

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

PEDRO ENRIQUE ANGELITO

**TRIBUTAÇÃO DA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO LUCRO
PRESUMIDO: ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA ELISÃO FISCAL**

Rio de Janeiro, 2022

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

PEDRO ENRIQUE ANGELITO

TRIBUTAÇÃO DA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO LUCRO
PRESUMIDO: ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA ELISÃO FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso,
sob a orientação do Professor Dr.
Gustavo Fossati apresentado à
FGV DIREITO RIO como
requisito para conclusão da
disciplina obrigatória TCC do
currículo da graduação.

Rio de Janeiro, 2022

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

PEDRO ENRIQUE ANGELITO

**TRIBUTAÇÃO DA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO LUCRO
PRESUMIDO: ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA ELISÃO FISCAL**

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso, sob a orientação do Professor Dr. **Gustavo Fossati** apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito para conclusão da disciplina obrigatória TCC do currículo da graduação.

Comissão Examinadora:

Nome do Orientador: Gustavo Fossati

Nome do Examinador 1: Leonardo de Andrade Costa

Nome do Examinador 2: Rafael Nascimento Bessa

Assinaturas:

Gustavo Fossati

Leonardo de Andrade Costa

Rafael Nascimento Bessa

Nota final: ____

Rio de Janeiro, 2022.

Sumário

INTRODUÇÃO	1
1. CONTEXTO, CONCEITOS E EFEITOS FISCAIS DA ALIENAÇÃO	5
1.1. Planejamento Tributário e a Dicotomia entre a Elisão e a Evasão Fiscal	5
1.2. Ativo Circulante e Ativo Não Circulante.....	19
1.3. Objeto Social.....	22
1.4. Lucro Presumido e Ganho de Capital.....	23
2. ENTENDIMENTO ATUAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DO CARF	25
2.1. Solução de Consulta nº 347 da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil 25	
2.2. Acórdãos CARF	27
2.2.1. Acórdão nº 1402-002.959.....	27
2.2.2. Acórdão nº 9101-002.429.....	28
2.2.3. Acórdão nº 1402-003.859.....	30
3. ANÁLISE SOB A ÓTICA DA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	32
3.1. Análise da Solução de Consulta	32
3.2. Análise dos Acórdãos do CARF	34
4. CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40

INTRODUÇÃO

O Brasil possui, em seu ordenamento jurídico, um dos sistemas tributários mais complexos do mundo.¹²³ Entende-se, inclusive, que há uma “crescente hipercomplexidade” da legislação tributária brasileira.⁴ Ainda, Christopher Evans e Bihn Tran-Nam, ao definir seis diferentes dimensões que compõem a complexidade do sistema tributário do Brasil, destacam-se três que se remetem diretamente à problemática do presente trabalho, quais sejam: (i) a grande quantidade de tributos devidos para diferentes esferas do governo (*e.g.*, níveis federal, estadual e municipal); (ii) a complexidade da legislação tributária (*i.e.*, extensão da quantidade de disposições legais sobre diferentes tributos aliada à dificuldade de sua clara interpretação); e (iii) o significativo valor devido a título de custo tributário operacional, ou seja, o custo que deve ser empenhado pelo contribuinte para a plena conformidade perante suas obrigações tributárias.⁵ Na mesma linha, há uma viva preocupação na seara acadêmica relacionada não só ao montante da carga tributária, mas, principalmente, na sua composição, envolvendo, no caso, os custos de conformidade e possíveis inseguranças jurídicas quanto à tributação aplicável.⁶

Nesse contexto, o planejamento tributário é essencial para a plena sobrevivência das empresas – enquanto atividades econômicas organizadas. Tanto no âmbito nacional, quanto no cenário internacional, têm-se discutido sobre os limites do planejamento tributário, incluindo, mas não se limitando, à dicotomia entre a elisão e a evasão fiscal.

¹ MACHADO, Clarissa; UTIMATI, Ana Carolina. *The challenges of tax compliance in Brazil*. *International Tax Review*, 25 de setembro de 2017. Disponível em <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3753790/The-challenges-of-tax-compliance-in-Brazil.html?ArticleId=3753790> Acessado em: 01/12/2022.

² HOPPE, Thomas; SCHANZ, Deborah; STURM, Susann; SURETH-SLOANE, Caren. *The Tax Complexity Index: A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity*. *European Accounting Review*, 2021. p. 14. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09638180.2021.1951316?needAccess=true#page=30&zoom=100,84,378> Acessado em: 01/12/2022.

³ LOPES, Felipe. *Complexidade tributária é uma das causas da baixa competitividade brasileira*. FECOMERCIO/SP, São Paulo: 2021. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/complexidade-tributaria-e-uma-das-causas-da-baixa-competitividade-brasileira>. Acesso em: 25/05/2022.

⁴ PAULA, D. G. de. A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária. In: **Justiça Fiscal**. ano 9, n. 32, 2018, p. 37-40.

⁵ EVANS, Christopher; TRAN-NAM, Bihn. *Towards the development of a tax system complexity index*. In: *Fiscal Studies*. vol. 35, n. 3, pp. 341-370, 2014.

A referida discussão comporta dois polos divergentes. Por um lado, preza-se pela livre iniciativa, autonomia privada e demais liberdades econômicas do contribuinte que, naturalmente, enquanto empresa, busca transitar suas atividades pela via mais lucrativa, a qual, geralmente, implica na redução da carga tributária. Noutra parte, defende-se o princípio da capacidade contributiva e o objetivo fundamental da solidariedade, bem como o dever social de pagar tributos, haja vista tal necessidade para a justa e próspera convivência em sociedade.

Nesse cenário, surge uma situação particular que padece de clareza e segurança jurídica, bem como esboça o debate proposto por este trabalho, qual seja: a alienação de participação societária por pessoas jurídicas que optam pelo regime do Lucro Presumido. A tributação do lucro auferido na referida alienação, sob o ponto de vista do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pode se dar de duas formas, a depender do entendimento do contribuinte ou da interpretação dada pela Receita Federal do Brasil (RFB), sendo possível o seu reconhecimento como ganho de capital ou como lucro operacional.

Como será analisado, as duas situações são tratadas diferentemente pela legislação tributária, importando em efeitos fiscais distintos. Naturalmente, o posicionamento do contribuinte tende a divergir do raciocínio da autoridade fiscal, cabendo aos intérpretes da legislação tributária estabelecer os parâmetros a serem considerados para definir a correta forma de tributar o lucro da operação.

A análise da problemática a ser abordada – a tributação das alienações de participação societária no Lucro Presumido – se assemelha à questão frequentemente enfrentada por sociedades do ramo imobiliário ao alienar seus imóveis. Nesse caso, sociedades envolvidas em atividades imobiliárias buscam tributar a alienação de seus imóveis a partir da alíquota do Lucro Presumido, reconhecendo-a como receita operacional.

A definição da correta interpretação se debruça, também, no que tange à classificação contábil do ativo alienado – seja uma participação societária ou um imóvel – e na previsão

⁶ JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de Carvalho. **O Sistema Tributário dos Países da OCDE e as Principais Recomendações da Entidade: Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária no Brasil**. Nota Técnica DINTE. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea): 2022, ed. 1. p. 20.

constante do objeto social da sociedade. O CARF, frequentemente, não reconhece a legitimidade do planejamento tributário do contribuinte, entendendo a reclassificação contábil do ativo, a título exemplificativo, como mera formalidade para escapar à tributação do ganho de capital. Por exemplo, no Acórdão nº 1401002.832, de 25/08/2018, de relatoria do conselheiro Daniel Ribeiro Silva, entendeu-se que “sujeita-se à apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica”.⁷ Ainda, criticou-se a possibilidade de se legitimar essa prática, uma vez que, desse modo, anteriormente a qualquer alienação de quaisquer bens classificados como ativo não circulante, seria suficiente decidir pela reclassificação contábil do ativo ou pela própria alteração do objeto social da pessoa jurídica para a tributar como receita bruta operacional, afastando, assim, a tributação mais rigorosa pela via do ganho de capital.

