurídica

O conceito do princípio da segurança jurídica perpassa pelo artigo 5º, *caput* e inciso XXXVI, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), (BRASIL,1988), conforme *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...]
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (BRASIL, 1988).

Esse artigo possibilita compreender que tal princípio assegura ao cidadão o conhecimento de seus direitos e deveres, de modo que impede atos arbitrários do Estado e do legislador, uma vez que o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada não podem ser desrespeitados.

Em vista disso, a segurança jurídica permite que o contribuinte saiba qual a norma a ser empregada em cada caso, ou se não existe nenhuma norma aplicável, e ter a garantia que essa venha a ser empregada, ou que nenhuma seja aplicada (GRECO, 2019). Desse modo, nota-se que o princípio da segurança jurídica gera previsibilidade ao indivíduo em relação ao ordenamento jurídico.

Segundo o autor Paulo Ayres Barreto, o sistema tributário prestigia o princípio da segurança jurídica, uma vez que a certeza no direito e a estrita legalidade permitem que o administrado antecipe os efeitos de suas ações, assim como possibilita a prevenção, através da positivação de comandos normativos mais precisos, de arbitrariedades das autoridades normativas, que tem suas ações limitadas pelas regras (BARRETO, 2010).

Sendo assim, esse princípio é fundamental para a realização do planejamento tributário, já que confere ao contribuinte segurança ao realizar tal prática e impede interpretações arbitrárias do fisco.

4.2 Importância do princípio da segurança jurídica no planejamento tributário

O princípio da segurança jurídica em relação ao Direito Tributário assegura ao contribuinte, com clareza e exatidão o conhecimento dos limites e do conteúdo da sua relação com os entes da federação (CREPALDI, 2019). Assim, esse princípio é essencial ao planejamento tributário, uma vez que garante ao Estado o poder de tributar, ao passo que assegura os limites de tal tributação. De acordo com o autor Roque Carrazza:

A União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias, são obrigados a respeitar os direitos individuais e suas garantias. O contribuinte tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos (CARRAZZA, 2008, p. 419).

Desse modo, o artigo 1º, *caput* e inciso IV; artigo 5º, *caput*, incisos II e XIII; e artigo 170, *caput*, incisos II, IV e parágrafo único da CRFB/88 estabelecem que todo cidadão brasileiro tem direito à liberdade de gestão, conforme a seguir:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II - propriedade privada;

[...]

IV - livre concorrência

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (BRASIL, 1988).

Nota-se que a Constituição assegura ao contribuinte o direito de agir de acordo com seus interesses, sendo a única restrição a conformidade legal, uma vez que a autonomia e livre e iniciativa são garantidas. Ademais, o princípio da segurança jurídica possibilita que os negócios

jurídicos realizados sob determinado regime pelo contribuinte, ainda que com objetivo de reduzir a carga tributária, sejam respeitados (CREPALDI, 2019).

O ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Roberto Barroso, conceituou o princípio da segurança jurídica na ementa do acórdão abaixo:

DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SERVIDOR PÚBLICO. PROVIMENTO DERIVADO. SUBSISTÊNCIA DO ATO ADMINISTRATIVO. PECULIARIDADES DO CASO CONCRETO. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. 1. O Supremo Tribunal Federal, em algumas oportunidades, e sempre ponderando as particularidades de cada caso, já reconheceu a subsistência dos atos administrativos de provimento derivado de cargos públicos aperfeiçoados antes da pacificação da matéria neste Tribunal, em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Precedentes. 2. **O princípio da segurança jurídica, em um enfoque objetivo, veda a retroação da lei, tutelando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Em sua perspectiva subjetiva, a segurança jurídica protege a confiança legítima, procurando preservar fatos pretéritos de eventuais modificações na interpretação jurídica, bem como resguardando efeitos jurídicos de atos considerados inválidos por qualquer razão. Em última análise, o princípio da confiança legítima destina-se precipuamente a proteger expectativas legitimamente criadas em indivíduos por atos estatais.** 3. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível, na hipótese, condenação em honorários advocatícios (arts. 17 e 18 da Lei nº 7.347/1985). 4. Agravo interno a que se nega provimento. (STF - AgR ARE: 823985 MG - MINAS GERAIS, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 23/03/2018, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-070 12-04-2018), grifos nossos.