Portanto, o objetivo central deste trabalho consiste em analisar a tributação da alienação de participação societária sob o ponto de vista da legitimidade do planejamento tributário frente às liberdades econômicas constitucionais dos contribuintes. Quanto aos objetivos específicos, busca-se, a partir da análise de acórdãos do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), esclarecer os posicionamentos do referido tribunal administrativo e identificar os parâmetros e critérios utilizados para fundamentá-los.

Desse modo, o presente trabalho contará com uma metodologia de análise de casos que se dará a partir do estudo dos julgamentos do CARF identificados no período entre 2013 e 2022, compreendendo os últimos dez anos da data de elaboração, que se debruçaram à análise da conduta do contribuinte, seja pela mudança do objeto social ou da reclassificação contábil de determinado bem para uma tributação mais favorável pelo Lucro Presumido. Contudo, somente serão expostos e analisados de forma mais detalhada os acórdãos representativos para cada medida ou parâmetro relevantes adotados pelo contribuinte e considerados pelo CARF, apesar de toda análise também se basear no estudo dos demais casos identificados e mencionados ao longo do trabalho. Ademais, conforme mencionado, ressalta-se que o objeto

⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária). Acórdão 1401-002.832. Sessão de 15 de agosto de 2018. Relatoria de Daniel Ribeiro Silva. [...] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em 16.05.2022.

dos julgamentos a serem abordados se refere não somente à alienação de participação societária, mas, em função de maior quantidade de material para análise e melhor conclusão, também será trazida uma situação análoga, qual seja: a alienação de imóveis por sociedades cujo objeto social prevê – ou passou a prever – a atividade imobiliária ou a compra e venda de imóveis.

No que tange às conclusões, a pesquisa será embasada em metodologia bibliográfica, a fim de esclarecer como se aplicaria o entendimento predominante da doutrina de Direito Tributário acerca dos limites de atuação da autoridade fiscal e das liberdades empresariais do contribuinte aos julgamentos expostos.

O referido tema se justifica a partir da ausência de clareza dos parâmetros considerados legítimos para o reconhecimento do planejamento tributário do contribuinte ou para afastá-lo. Como será demonstrado, as decisões do CARF, que constantemente divide a opinião dos seus conselheiros, embasam a falta de segurança jurídica na alienação de participação societária no âmbito do lucro presumido, percebendo-se, em certos casos, violações às liberdades constitucionais do contribuinte.

Nesse sentido, no primeiro capítulo, será abordada a definição dos conceitos relativos à discussão do tema, quais sejam: o “planejamento tributário”, a “elisão fiscal”, a “evasão fiscal”, os conceitos contábeis de “ativo circulante” e “ativo não circulante”, o “objeto social” das sociedades empresárias, bem como o regime do Lucro Presumido e a ideia de “ganho de capital”. Na mesma oportunidade, contextualizaremos a discussão demonstrando, brevemente, o cenário da discussão sobre a possibilidade da desconsideração de atos jurídicos dos contribuintes pela autoridade administrativa, dada pela inclusão do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional⁸, e os efeitos fiscais entre as formas de tributação da alienação como ganho de capital ou como receita operacional no âmbito do Lucro Presumido.

No segundo capítulo, serão expostos os acórdãos do CARF e uma Solução de Consulta da Receita Federal do Brasil que tratam sobre a lógica da tributação da alienação de participação societária no lucro presumido ou da alienação de imóvel por sociedade que declara como objeto social a atividade imobiliária, abordando-se os principais argumentos

trazidos pelas partes envolvidas e as conclusões tomadas pelos respectivos intérpretes da legislação tributária.

Em seguida, no terceiro capítulo, serão analisados criticamente, sob o viés da elisão fiscal e dos limites do planejamento tributário legítimo, os parâmetros considerados pela RFB e pelo tribunal administrativo em questão, bem como as medidas contábeis e societárias tomadas pelos contribuintes para atenderem a tais requisitos, contrapondo-os às relevantes liberdades constitucionais em questão.

Por fim, concluiremos o trabalho consolidando os principais pontos discutidos e abordando os argumentos que deveriam prevalecer sob a ótica da elisão fiscal e das liberdades constitucionais do contribuinte em consideração aos argumentos expostos pela RFB e, geralmente, corroborados pelo CARF.

1 CONTEXTO, CONCEITOS E EFEITOS FISCAIS DA ALIENAÇÃO

1.1. Planejamento Tributário e a Dicotomia entre a Elisão e a Evasão Fiscal

O planejamento tributário é uma prática usual daqueles que se atentam à sua situação econômico-financeira, seja enquanto pessoa física ou jurídica. No presente trabalho, trataremos do tema com foco nas pessoas jurídicas por serem alvo de maior atenção das autoridades fiscais no que tange às práticas de elisão ou evasão fiscal. A definição de “planejamento tributário”, bem como de conceitos correlatos que dele se originam, são muito debatidos no âmbito acadêmico.

Hugo de Brito Machado define “planejamento tributário” no seguinte sentido:

Planejamento é o ato ou o efeito de planejar, e planejar significa fazer um plano ou roteiro. A rigor, trata-se de palavra conhecida na linguagem comum, que dispensa maiores considerações sobre seu significado. A expressão “planejamento tributário” tem sido utilizada para designar a

⁸ BRASIL, Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acessado em: 26/11/2022.

organização dos negócios de uma empresa tendo em vista a redução do ônus tributário, com o objetivo de reduzir tanto quanto possível esse ônus.⁹

Nesse sentido, nota-se que, resumidamente, o conceito traz a prática do contribuinte de se organizar da forma mais financeiramente saudável, em vista às ocorrências de determinados fatos geradores das obrigações tributárias que circundam a condução das suas atividades empresariais. E, apesar da reconhecida importância da sistemática tributária para a vida em sociedade, como se percebe, a tributação é vista como uma imposição do Estado que onera o contribuinte. Financeira e contabilmente, os tributos são percebidos como custos da atividade empresária, que, por sua vez, possui a intenção lucrativa em sua essência. Portanto, pela lógica econômica, o ideal para o sucesso empresarial do contribuinte consiste na redução da carga tributária a fim de maximizar seus lucros.

Aprofundando o referido conceito, Fernando Aurelio Zilveti o define com um tom brevemente político, entendendo o planejamento tributário como o direito do contribuinte se defender do tributo enquanto imposição estatal:

Planejar no sentido fiscal significa tratar de evitar a ocorrência do fato gerador que resultará no nascimento da obrigação tributária, com conseqüente pagamento de tributos. Planejar é direito de resistência à tributação. Embora não se possa afirmar ser essa a intenção das normas de finalidade fiscal, cada tributo limita o contribuinte de consumir, de poupar ou de investir. Essa é, assim, a conseqüência da tributação. Não há, na prática, tributo justo ou tributo neutro. Planejamento tributário é, portanto, o exercício do direito de resistência.¹⁰

Sob um viés semelhante, Hugo de Brito defende o “direito ao planejamento tributário”, ou seja, que o ordenamento jurídico brasileiro, especialmente a partir do artigo 170 da Constituição Federal¹¹, garante aos contribuintes a liberdade econômica, nela

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019. 2 ed. p. 78.

¹⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: Tributação Empresarial**. Eurico Marcos Diniz de Santi; Fernando Aurelio Zilveti (Coordenadores). Editora Saraiva e Gvlaw. 2ª edição, 2012. p. 309.

¹¹ BRASIL, Constituição Federal (1988). “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: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade

compreendida, dentre outras, a liberdade de se organizar, lícitamente, de modo a reduzir a carga tributária que lhe é imposta. Nesse sentido, o autor destaca:

Como se vê, o constituinte brasileiro fez uma opção política pela liberdade econômica. E essa opção é da maior importância, porque, em face da supremacia constitucional, esse modelo se impõe na ordem jurídica em geral, sendo desprovida de validade qualquer regra eventualmente inserida no ordenamento jurídico que o contrarie. Na verdade, temos um verdadeiro plano econômico de ordem impositiva, pelo fato de estar albergado pela Constituição Federal. (...) Na medida em que a Constituição Federal garante a livre iniciativa econômica – vale dizer, garante o direito de exercer livremente qualquer atividade econômica ou profissional –, está garantida a livre concorrência, que, aliás, é objeto de expressa referência no dispositivo constitucional acima transcrito (art. 170, IV).¹²

Na mesma linha, Luiz Gustavo Bichara e Bruno Cazarim destacam que o referido direito ao planejamento tributário se derivaria do direito à propriedade, também previsto no dispositivo constitucional mencionado acima, bem como se relacionaria ao princípio da autonomia da vontade dos indivíduos e à liberdade de auto-organização

O planejamento tributário é visto como um direito do contribuinte de se auto-organizar e compor seus negócios da forma mais conveniente. Tal direito seria simples decorrência do direito à propriedade, previsto constitucionalmente, que só poderia ser atingido por lei expressa. (...) Para a corrente legalista/positivista, portanto, como se pode facilmente depreender da explícita menção à observância aos modelos jurídicos dispostos pelo legislador, tem-se por pano de fundo os princípios da autonomia da vontade e da liberdade contratual, ou seja, a necessidade de preservação da livre-iniciativa e do direito de propriedade, protegida pela observância inexorável do primado da legalidade como norma vetor do sistema jurídico brasileiro, eis que constituído sob a forma de um Estado de Direito.¹³

Contudo, a Lei Complementar nº 104/2001 trouxe o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional¹⁴ de modo a permitir as autoridades fiscais desconsiderarem atos jurídicos do contribuinte quando a sua intenção for dissimular o fato gerador da obrigação tributária. Transcreve-se o dispositivo, abaixo, para referência:

econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > Acessado em: 26/11/2022.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019. 2 ed. p. 87.

¹³ BICHARA, Luiz Gustavo A. S., DA SILVA, Bruno Cazarim. Os Limites do Planejamento Tributário. In: SILVA, Alexandre Couto ... [et al.]; (Coords.) Sérgio Brotel, Henrique Barbosa. **Finanças Corporativas: Aspectos Jurídicos e Estratégicos**. São Paulo: Atlas, 2016. ed. 1. p. 534.

¹⁴ BRASIL, Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acessado em: 26/11/2022.

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

(...)

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.

A edição dessa norma providenciou um significativo panorama de insegurança jurídica na medida em que, apesar de estarem agindo dentro da lei, os contribuintes passaram a ver determinados atos jurídicos/negociais desconsiderados pela autoridade fiscal sob o fundamento de estarem evitados de abuso de direito, dissimulação ou fraude. Cabe ressaltar, nesta oportunidade, que este trabalho não se pretende analisar a legitimidade da norma em si ou a sua aplicabilidade, mas, dentro desse contexto, trazer clareza ao entendimento das autoridades fiscais e do tribunal administrativo e questionar sua razoabilidade dentro do nosso ordenamento jurídico.

Contudo, faz-se imprescindível destacar a análise do Supremo Tribunal Federal sobre a o a inconstitucionalidade do referido dispositivo, interpretado como a “norma geral antielisiva” da legislação tributária brasileira, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.664/DF¹⁵. Na oportunidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria, nos termos do voto da Ministra Relatora Cármem Lúcia, pela improcedência do pedido formulado pela Confederação Nacional do Comércio que buscava a declaração de inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei Complementar nº 104/2001, no que tange à adição do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional¹⁶.

Inicialmente, a ministra relatora reconheceu a pendência, para a plena eficácia da norma em questão, de lei ordinária que estabeleça os procedimentos para a desconsideração de atos do contribuinte pela autoridade administrativa.

¹⁵ STF, Pleno, ADI 2446/DF, Rel. Min. Cármem Lúcia, julgado em 11.04.2022. Publicado em 27.04.2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acessado em: 30/11/2022.

¹⁶ BRASIL, Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acessado em: 26/11/2022.

A autora da ADI argumentou, dentro da pertinência e proposta deste trabalho, que a norma violaria: (i) o princípio da legalidade; e o (ii) o princípio da estrita legalidade tributária e da tipicidade.

O princípio da legalidade, o princípio da estrita legalidade tributária e da tipicidade, possuem respaldo nos artigos 5º, inciso II, 37 e 150, inciso I, da Constituição Federal¹⁷, transcritos, abaixo, para referência:

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 .

(...)

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Em suma, defende-se que o dispositivo cuja constitucionalidade estava em questão permitiria uma restrição de direitos ou, especialmente, uma imposição tributária sobre o contribuinte que não fosse por meio de lei. Isto pois a descon sideração dos seus atos poderia ocorrer mesmo quando conduzidos dentro da legislação aplicável, de modo a ser fiscalmente onerado ou ter seus direitos restringidos sem que houvesse, na lei, uma definição precisa dos fatos necessários para tanto.

Nesse ponto, a ministra relatora entende que se trata de uma questão sobre o fato gerador da eventual restrição de direitos. Destaca, oportunamente, que não se trata de uma imposição sobre um fato gerador inexistente, mas sim sobre aquele que já foi efetivamente materializado. Conclui, então, que a expressão “fato gerador” da norma em análise, refere-se

¹⁷ BRASIL, Constituição Federal (1988). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acessado em: 26/11/2022.

ao fato gerador já previsto em lei e devidamente configurado em determinada situação fática, ressaltando que:

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária. Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador. O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, ‘a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por uma forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador’. Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado. Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas também ao princípio da lealdade tributária.¹⁸

Além disso, a ministra relatora agrega à discussão sobre a legitimidade de o contribuinte organizar sua empresa, enquanto atividade econômica, buscando uma redução da carga tributária, esclarecendo que a norma pretende alcançar, não aqueles que, dentro das suas liberdades econômicas, optam pela via mais lucrativa, deixando de praticar determinado fato gerador, mas sim aqueles que praticam o fato gerador e buscam ocultá-lo:

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada.¹⁹

Em seguida, em linha à discussão e os conceitos que serão abordados adiante, a ministra relatora distinguiu a elisão da evasão fiscal e, em linha aos fundamentos expostos acima, defendeu que o referido dispositivo legal não se trata de uma norma “antielisiva”, mas sim “antievasiva”:

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário, **ADI 2446/DF**, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 11.04.2022. Publicado em 27.04.2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf> Acessado em: 01/12/2022.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário, **ADI 2446/DF**, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 11.04.2022. Publicado em 27.04.2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf> Acessado em: 01/12/2022.

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida. Apesar dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.²⁰

Portanto, seguindo os termos do voto da Ministra Relatora Carmém Lúcia, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela improcedência do pedido, declarando a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, surge a relevante e proeminente discussão sobre a legitimidade dos atos do contribuinte que se destinam exclusivamente à redução da carga tributária, à luz da garantia constitucional da sua liberdade econômica.

O ponto fulcral da questão seria a necessidade de os atos do contribuinte, apesar de resultarem na redução da carga tributária, estarem imbuídos de um “propósito comercial” ou possuírem um “motivo extratributário”. Sobre os conceitos, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira esclarece:

Apesar de muitas vezes na jurisprudência o sentido da expressão ‘motivo não tributário’ (ou ‘motivo extratributário’) se confundir com o da expressão ‘propósito comercial’ (business purpose), a doutrina faz uma clara diferenciação entre esses requisitos. O propósito comercial tem relação com a atividade econômica desenvolvida pela empresa no cumprimento de seu objeto social e com a repercussão dessa atividade empresarial no mercado, ao passo que o motivo extratributário é qualquer motivo que não seja o de reduzir ou eliminar a tributação de determinada operação ou atividade.²¹

Portanto, o propósito comercial ou o motivo extratributário figurariam, em tese, como elementos de legitimidade ao planejamento tributário. E, diante das sucessivas descon siderações dos atos jurídicos dos contribuintes pela autoridade fiscal, essa discussão passou a sustentar particular relevância, uma vez que a licitude da descon sideração, sob a percepção do tribunal administrativo, dependeria da verificação de um propósito comercial ou

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário, **ADI 2446/DF**, Rel. Min. Carmem Lúcia, julgado em 11.04.2022. Publicado em 27.04.2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf> Acessado em: 01/12/2022.