Sendo assim, verifica-se que o princípio da segurança jurídica é fundamental à prática do planejamento tributário, uma vez que além da livre iniciativa de realizá-lo é necessário ao contribuinte a manutenção da estabilidade de seus atos, de modo que não seja punido por atos em decorrência de interpretações abusivas do fisco.

4.3 As interpretações abusivas do fisco no planejamento tributário

O tributo está no meio-termo entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios jurídicos e a necessidade do Estado em arrecadar capital (AMARO, 2016), como os interesses são divergentes, o princípio da segurança jurídica é fundamental para garantir a justiça na tributação.

No entanto, segundo Silvio Crepaldi, a Receita Federal do Brasil (RFB) está autuando contribuintes que realizaram o planejamento tributário especificamente elaborados com a finalidade de reduzir tributos. Isso caracteriza abuso de autoridade, uma vez que ocorre a notificação por ações lícitas, atos e fatos jurídicos verdadeiros (CREPALDI, 2019).

Sendo assim, Marco Aurélio Greco esclarece que cabe ao fisco o ônus probatório, de modo que os negócios jurídicos privados não podem ser interpretados sem objetividade, apenas com intuito de serem enquadrados na hipótese tributária mais onerosa. Logo, o fisco precisa comprovar que houve irregularidade, vício ou defeito específico nas formas adotadas pelo contribuinte, bem como provar a realidade concreta, se passível de tributação, que fora revestida por essas formas. De tal modo, é necessário que o fisco prove justificadamente que os atos praticados têm qualificação jurídica diversa da apresentada pelo contribuinte (GRECO, 2019). Ainda segundo o autor:

[...] não significa que o Fisco possa simplesmente invocar o abuso para desqualificar o negócio jurídico. Ao contrário, como negócio jurídico é resultado do exercício de uma liberdade de auto-organização, os negócios jurídicos lícitos gozam da presunção de não abusividade. Assim, cabe ao Fisco o ônus da prova da finalidade predominante fiscal do negócio para que, aí sim, possa justificar a desqualificação (GRECO, 2019, p. 221-222).

No entanto, ainda é possível perceber decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) divergentes entre si, desse modo foram colacionadas duas decisões abaixo, sendo que em ambas é julgado o pedido de planejamento tributário realizado com objetivo de economizar imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ). Na primeira decisão, o CARF determina que a falta de propósito negocial da ação, ou seja, a operacionalização de procedimentos, respaldado na lei, visando unicamente a economia de tributos (CREPALDI, 2019) não é relevante para enquadrar a conduta como ilegal, desde que todos os meios utilizados na prática sejam lícitos, segundo o julgado:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS.LICITUDE.

O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei, não havendo lei que vede tal prática.

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 (CARF – Rec. Voluntário, nº Acórdão: 1401-002.644, Relator: Daniel Ribeiro Silva, Data da Sessão: 15/05/2018), grifos nossos.

Contudo, na segunda decisão, apesar de ter sido julgada posteriormente exige que haja um propósito negocial evidente no planejamento tributário para que este seja lícito, de acordo com a decisão:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Oponibilidade.FISCO.

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. **Além disso, é necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular** (CARF – Rec. Voluntário e de Ofício, nº Acórdão: 1401-003.807, Relator: Claudio De Andrade Camerano, Data da Sessão: 15/10/2019), grifos nossos.

Nota-se que as decisões são completamente divergentes entre si, a primeira datada em 15 de maio de 2018 determina que não é obrigatório ao contribuinte um propósito negocial diferente da economia de tributos, e afirma que não poderiam ser desconsiderados pela fiscalização atos motivados somente pelo conteúdo econômico. Já a segunda decisão datada em 15 de outubro de 2019 determina que para o planejamento tributário ser considerado regular é necessário que haja um propósito negocial além da economia de tributos, de modo que o caso em questão foi julgado como ilícito, mesmo que os atos praticados tenham sido lícitos e realizados antes do fato gerador. Desse modo, percebe-se que as interpretações administrativas não são pacíficas e impedem que o indivíduo tenha segurança ao realizar o planejamento tributário, uma vez que não é possível antever como o caso será julgado.