²¹ D'OLIVEIRA, Augusto Fiel Jorge. Planejamento Tributário em Reorganizações Patrimoniais de Natureza Imobiliária. In: (Coords.) Marcus Lívio Gomes e Sergio André Rocha. **Planejamento Tributário sob a ótica do CARF: Análise de Casos Concretos**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019. p. 136.

de uma motivação extratributária. Assim, a licitude do planejamento tributário estaria sendo questionada. E, nesse cenário, ergue-se a dicotomia entre o conceito de “elisão fiscal” e “evasão fiscal”.

A doutrina majoritária entende a elisão fiscal como a prática ou conjunto de práticas empenhadas pelo contribuinte, dentro do limite legal, a fim de reduzir o ônus tributário, ao passo que a evasão fiscal consistiria em atos que visassem afastar a obrigação tributária por meios alheios à legalidade.

Nesse sentido, observa-se o posicionamento de Mary Elbe Queiroz:

No presente trabalho, por pela mais corrente, serão utilizadas as palavras “elisão” para expressar o procedimento caracterizado como planejamento tributário, e “evasão” para indicar os procedimentos ilícitos caracterizados como sonegação de tributos, a fraude, a simulação, o conluio etc.²²

Aprofundando as definições dos conceitos, bem como sua distinção, Paula Santos de Abreu disserta que:

Os planejamentos fiscais resultantes de arranjos negociais utilizados licitamente pelos contribuintes de modo que o impacto da carga tributária incidente sobre eles seja o mais racional possível, são denominados de elisão fiscal (tax avoidance). Por outro lado, os arranjos ilícitos, utilizados de forma fraudulenta, para burlar a lei tributária, são chamados de evasão fiscal (tax evasion). Apesar de haver certa discussão quanto ao emprego dos termos evasão e elisão fiscal, a maneira mais simples e direta de estabelecer a diferença entre os dois conceitos está relacionada com o fator temporal: Enquanto evasão fiscal (tax evasion) corresponde à economia ilícita de tributos, seja pelo descumprimento das leis tributárias, seja pela utilização de meios fraudulentos para evitar que as autoridades fiscais tomem conhecimento da ocorrência do fato gerador, a elisão (tax avoidance) seria o termo para indicar a conduta lícita do contribuinte que evita a ocorrência do fato gerador, afastando, conseqüentemente, a incidência da norma tributária.²³

Vinícius Vicentin Caccavali, também leciona, em linha à doutrina majoritária:

²² QUEIROZ, Mary Elbe. A Elisão e a Evasão Fiscal: O Planejamento Tributário e a Desconsideração de Atos, Negócios e Personalidade Jurídica”, *In*: Heleno Taveira Tôres e Mary Elbe Queiroz (Coords.) **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo, Quartier Latin, 2005. p. 76.

²³ ABREU, Paula Santos de. A Abusividade nos Planejamentos Fiscais: Uma Análise da Jurisprudência do CARF. *In*: (Coords.) Marcus Lívio Gomes e Sergio André Rocha. **Planejamento Tributário sob a Ótica do CARF: Análise de Casos Concretos**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris., 2019. p. 396-397.

A doutrina majoritária converge para o entendimento de que a validade da estruturação de negócios depende dessas características de licitude dos atos ou negócios jurídicos e implementação antes do nascimento da obrigação tributária, uma vez que, sendo essa decorrente de Lei, qualquer ato posterior, com o intuito de escapar o cumprimento da obrigação fiscal, reveste-se de ilicitude. Isso não significa que a presença dessas características, por si só, valide o planejamento fiscal, sendo certo apenas que, sem elas, a conduta jamais será admitida. Essa situação é comumente chamada de “elisão fiscal”, conceito que existe em oposição ao de “evasão fiscal”, essa marcada por ações ou omissões que não respeitam os limites da licitude, afrontando preceitos normativos, como no caso de fraude ou sonegação fiscal, consistindo, por exemplo, na falsificação ou inserção de informações falsas ou inexatas em documentos fiscais, de modo a não pagar tributos ou reduzir a importância devida. Em regra, a doutrina converge quanto a essa diferenciação, sendo pacificada a condenação da conduta evasiva.²⁴

Sob o mesmo viés, Fábio Pallaretti Calcini entende que:

(...) a elisão reside na conduta do contribuinte que objetiva reduzir tributos mediante o emprego de negócio permitido ou não vedado por lei. Já a evasão, em contrapartida, enuncia a conduta que reduz a carga tributária mediante a violação da lei. Trata-se, portanto, de averiguar a licitude ou ilicitude dos atos jurídicos. Se lícito, temos elisão; se ilícito, temos evasão fiscal.

A noção de elisão fiscal, pautada pela liberdade de conduta, desde que não vedada por lei, permite ao contribuinte, a seu critério, optar por procedimento em seus negócios que sejam menos onerosos, inclusive sob o enfoque da economia de tributos (...).

Entendendo que a conduta elisiva percorre o caminho da licitude, fácil notar que a evasão estará sempre pautada pelo afrontamento, direto ou indireto, da legislação. A noção de licitude e ilicitude, por conseguinte, é o principal critério distintivo entre a evasão e a elisão.²⁵

Destaca-se, também, o posicionamento de Luiz Gustavo Bichara e Bruno Cazarim da Silva:

Nessa posição teórica predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador, mediante atos lícitos, ou seja, desde que afastados os vícios que contaminam a validade do negócio ou ato jurídico, como a simulação, o dolo, o abuso de direito ou a fraude à lei. Esse seria, pois, o comando da elisão fiscal, na qual a liberdade de auto-organização deveria ser não apenas

²⁴ CACCAVALI, Vinícius Vicentin. Planejamento Tributário e Segurança Jurídica. In: (Coord.) Regis Fernando de Ribeiro Braga. **Estudos Aplicados de Direito Empresarial**. Editora Almedina, 2017. p. 163-164.

²⁵ CALCINI, Fábio Pallaretti. **Planejamento Tributário. Reorganização Societária. Desconsideração de Negócios Jurídicos. Livre Iniciativa. Simulação. Artigo 170 da CF, Artigos 109, 110, 116 e 149 da CTN: Seção Especial - Jurisprudência Comentada**. Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo. São Paulo: Editora IOB, 2020., n. 13, p. 437-442.

assegurada, mas premiada pelo próprio ordenamento, não podendo ser desafiada por outras construções doutrinárias.²⁶

Hugo de Brito, por outro lado, considera a evasão como um planejamento tributário lícito, isto é, dentro da legalidade, enquanto a elisão fiscal se caracterizaria pela ilicitude dos meios utilizados para contornar a obrigação tributária, adicionando, também, a relevância de se definir esses conceitos para ideal compreensão do debate:

Pela razão indicada, seguimos preferindo a palavra ‘elisão’ para designar o comportamento ilícito e a palavra ‘evasão’ para designar o comportamento lícito. Mas seguimos também pensando que a opção terminológica perde seu sentido desde que o autor esclareça.²⁷

O autor entende que a elisão se remete ao verbo “elidir”, com efeito de suprimir algo, enquanto a evasão deriva do verbo “evadir”, no sentido de fuga. Nessa diferenciação, Hugo de Brito destaca que a fuga seria anterior à ocorrência do fato gerador e a elisão posterior, visto a intenção desta última de suprimi-lo. Nota-se que Hugo de Brito não se utiliza da definição majoritária para os termos em questão e, sabidamente, destaca a relevância da prévia explicação da interpretação do autor perante cada conceito em função da compreensão e sentido para sua obra.

Para os fins deste trabalho, seguiremos com o entendimento majoritário no sentido de que a elisão fiscal trata de um planejamento tributário lícito, no qual o contribuinte conduz suas atividades dentro das balizas legais para a redução da sua carga tributária, ao passo que a evasão fiscal seria a conduta ilícita do contribuinte de fugir da obrigação tributária cujo fato gerador já se verificou.

Portanto, apesar de ambos buscarem afastar a obrigação tributária, a dicotomia entre os conceitos se dá pela licitude dos meios empregados para tanto.

Nesse cenário, o questionamento que surge, e poderia vir a distinguir a elisão da evasão fiscal, isto é, definir a (i)licitude de determinado planejamento tributário, é justamente

²⁶ BICHARA, Luiz Gustavo A. S., DA SILVA, Bruno Cazarim. Os Limites do Planejamento Tributário. In: SILVA, Alexandre Couto ... [et al.]; (Coords.) Sérgio Brotel, Henrique Barbosa. **Finanças Corporativas: Aspectos Jurídicos e Estratégicos**. São Paulo: Atlas, 2016. ed. 1. p. 535.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019. 2 ed. p. 68.

sobre o propósito negocial ser necessário para se concluir pela licitude ou se, caso ausente, tratar-se-ia de um ilícito.

Marco Aurelio Greco, posiciona-se sobre o tema no seguinte sentido:

A análise da temática do “planejamento Fiscal” deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (artigo 5º, caput), solidariedade (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas como justiça substancial.²⁸

Nessa linha, Greco expõe que:

(...) mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva. A capacidade contributiva assume tal relevância por ser princípio constitucional consagrado no § 1º do artigo 145 da CF/88, constatação a partir da qual nasce a importante discussão quanto à sua eficácia jurídica e à identificação dos seus destinatários. Como princípio constitucional, consagra uma diretriz positiva a ser seguida, um valor – tal como os demais previstos na CF/88 – perseguido pelo ordenamento e do qual as normas e regras são instrumentos operacionais de aplicação.

(...)

Esta mudança de perfil do Estado repercute, também, no âmbito da tributação, que deixa de ser vista da perspectiva do confronto entre contribuinte e Fisco – a partir do que as respectivas normas constitucionais assumem o papel de instrumentos de limitação do poder do Estado e proteções ao patrimônio do indivíduo – para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Daí a capacidade contributiva ser guindada à condição de princípio geral do sistema tributário.²⁹

Agrega-se à discussão da legitimidade dos atos do contribuinte que busquem tão somente a redução da carga tributária, o princípio da capacidade contributiva, entendendo, Marco Aurelio Greco, que o ordenamento jurídico brasileiro não contemplaria aqueles que, tendo a capacidade de contribuir através da via fiscal, contornam o fato gerador da obrigação tributária por uma razão exclusivamente de maximizar seus lucros pela redução do ônus fiscal.

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, Dialética: São Paulo, 2004. p. 179.

²⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, Dialética: São Paulo, 2004. p. 281.

Contudo, o autor reconhece a liberdade econômica do contribuinte de conduzir suas atividades pela via menos onerosa, ou seja, o “direito ao planejamento tributário”, mas entende que estaria limitado, em linha ao princípio da capacidade contributiva e à solidariedade prezada pela Constituição Federal, à necessidade de haver um motivo extratributário ou um propósito negocial embasando seus atos, conforme leciona:

Conforme diversas vezes afirmado acima, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa. Porém, o que se disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo “predominantemente”, pois este é o conceito chave. Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir a carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar.³⁰

Destaca, ainda, que o motivo que justifique seus atos não precisa ser necessariamente empresarial, isto é, consoante a lógica do “propósito negocial”, mas sim qualquer motivação que não se dê exclusivamente pelo ganho tributário:

Aqui cumpre fazer um desdobramento dessa ideia, pois quando menciono “motivo extratributário” às vezes isto gera confusão em quem lê meus textos. Não estou dizendo que precisa haver business purpose (conceito que advém da experiência americana e que se vincula à ideia de empreendimento); não estou dizendo que o único motivo que afasta o abuso é o propósito ligado à atividade econômica desenvolvida ou à sua repercussão no mercado, estou dizendo que o motivo que afasta o abuso é o extratributário, vale dizer, pode ser uma razão familiar, política, de mudança do regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa etc.³¹

Sob uma perspectiva mais liberal, Sacha Calmon explica o cenário acerca do propósito negocial como elemento desnecessário à legitimidade do planejamento tributário e se posiciona no seguinte sentido:

Não obstante a importância conferida pela ordem constitucional brasileira aos princípios basilares do Estado Democrático de Direito, o Fisco vem adotando uma prática que vai de encontro aos seus mandamentos básicos, qual seja: a exigência do chamado propósito negocial para as operações analisadas. De acordo com essa tese, a oponibilidade do ato ou negócio jurídico ao Fisco depende de ter sido ele praticado por razões extratributárias, ou seja, que não tenham por única finalidade a eliminação

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011. ed. 3. p. 213.

³¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011. ed. 3. p. 235-236.

ou redução da carga tributária, mas, e.g., interesses de ordem familiar, questões econômicas etc. Inexistindo a finalidade extratributária, estaria a Fiscalização autorizada a desconsiderar a operação por dissimulação, como visto anteriormente. A consideração do business purpose test deve ser criticada, pois, se o ato ou negócio é praticado antes do fato gerador, se é válido e corresponde à real intenção das partes, a economia de tributos é tão permitida quanto qualquer outra economia empresarial. Afinal, sob a ótica empresarial o tributo é um custo que, como qualquer outro, deve ser reduzido ou eliminado, dentro dos parâmetros legais.³²

Em posição divergente da noção trazida por Greco, no que tange ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva como norteadores – ou limitadores – do planejamento tributário, Sacha Calmon opina sobre a incoerência dessa lógica ante o ordenamento jurídico brasileiro e expõe suas consequências:

O argumento de que o princípio da isonomia está a exigir de cada contribuinte em idêntica situação de capacidade contributiva uma mesma contribuição, o que justificaria a eliminação da elisão fiscal, de modo a construir, como determina a nossa Constituição, uma sociedade livre, justa e solidária, não passa de falácia a serviço do Estado onipotente e opressor. O viés ideológico dessa proposição é evidente. Nunca se ouviu dizer em nosso país que mandar empregados para casa, substituindo-os por robôs e computadores, era contra os princípios da prevalência do emprego e da proteção do mais débil. Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos, desde que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, quando ocorre o fenômeno da dissimulação (ocultamento do negócio jurídico real). Aos particulares deve-se resguardar o dever de competir. O resto é moralismo hipócrita, com laivos de idealismo, insustentável diante de um Estado que desigualdade as pessoas jurídicas e físicas com legislação casuística ou extrafiscal e que, ao invés de ser neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatórios.³³

Além disso, Sacha Calmon, precisamente, explicita o verdadeiro destinatário dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva no âmbito da legislação tributária:

As normas tributárias, diga-se agora, são aplicadas por rigorosa subsunção, em razão dos princípios da legalidade formal e da tipicidade material (o fato-tipo ou típico tem estrutura dura e fechamento conceitual prévio no momento aplicativo). Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva já se dirigem ao legislador, precedem as leis. Estes princípios limitam o

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações Acerca do Planejamento Tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 647.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e Elisão Fiscal. **O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 51.

legislador, o administrador e o juiz, isto é, o Estado, jamais o contribuinte, deles beneficiário.³⁴

Isto pois, em linha ao princípio da legalidade, a capacidade contributiva não se insere no ordenamento jurídico como um dever perante os indivíduos, mas como uma norma norteadora destinada ao legislador, para que o considere na criação das obrigações tributárias.