Em vista disso, é necessário que o ente federativo no momento da fiscalização utilize parâmetros objetivos na autuação do contribuinte, de modo que justifique de forma explícita, imparcial e acessível os critérios utilizados para averiguação dos negócios jurídicos praticados. Ademais, é fundamental que se evidencie, através de provas, quais atos provocaram o enquadramento da conduta como ilegal. No entanto, percebe-se que na prática não há consenso de terminologias e procedimentos, de modo que no próximo item será tratado o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), (BRASIL,1966) e como esse dispositivo não é suficiente para embasar as autuações do fisco.

5 A NORMA GERAL ANTIELISIVA BRASILEIRA

A doutrina brasileira majoritariamente conceitua como norma geral antielisiva o parágrafo único do artigo 116 do CTN, no entanto há divergências quanto a sua aplicação e eficácia.

Desse modo, visa demonstrar como tal dispositivo possui uma eficácia limitada, a fim de estabelecer os critérios necessários para que haja segurança jurídica ao realizar o planejamento tributário.

5.1 O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional

O parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) é considerado pela doutrina brasileira como a norma geral antielisiva brasileira e dispõe:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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 (BRASIL,1966), grifos nossos.

O autor Marco Aurélio Greco considera o dispositivo inovador, uma vez que defende que o uso termo “dissimular” ao invés de “simular” é muito significativo, desse modo justifica que o parágrafo único foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro com objetivo de viabilizar a desconsideração de atos praticados pelo contribuinte sem a presença de qualquer patologia (GRECO, 2019).

Em contrapartida, há um entendimento doutrinário que se opõe a esse argumento e defende que o deferimento à autoridade fiscal do poder de ditar ou não se há sonegação, e qual é a opção lícita pela elisão, gera a consequência de abusos fiscais e incentiva a corrupção (CREPALDI, 2019). Nesse sentido, afirma César Pereira: “[...] a outorga de competência mediante conceitos indeterminados equivale a um “cheque em branco” para a Administração, o que é incompatível com o Direito Tributário (PEREIRA, 2002, p. 35)”.

No entanto, é admissível um intermédio entre os dois entendimentos doutrinários citados, uma vez que é possível considerar o termo “dissimular” inovador, mas apesar disso insuficiente para garantir a segurança jurídica do contribuinte. Isto ocorre em razão da excessiva liberdade que o dispositivo confere a autoridade fiscal para autuar de acordo com sua discricionariedade, visto que o dispositivo não estipula de forma objetiva os critérios necessários para que os atos jurídicos realizados sejam passíveis de autuação.

Ainda, o parágrafo único foi incluído no artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) pela Lei Complementar n. 104/2001, e o artigo 146, *caput* e inciso I, da CRFB/88 (BRASIL, 1988) dispõe que: “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (BRASIL, 1988)”. Desse modo, o dispositivo é integralmente constitucional, uma vez que foi inserido através de Lei Complementar, conforme disciplina a CRFB/88 (BRASIL, 1988).

No entanto, movida pela Confederação Nacional do Comércio em 2001 está em julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF), através da ADI 2446, a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966). Desse modo, os Ministros Cármen

Lúcia (Relatora), Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, votaram pela constitucionalidade do dispositivo, em seguida pediu vista dos autos o Ministro Ricardo Lewandowski, de modo que o julgamento está suspenso.

De todo modo, o CARF considera o dispositivo plenamente constitucional e eficaz, como demonstra a seguinte decisão:

NORMA GERAL ANTIELISIVA. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. EFICÁCIA. A norma geral antielisiva consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser interpretada no sentido da sua eficácia, vez que esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a CF/88, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com a reprovabilidade social ao abuso de formas jurídicas de direito privado. **O parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma nacional, imediatamente aplicável aos entes federativos que possuam normas sobre o procedimento administrativo fiscal**, que, no caso da União Federal, consubstancia-se no Decreto n. 70.235/72, recepcionado pela CF/88 com força de lei ordinária. A exigência de regulamentação, mediante procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, consignada no parágrafo único do art. 116 do CTN, in fine, encontra-se suprida pelo Decreto n. 70.235/1972 (CARF – Rec. Voluntário, nº Acórdão: 2402-008.110, Relator: Luís Henrique Dias Lima, Data da Sessão: 04/02/2020), grifos nossos.