Misabel Derzi agrega ao debate sob a perspectiva das liberdades econômicas dos contribuintes em oposição à intenção das autoridades administrativas caracterizarem a ilicitude de determinado planejamento tributário quando da ausência de um propósito negocial, ressaltando o “direito à economia de tributo”, reconhecendo, inclusive, a limitação desse direito, qual seja, *grosso modo*: o caso da evasão fiscal:

(...) o direito de as Fazendas Públicas defenderem suas respectivas arrecadações mais amplas e produtivas tem como contrapartida o direito de o contribuinte economizar tributo, e de reduzir os ônus de sua atividade econômica. Trata-se tal direito de mero desdobramento do princípio da preservação da empresa, vista como uma organização corporativa, imantada por sua função social. É evidente que nenhum desses direitos é absoluto. De um lado a Administração Tributária está limitada pelas liberdades e pelos direitos fundamentais do contribuinte (dentre os quais se inclui o próprio direito de economizar imposto). De outro, o direito à economia de tributo esbarra na proibição de fraudes, mentiras, simulações e evasões. O lícito é o limite.³⁵

Além disso, a autora também pontua, claramente, a ideia de que, ausente qualquer ilicitude, não seria justificável a intervenção da autoridade fiscal:

Portanto, a ideia de que um planejamento tributário (feito por meio de incorporações ou cisões) não se sustenta em razão de se destinar, precipuamente, a economizar tributo, se nenhum ato ilícito é praticado, contraria a ordem jurídica nacional. A Constituição declara que a propriedade (aí se incluindo a empresarial) está a serviço de função social relevante e a economia de imposto serve exatamente ao fortalecimento da organização do trabalho e do capital para a produção e o desenvolvimento, metas do Estado Democrático de Direito, segundo a Constituição. Inexistindo fraude ou ilicitude, ou seja, uma intencionalidade fraudulenta,

³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e Elisão Fiscal. **O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 30.

³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006. p. 352-353.

como diz o Conselho de Impostos da França, não se pode desconsiderar o planejamento.³⁶

Nesse sentido, observa-se um posicionamento significativo da doutrina no sentido de que a elisão fiscal, ou seja, o planejamento tributário lícito, não requer – ou não deveria requerer – a existência de um propósito comercial ou de uma motivação extratributária. O contribuinte possui o direito de organizar sua empresa, dentro dos limites legais, com o objetivo de reduzir o custo tributário que, invariavelmente, trata-se de custo como qualquer outro, no qual a sua redução para maximização dos lucros faz parte da própria lógica empresarial.

1.2. Ativo Circulante e Ativo Não Circulante

A classificação contábil dos bens de uma sociedade é relevante para a organização e clareza da sua situação financeira. Para fins deste trabalho, o esclarecimento desses conceitos se faz importante para dar luz ao debate referente ao mecanismo da classificação ou reclassificação contábil dos bens alvo de alienação para fins de se obter uma tributação mais branda. Como será abordado nos capítulos seguintes, a Receita Federal do Brasil e o CARF têm considerado a classificação contábil e a manifesta intenção do contribuinte perante certo ativo como determinante para a definição da tributação aplicável.

Nesse cenário, Roberto Quiroga e Luís Eduardo Schoueri definem tais conceitos:

No ativo, as contas são apresentadas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos registrados, nos seguintes grupos:

- Ativo circulante: classificação de itens de maior liquidez. Aqui, são registradas as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;
- Ativo não circulante, onde são classificados os itens de menor liquidez. É composto por:
 - Ativo realizável a longo prazo: nesta conta são registrados os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou

³⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006. p. 355.

controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da Entidade;

– Investimentos: nesta conta são registradas as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

– Ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da Entidade ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à Entidade os benefícios, riscos e controles desses bens;

– Intangível: direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da Entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.³⁷

Percebe-se, então, que a prática contábil e tributária segrega a classificação dos bens em dois grupos: (i) o ativo circulante; e (ii) o ativo não circulante. Esse último comporta diferentes subclassificações que, por questão de maior clareza ao que o presente trabalho se propõe, não serão aprofundados na análise. Contudo, cabe destacar a legislação pertinente, conforme a seguir.

O artigo 179 da Lei nº 6.404/1976 dispõe o seguinte sobre a classificação contábil para fins societários:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

³⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Manual da Tributação Direta da Renda**. Editor: Fernando Aurelio Zilveti – São Paulo: IBDT, 2020. p. 43-44.

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Na seara contábil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, nos itens 66 a 68 Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1)³⁸, expõe o seguinte:

66. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios: (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade; (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado; (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço. Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

67. Este Pronunciamento utiliza a expressão ‘não circulante’ para incluir ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de natureza de longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas desde que seu sentido seja claro.

67A. O ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

68. O ciclo operacional da entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como estoque e contas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data do balanço. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (por exemplo, alguns ativos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48 – Instrumentos Financeiros) e a parcela circulante de ativos financeiros não circulantes.

Portanto, para os fins deste trabalho, especialmente na linha dos itens do Pronunciamento Técnico transcrito acima, trataremos o ativo circulante como a classificação contábil do bem que: (i) possui a intenção de ser alienado; ou (ii) objetiva-se sua realização em até doze meses após a data da sua classificação ou durante o exercício social da sociedade em questão. E, o ativo não circulante, por sua vez, comportando os conceitos de ativo realizável a longo prazo, investimentos, ativo imobilizado e intangível, conforme definidos

acima, será abordado em referência a todas as classificações dos bens que não se integrem no conceito de ativo circulante.

1.3. Objeto Social

O artigo 2º da Lei 6.404/1976³⁹ dispõe que “pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo”, desde que não contrarie a lei, a ordem pública ou os bons costumes. Nelson Eizirik, comentando sobre o referido dispositivo, define o “objeto social” no seguinte sentido:

O objeto social compreende o fim para o qual a sociedade é constituída, declarando o negócio, gênero de operações ou atividades, em função das quais a companhia foi criada. Consiste assim, na expressão escrita do motivo para a congregação de interesses das partes em torno da celebração do contrato plurilateral de sociedade. Ao se referir ao objeto social como a razão para o empreendimento, pode-se inferir uma ideia de causa do contrato de sociedade; o objeto social representa, portanto, uma enunciação dos objetivos empresariais dos contratantes, a fixação das atividades negociais que foram motivo para a constituição da sociedade.⁴⁰

Tavares Borba leciona sobre o referido conceito em sentido semelhante, destacando, inclusive, a possibilidade de o objeto social ser parcialmente exercido, flertando com a noção de que se trata de uma liberalidade dos sócios e administradores:

O objeto social é um dos elementos mais sensíveis da sociedade, uma vez que, definindo o escopo a que se propõe, demarca-lhe o âmbito em que exercerá a sua atividade. Os próprios sócios ou acionistas, ao decidirem ingressar na sociedade, fazem-no, normalmente, tomando como referência básica o objeto social, pois neste se qualifica o tipo de empreendimento de que querem participar. (...) Há sociedades que têm um objeto social amplo, enquanto outras o têm restrito a uma única atividade. Na prática, a sociedade poderá exercer apenas parte de seu objeto, deixando latente a parte não exercida.⁴¹

Aprofundando o conceito de objeto social, Lamy Filho e Bulhões Pedreira abordam e o relacionam também à noção do fim pelo qual a sociedade se constitui:

³⁸ Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2020.pdf. Acessado em: 27/11/2022.

³⁹ BRASIL. Lei 6.404/1976. Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm Acessado em: 26/11/2022.

⁴⁰ EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada**. Volume 1-Arts. 1º a 120. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 32.

⁴¹ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. ed. 13. p. 69 -70.

Fim e objeto da companhia são a razão de ser, ou causa final, da ação dos acionistas e órgãos sociais, mas o fim é genérico e o objeto específico. O fim da companhia é realizar lucro a ser distribuído aos acionistas, e objeto social é o tipo de atividade mediante a qual os sócios se propõem a alcançar esse fim; ou, na precisa definição do Código Civil italiano (art. 2.247), é “a atividade econômica para o exercício da qual a sociedade se constitui”.⁴²

Esse conceito possui particular relevância para o debate exposto no presente trabalho, pois, geralmente, a alegação dos contribuintes em prol da legitimidade do planejamento tributário se fundamenta em estar simplesmente se organizando de determinada forma de modo a melhor perseguir o seu objeto social, isto é, a atividade que justifica sua existência e que se propõe a conduzir. Isto pois as atividades que constituem o objeto social da sociedade serão pontos de partida para o reconhecimento de determinada receita como operacional, fato que, via de regra, traduzir-se-ia na tributação de acordo com a alíquota presumida do Lucro Presumido, conforme será melhor esclarecido em seguida.

1.4. Lucro Presumido e Ganho de Capital

O “Lucro Presumido” consiste em um regime de tributação simplificada para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A lógica consiste em presumir, a partir de determinadas alíquotas de presunção, definidas por lei para cada espécie de atividade operacional, uma porcentagem da receita bruta que corresponde ao lucro da pessoa jurídica optante pelo regime.

Assim, põe-se em prática a sistemática do Lucro Presumido, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.430/96, através da soma entre: (i) o montante que resulta da aplicação das alíquotas de presunção sobre a receita bruta auferida no respectivo período de apuração (art. 25, I, Lei 9.430/96); com (ii) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, bem como as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não incluídas no conceito de receita bruta e demais valores determinados na Lei nº 8.981, de 1995 (art. 25, II, Lei 9.430/96).

Nesse sentido, destaca-se que a aplicação da alíquota de presunção do regime depende daquela receita estar inserida no conceito de receita bruta oriunda da atividade operacional

⁴² FILHO, Alfredo Lamy; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das Companhias**. (Coords.) Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira. – 2. ed., atual. e ref. – Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 81.

daquela pessoa jurídica. O art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 prevê que a receita bruta compreende: (i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) o preço da prestação de serviços em geral; (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos itens “i” a “iii” acima.

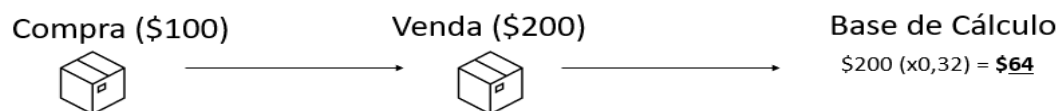
Logo, tratando-se de alienação de participação societária, há um primeiro e claro requisito para que a presunção do regime seja efetiva em relação à receita auferida, qual seja: a necessidade de haver expressa previsão no estatuto ou contrato social da pessoa jurídica que contemple a referida alienação em seu objeto social.

O ganho de capital, por sua vez, consiste na estrita diferença entre o valor exercido na compra de um bem e o seu respectivo valor de venda. O parágrafo 1º do artigo 25 da Lei 9.430/96, por sua vez, especifica a referida definição às alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis, correspondendo o ganho de capital à diferença positiva entre o valor da alienação e o seu respectivo valor contábil. Sendo assim, observa-se que, na apuração do ganho de capital, não há qualquer presunção de lucro. O lucro, neste caso, é dado pela totalidade da diferença entre o valor de compra e de venda do bem, e, assim, é incluído diretamente na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

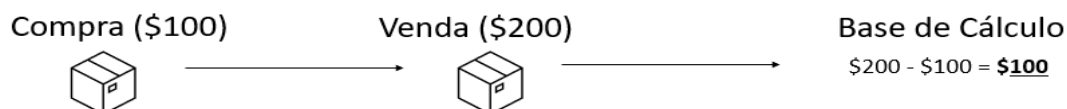
Destaca-se o quadro abaixo em prol do esclarecimento das duas diferentes formas de tributação e os seus efeitos: (i) pela via da aplicação da alíquota de presunção, assumindo o percentual de 32%; ou (ii) pelo ganho de capital.

Figura 1:

(i) Alíquota de Presunção



(ii) Ganho de Capital



Portanto, o ponto fulcral da discussão em pauta consiste na subsunção da receita auferida na alienação de participação societária, por pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Presumido, à alíquota de presunção ou ao ganho de capital, observada a possível variação significativa da carga tributária existente entre ambos os cenários.

2 ENTENDIMENTO ATUAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DO CARF

2.1. Solução de Consulta nº 347 da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil⁴³

No dia 27 de junho de 2017, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil se debruçou sobre a consulta formulada por uma sociedade empresária que se submete à sistemática de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido e possui, como objeto social, resumidamente: (i) a participação em outras sociedades; e (ii) a compra e venda de participações societárias.

Nesse sentido, a sociedade declarou que suas atividades consistem no investimento não permanente, aquisição, alienação e negociação de ativos/participações societárias com intuito lucrativo e comercial. O objetivo seria a aquisição de ativos societários a fim de obter receita com o crescimento e a valorização desses ativos para, quando oportuno, vendê-los. Destacam, ainda, o risco e a volatilidade desse mercado, bem como a possibilidade dos ativos não se valorizarem em determinado período, situação na qual o processo de desinvestimento não geraria lucro contábil, isto é, não haveria um ganho de capital na operação, apesar do eventual ingresso de receita naquele momento.

⁴³ BRASIL, Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta n. 347 – Cosit., de 27 de junho de 2017.** Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Lucro Presumido. Participação Societária. Alienação. Receita Obtida. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF: 06 jul. 2017, seção 1, p. 24. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84263&visao=anotado#:~:text=A%20receita%20decorrente%20da%20aliena%C3%A7%C3%A3o,no%20regime%20de%20apura%C3%A7%C3%A3o%20cumulativa>. Acesso em: 30 mai. 2022.

A sociedade busca que a RFB corrobore seu entendimento de que as receitas obtidas na venda de tais participações societárias deveriam ser contabilizadas como receitas operacionais, uma vez que: (i) possui, como objeto social, tanto a atividade de “participação em outras sociedades” quanto a compra e venda de participações societárias; (ii) detém os ativos de forma não permanente com o intuito de comercialização; e (iii) contabiliza-os como ativo circulante. E, assim entendido, a tributação aplicável às referidas alienações deveriam ocorrer pela sistemática do Lucro Presumido, incidindo-se a alíquota presumida aplicável e não a tributação como ganho de capital.

A Coordenação Geral de Tributação da RFB, ao endereçar a consulta da sociedade empresária, esclareceu pontos relevantes para a discussão. Inicialmente, diante da declaração e argumentação lógica do contribuinte de que o seu objeto social prevê a compra e venda de participações societárias e as registra em conta de ativo circulante, entendendo que, portanto, tratar-se-ia de investimentos de natureza não permanente e, conseqüentemente, a tributação adequada seria pela alíquota presumida, a RFB concluiu que: (i) a classificação contábil de determinado bem não determina a natureza do investimento, mas sim o contrário; e (ii) a referida disposição do objeto social do contribuinte não seria suficiente para a caracterização do bem como não permanente, haja vista que também há a previsão da “participação em outras sociedades”.

Nessa linha, a RFB apenas esclareceu, em consonância à legislação normativa pertinente, que os valores percebidos na venda de participação societária de caráter não permanente devem ser tributados pela sistemática da alíquota presumida, enquanto, por outro lado, a receita da venda de bens com natureza permanente deverá se submeter à tributação como ganho de capital, sendo diretamente considerada na base de cálculo do IRPJ. Para referência e melhor compreensão, transcrevemos a ementa abaixo:

LUCRO PRESUMIDO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ALIENAÇÃO. RECEITA OBTIDA.

A receita obtida na alienação de participação societária de caráter não permanente por pessoa jurídica que tenha como um de seus objetos sociais a compra e venda de participações societárias deve ser computada como receita bruta, integrando a base de cálculo imposto apurado com base no lucro presumido. O percentual de presunção a ser aplicado é de 32%. A alienação de participação societária de caráter permanente está sujeita à

apuração do ganho de capital, que deve ser diretamente computado na base de cálculo do imposto.⁴⁴

2.2. Acórdãos CARF

2.2.1. Acórdão nº 1402-002.959

Na sessão de 13 de março de 2018, a 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisou o recurso da TUC Participações Portuárias S/A contra a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Estado do Rio de Janeiro, que indeferiu sua impugnação à autuação elaborada pela Receita Federal do Brasil. Tratou-se, no caso, de uma alienação de participações societárias de uma outra sociedade, a TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S/A, com a tentativa de transferir, anteriormente à alienação para terceiros, essas ações aos seus sócios, pessoas físicas, a fim de reduzir a carga tributária total da operação.