No entanto, demonstrar-se-á no próximo item que apesar do CARF considerar e aplicar o parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) como uma norma geral antielisiva plenamente adequada, tal dispositivo possui eficácia limitada.

5.2 Eficácia limitada da norma

Ao analisar o processo legislativo que culminou na edição da Lei Complementar nº 104/2001 nota-se, através da mensagem nº 1.459 que encaminhou o projeto de lei ao Congresso Nacional, que o objetivo do parágrafo único do artigo 116 do CTN era de inovar o ordenamento jurídico brasileiro, de forma a criar novos instrumentos para o controle do planejamento tributário nos casos de abuso de forma jurídica e abuso de direito (ROCHA, 2019), de modo que foi comunicado:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de **elisão**, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticamente com abusos de forma ou de direito (BRASIL, 2001), grifos nossos.

Tendo em vista o objetivo do Congresso em inovar o ordenamento jurídico tributário, Ricardo Lobo Torres observa que “[...] não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria

a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII, e 150, §4º) (TORRES, 2006, p. 233)”. Assim, nota-se que o Congresso Nacional ao sancionar o parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) teve uma finalidade legítima, qual seja, criar uma norma geral antielisiva capaz de coibir atos abusivos e ilegais. No entanto, a redação do dispositivo não foi suficiente para alcançar essa meta.

Ao ponderar sobre a mensagem acima transcrita, percebe-se que essa tem a função de esclarecer qual o objetivo da lei, e nela foi estabelecido que a autoridade fiscal teria a obrigação de coibir a “elisão” fiscal. No entanto, majoritariamente na doutrina brasileira se utiliza tal termo como ato lícito, sendo consequência do planejamento tributário eficaz.

Desse modo, a “elisão” é amplamente considerada como um ato plenamente legal e, conseqüentemente, não deveria ser desconsiderada pelo fisco, ao contrário, deveria ser incentivada pelos entes federativos. Assim, nota-se uma confusão terminológica, capaz de gerar insegurança jurídica, uma vez que o legislador optou por utilizar “elisão” como uma prática ilegal passível de autuação pelos agentes administrativos, em contradição aquilo que é defendido amplamente pela doutrina brasileira, ou seja, que a elisão fiscal é integralmente legítima.

Em contrapartida, ao utilizar o termo “dissimular” o parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) inovou, uma vez que confere uma nova competência tributária a Administração Fazendária, segundo Marciano Seabra de Godoi:

[...] a existência de uma norma geral antielusão contida no Código Tributário obriga o Fisco a recorrer a tal via para corrigir os atos elusivos dos contribuintes, não sendo correta a aplicação conjunta ou mesmo subsidiária das figuras da fraude à lei e do abuso do direito previstas no Código Civil de 2002 (GODOI, 2016, p. 510).

No entanto, essa inovação não é suficiente para garantir a eficácia da norma, uma vez que para o contribuinte não houve alteração significativa capaz de estabelecer uma diretriz na qual seja possível identificar quais negócios jurídicos serão desconsiderados pelo fisco. Sendo assim, é necessário que a norma geral antielisiva seja integralmente eficaz, dessa forma Eduardo Brasil apresenta uma solução:

A solução para dar aplicabilidade ao parágrafo único do artigo 116 do CTN é a seguinte interpretação: o agente administrativo é livre para requalificar determinados atos e negócios jurídicos, desde que se utilize das provas administrativas em direito que darão sustentabilidade tanto para o processo/produto de desconsiderar atos realizados com dissimulação como para o processo/produto de reenquadramento em outra categoria jurídica. Sendo que sempre caberá ao Poder Judiciário pôr fim a qualquer demanda relacionada com a desqualificação e requalificação de atos e negócios jurídicos (BRASIL, 2018, p. 92).

Ademais, é fundamental que as provas e argumentos admitidos sejam justificados de forma objetiva e coesa para assim serem acessíveis ao contribuinte e, para isso, é necessário que haja um consenso terminológico, a fim de que sejam evitadas confusões e atos abusivos dos entes da federação.

De modo que, não havendo qualquer indicação sobre como interpretar a norma, seja pela ausência de parecer normativo, seja por inexistir decisão judicial com eficácia vinculante ou persuasiva, seja pelo silêncio do Poder Público na enunciação dos motivos de sua edição, o grau de liberdade de escolha do contribuinte é mais intenso (PAULA, 2018). Assim, como não há uma diretriz objetiva sobre o planejamento tributário, o administrado possui alto grau de liberdade no momento da prática, que precisa ser respeitado pela administração pública. Portanto, para que o fisco tenha maior alcance no momento da autuação, é necessário que haja uma melhor regulamentação.

No entanto, não é necessário a criação normativa de tipos fechados que visam proibir a prática do planejamento tributário, sendo ideal o uso da interpretação normativa, com a instituição de tipos abertos e normas gerais, de modo que sua aplicação deve ser cuidadosa com limites na sua administração e com as devidas garantias ao contribuinte (ABRAHAM, 2010).

Conclui-se para que a segurança jurídica do contribuinte ao realizar o planejamento tributário seja garantida são necessárias quatro mudanças: tratamento igualitário na fiscalização; consenso terminológico; provas evidentes dos fatos relacionados; e decisões administrativas com eficácia vinculante ou persuasiva. A primeira mudança permeia na indispensabilidade que os agentes administrativos sejam coesos, desde o uso de terminologias até nos motivos elencados ao realizarem a autuação, de modo que não ocorra diferença de tratamento entre os casos similares, a fim de tornar os procedimentos completamente igualitários, e assim seja possível pacificar quais atos serão considerados ilícitos e os motivos para tal.

Já a segunda mudança baseia-se na necessidade do consenso terminológico, para que as autuações sejam justificadas de forma acessível, a fim de que o contribuinte seja capaz de prever de forma convicta como seus atos serão interpretados pelos agentes fiscais. De modo que não é cabível que o mesmo termo seja utilizado com significados distintos a depender do parâmetro estabelecido, uma vez que causa confusão e é capaz de mitigar a segurança jurídica. Assim, é fundamental que o ente federativo estabeleça de modo uniforme quais termos serão utilizados e os seus devidos significados.

A terceira mudança é no momento da autuação dos atos jurídicos realizados, de modo que o agente tributário utilize provas evidentes, para que o ato seja notoriamente justificado, e dessa forma se construa uma diretriz objetiva de quais negócios jurídicos serão desconsiderados pela administração pública, de modo que seja possível estabelecer um padrão, e assim fique evidente quais são os limites da discricionariedade dos agentes administrativos ao realizarem a fiscalização.

Por fim, a quarta mudança é a necessidade de que o CARF reconheça a eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) como norma geral antielisiva e assim se empenhe para sanar lacunas e divergências existentes através de decisões administrativas com eficácia vinculante ou persuasiva, sem o uso de expressões genéricas, de modo que seja possível estabelecer acórdãos uniformes capazes de pacificar o entendimento e assegurar ao contribuinte o princípio da segurança jurídica.

Conclui-se que o parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) possui a eficácia limitada e não atinge o objetivo de ser uma norma geral antielisiva capaz de coibir atos abusivos e ilegais de forma igualitária. Assim, o contribuinte não possui segurança jurídica ao realizar o planejamento tributário, uma vez que não há uma diretriz objetiva que possibilite ao administrado prever se será autuado por determinada prática. Desse modo, são necessárias mudanças objetivas, citadas acima, a fim de possibilitar o acesso ao planejamento tributário de forma eficaz e não permeado de insegurança como frequentemente ocorre.

6 CONCLUSÃO

O artigo científico analisou que na doutrina brasileira existem divergências quanto ao conceito de planejamento tributário e, dessa forma, buscou definir a atividade de forma clara e objetiva, a fim de uniformizar o entendimento e estabelecer um parâmetro para ser utilizado durante o trabalho.

Em seguida, o artigo apresentou como a economia nacional está fragilizada, com a pandemia do novo coronavírus e elevado desemprego, sendo assim, demonstrou como o planejamento tributário é uma ferramenta capaz de impulsionar a economia, aumentar a arrecadação fiscal e auxiliar na oferta de empregos. Ademais, evidenciou como o planejamento é benéfico para as pessoas, físicas e jurídicas, uma vez que garante ao cidadão melhor qualidade de vida, e permite que as atividades empresariais sejam desenvolvidas com o menor custo tributário possível, de modo que possibilita ao negócio se tornar competitivo nacional e internacionalmente.

Posteriormente, o artigo científico revelou que não há consenso na doutrina brasileira sobre o conceito de evasão fiscal ilícita, desse modo, determinou como o ato é ilegal e quais são as suas principais diferenças com o planejamento tributário, uma vez que em diversos casos a identificação não é imediata. Assim, foram estabelecidas diversas características práticas, que permitem a reconhecimento de qual foi o ato realizado pelo contribuinte, para que as condutas não sejam confundidas por interpretações fiscais abusivas capazes de mitigar a segurança jurídica do contribuinte.

Nesse sentido, o conceito do princípio da segurança jurídica foi tratado, uma vez que gera previsibilidade ao contribuinte quanto aos atos praticados, sendo fundamental para garantir justiça na tributação. Ademais, revelou a importância do princípio na prática do planejamento tributário, já que além da livre iniciativa de realizá-lo é necessário ao contribuinte a manutenção da estabilidade de seus atos, de modo que não seja punido por atos em decorrência de interpretações abusivas do fisco.

Dessa forma, apresentou que ainda é possível identificar atos arbitrários do fisco no momento de interpretar o planejamento tributário, seja por decisões conflitantes do CARF, ou por autuações que não evidenciam de forma clara qual foi a prática ilegal realizada pelo administrado. Assim, estabeleceu que é a essencial a pacificação da jurisprudência que trata sobre o tema e como é fundamental que as autuações sejam provadas e devidamente embasadas pelos agentes administrativos.

Em seguida, o artigo científico apontou como o parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) é considerado pela doutrina brasileira como a norma geral antielisiva e evidenciou que há dois entendimentos doutrinários divergentes quanto a sua inovação no ordenamento jurídico. A solução apresentada para esse conflito, está em concluir que esse dispositivo proporcionou uma mudança de interpretação do planejamento tributário, mas o mesmo continua com eficácia limitada.

Por fim, reconheceu que o parágrafo único do artigo 116 do CTN (BRASIL, 1966) possui eficácia limitada e não atinge o objetivo de ser uma norma geral antielisiva eficaz. Desse modo, o artigo científico indicou quatro mudanças necessárias, quais sejam, o tratamento igualitário nos julgamentos; consenso terminológico; provas evidentes dos fatos relacionados no momento da fiscalização; e decisões administrativas com eficácia vinculante ou persuasiva para que assim seja possível pacificar o entendimento sobre o tema, garantir interpretações justas e possibilitar ao contribuinte segurança jurídica no momento de realizar o planejamento tributário.

REFERÊNCIAS

ABRAHM, Marcus. **O planejamento tributário e o Direito privado**. São Paulo: *Quartier Latin*, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Perspectivas Jurisprudenciais**. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 15, São Paulo: Dialética 2010.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1ª TURMA ORDINÁRIA)**. Recurso Voluntário 1401002.644. Planejamento tributário. Negócios jurídicos. Atos jurídicos. Licitude. Recorrente: MCLG Empreendimentos e Participações S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Daniel Ribeiro Silva. Data da Sessão: 15 de maio de 2018. Número do processo: 16561.720111/2014-24. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCa li.jsf>. Acesso em: 20 out. 2020.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1ª TURMA ORDINÁRIA)**. Recurso de Ofício e Voluntário 1401-003.807. Planejamento tributário. Falta de propósito negocial. Oponibilidade. Fisco. Recorrente: MCLG Empreendimentos e Participações S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Claudio De Andrade Camerano. Data da Sessão: 15 de outubro de 2019. Número do processo: 10580.731548/2013-06. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCa rf.jsf>. Acesso em: 05 out. 2020.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª TURMA ORDINÁRIA)**. Recurso Voluntário 2402-008.110. Norma geral antielisiva. Parágrafo único do art. 116 do ctn. Eficácia. Recorrente: Indústria Mineira de Fraldas LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Luis Henrique Dias Lima. Data da Sessão: 04 de fevereiro de 2020. Número do processo: 10665.003361/2008-11. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCa rf.jsf>. Acesso em: 22 out. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília DF: Presidência da República. [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.712, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. **LEI Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

BRASIL. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Interessado: Presidente da República. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 15 out. 2020.

BRASIL. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (1ª TURMA)**. Recurso Extraordinário com Agravo 823.985/MG. Direito administrativo. Agravo interno em Recurso extraordinário com agravo. Servidor público. Provimento derivado. Subsistência do ato Administrativo. Peculiaridades do caso concreto. Aplicação dos princípios da segurança jurídica e da Proteção da confiança. Inconstitucionalidade. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Universidade Federal De Viçosa. Relator: Min. Roberto Barroso. Data de julgamento: 23 de março de 2018. Data de publicação: 12 de abril de 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur383251/false>. Acesso em: 15 out. 2020.

BRASIL, 2020a. **SEBRAE**. Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. Disponível em: <https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD#:~:text=Em%201985%2C%20o%20IBGE%20calculou,pequenos%20neg%C3%B3cios%20no%20PIB%20brasileiro.&text=As%20micro%20e%20pequenas%20empresas,4%25%20do%20P>. Acesso em: 8 ago. 2020.

BRASIL, 2020b. **SEBRAE**. Análise do CAGED, JANEIRO/2019. Disponível em: <https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Relatorio%20do%20CAGED%2001%202019.pdf>. Acesso em: 25 out. 2020.

BRASIL, 2020c. **PORTAL DE DESENVOLVIMENTO SEBRAE**. Sebrae aponta que pequenas empresas geram mais empregos no Brasil. Disponível em: <https://portaldodesenvolvimento.sebrae.com.br/sebrae-aponta-que-pequenas-empresas-geram-mais-empregos-no-brasil/>. Acesso em: 14 ago. 2020.

BRASIL, 2020d. **AGÊNCIA DE NOTÍCIAS IBGE**. Pesquisa Pulso Empresa: Entre as empresas que estavam fechadas na 1ª quinzena de junho, 39,4% encerraram atividades por causa da pandemia. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/28294-pesquisa-pulso-empresa-entre-as-empresas-que-estavam-fechadas-na-1-quinzena-de-junho-39-4-encerraram-atividades-por-causa-da-pandemia>. Acesso em: 25 out. 2020.

BRASIL, 2020e. **AGÊNCIA DE NOTÍCIAS IBGE**. Desemprego atinge 14 milhões de pessoas na quarta semana de setembro. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/29181-desemprego-atinge-14-milhoes-de-pessoas-na-quarta-semana-de-setembro>. Acesso em: 25 out. 2020.

BRASIL, 2020f. **AGÊNCIA DE NOTÍCIAS IBGE**. 10,4% da população fizeram teste de Covid-19 até setembro no país. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/29181-desemprego-atinge-14-milhoes-de-pessoas-na-quarta-semana-de-setembro>. Acesso em: 25 out. 2020.

BRASIL, 2020g. **IPEA**. Aumento de 1% no desemprego dos homens eleva a taxa de homicídios em 1,8%. Disponível em:

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35110. Acesso em: 15 ago. 2020.

BRASIL, Eduardo. **Planejamento tributário e insegurança jurídica: linguagem das normas e linguagem do CARF**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2001/leicomplementar-104-10-janeiro-2001-355753-norma-pl.html>. Acesso em: 16 out. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

IBGE. **Indicadores de Trabalho**. Disponível em: <https://covid19.ibge.gov.br/pnad-covid/trabalho.php>. Acesso em: 25 out. 2020.

GERMANO, Livia de Carli. **A Elisão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da USP, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**, São Paulo: Malheiros, 2016.

GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Volume 3. 2. ed esp. São Paulo: *Quartier Latin*, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: *Quartier Latin*, 2019.

MARTINS, James. **Elisão Tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002

PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: Controle Jurídico da Complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora, 2018.

PEREIRA, César A. Guimarães. **A Elisão Tributária e a Lei Complementar 104/2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2019.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compendio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975

TORRES, Heleno Taveira. **Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01)**. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, Vol. 5, São Paulo: Dialética 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.