Na fundamentação do recurso ora exposto, a recorrente declarou que teria havido uma imprecisão por parte da RFB quanto à apuração do crédito tributário. Argumenta-se que o fato gerador da obrigação tributária em questão, isto é, a alienação de participação societária, estaria abarcada pelo seu objeto social. Dessa forma, tratar-se-ia de uma receita bruta operacional e, por apurar seu imposto de renda pelo regime do Lucro Presumido, a tributação deveria ocorrer pela sistemática da alíquota presumida, e não pela via do ganho de capital.

Nesse sentido, detalhou-se que o objeto social da sociedade envolvia: (i) a participação em outras sociedades; (ii) a administração, exploração ou empreendimento de bens patrimoniais próprios ou de terceiros; e (iii) o investimento de recursos próprios em atividades mercantis. Logo, mediante clara referência às atividades expostas, resta claro que a alienação de participação societária seria um ato jurídico em consonância ao seu objeto social.

A RFB, por sua vez, dentro da discussão em pauta, argumentou que a recorrente registrara as participações societárias alienadas como ativo não circulante, fato que

⁴⁴ BRASIL, Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta n. 347 – Cosit., de 27 de junho de 2017.** Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Lucro Presumido. Participação Societária. Alienação. Receita Obtida. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF: 06 jul. 2017, seção 1, p. 24. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84263&visao=anotado#:~:text=A%20rece>

demonstra, à luz dos padrões contábeis, a ideia de permanência do bem no balanço da sociedade e, logicamente, não haveria a intenção de venda que embasaria se tratar de uma receita operacional.

No mérito desse ponto da autuação fiscal, a referida Turma do CARF decidiu de acordo com a argumentação da RFB. Conclui-se que a classificação contábil da participação societária como ativo não circulante é a prática usual nas situações em que a alienação não é pretendida pelo contribuinte à época da sua aquisição. Portanto, a contabilização do ativo em questão prevaleceu à natureza do bem declarada pelo contribuinte e à sua argumentação no sentido de que estaria conduzindo suas atividades, inclusa a alienação de participação societária, dentro do previsto pelo seu objeto social. Dessa forma, entendeu-se que, ao registrar no ativo não circulante, a intenção não era de venda, mas sim de se deter a participação, sendo decidido, portando, aplicar a tributação como ganho de capital, adicionando-o diretamente na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.2.2. Acórdão nº 9101-002.429⁴⁵

Na sessão de 18 de agosto de 2016, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, analisou o recurso da Transpinho Madeiras LTDA. (“Transpinho”) e da Saiqui Empreendimentos Imobiliários LTDA. (“Saiqui”) contra decisão da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF que corroborou a tese da Receita Federal do Brasil.

No caso, trata-se de duas sociedades empresárias, sendo uma controladora e outra controlada: (i) a sociedade Transpinho, cujo objeto social consistia em atividades de industrialização e transporte de madeira e possuía em seu ativo não circulante imóveis destinados aos referidos negócios; e (ii) a sociedade Saiqui, cujo objeto social consistia na atividade imobiliária. A Saiqui foi constituída pela Transpinho, sendo seu capital social integralizado pelos imóveis da sua controladora, através de uma operação de cisão parcial. Os ativos imobiliários, inicialmente detidos pela Transpinho e contabilizados em conta de ativo não circulante que foram transferidos à Saiqui, passando a serem registrados em conta de ativo circulante, foram alvos de alienação a terceiros durante os 5 anos seguintes à sua

[ita%20decorrente%20da%20aliena%C3%A7%C3%A3o,no%20regime%20de%20apura%C3%A7%C3%A3o%20cumulativa](#). Acesso em: 30 mai. 2022.

⁴⁵ No mesmo sentido, ver: (i) Acórdão CARF nº 1402-004.061; e (ii) Acórdão CARF nº 1401-003.307.

constituição. Ambas as sociedades apuravam o IRPJ pelo regime do Lucro Presumido. E, nesse sentido, entendendo que a alienação dos imóveis detidos pela Saiqui, contabilizados como ativo circulante, e diante do seu objeto social voltado à atividade imobiliária, reconheceram tais receitas como operacionais, aplicando-se a alíquota presumida do Lucro Presumido.

Contudo, a RFB argumentou que:

(...) a constituição e integralização de capital da Saiqui pelos sócios, com campos e florestas, foi formalmente lícita, no entanto, foi desprovida de qualquer substância e propósito negocial, uma vez que o fato realmente ocorrido foi a venda de imóveis da Transpinho a terceiras pessoas. Os bens usados na integralização de capital não serviram para que a empresa recém-criada pudesse ser operacional, ou seja, um estoque de produtos/mercadorias, uma vez que todo o valor da venda que restou após os tributos foi distribuído aos sócios, descapitalizando totalmente a empresa.⁴⁶

Portanto, entendendo pela inexistência do necessário “propósito negocial”, a RFB considerou os atos jurídicos das recorrentes como inoponíveis à autoridade administrativa, lançando o crédito tributário como ganho de capital, justificando-se pela anterior classificação contábil dos imóveis, quando detidos pela Transpinho, na conta de ativo não circulante.

A análise e a decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais foram árduas. A Turma se dividiu e quatro dos oito julgadores acompanharam o relator que decidiu desfavoravelmente à tese do contribuinte.

O relator esclareceu que a autonomia privada do contribuinte relacionada à liberdade econômica prevista constitucionalmente, atualmente, não prevalece a qualquer interesse coletivo, apontando que o ordenamento jurídico brasileiro privilegia o bem-estar social e impõe limites à liberdade e autonomia do contribuinte. Nessa linha, entendeu-se que, diante dos fatos expostos, o interesse coletivo e a justiça social deslegitimam a prática abusiva do planejamento tributário que se fundamenta somente em razões tributárias. Consoante à tese da RFB, o voto do relator considerou a ausência de propósito negocial da operação de se constituir uma sociedade cujo objeto social é a atividade imobiliária e, a partir de uma cisão

⁴⁶ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais (1ª Turma). **Acórdão 9101-002.429**. Sessão de 18 de agosto de 2016. Relatoria de Marcos Aurélio Pereira Valadão. [...] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em: 28/11/2022.

parcial da controladora, integralizar imóveis, previamente registrados no ativo não circulante, ao capital social da nova sociedade, contabilizando-os como ativo não circulante para alienação a terceiros.

2.2.3. Acórdão nº 1402-003.859⁴⁷

Em sentido fático semelhante aos julgamentos expostos acima, a 2ª Turma da 4ª Câmara Ordinária do CARF, no dia 16 de abril de 2019, do recurso interposto por Agropesa Agropecuária Porto dos Gauchos S/A contra autuação fiscal a fim de considerar a receita oriunda da alienação de participação societária como ganho de capital, afastando o entendimento do contribuinte de que se trataria de receita operacional. Dessa forma, o contribuinte apurou tal receita pela sistemática do lucro presumido, aplicando a respectiva alíquota presumida.

Alega a acusação que o recorrente, pretendendo alienar determinado ativo imobiliário, inicialmente contabilizado como ativo não circulante, e buscando exclusivamente a redução da carga tributária através do reconhecimento da receita como operacional: (i) alterou seu contrato social para adicionar a previsão da “atividade imobiliária” ao seu objeto social; e (ii) reclassificou o ativo a ser alienado da conta de ativo não circulante à conta de ativo circulante. Nesse sentido, a RFB defende que os atos jurídicos do recorrente não possuiriam propósito negocial, buscando exclusivamente a redução da tributação e, conseqüentemente, não seriam oponíveis à autoridade administrativa.

A argumentação da recorrente, por sua vez, segue no sentido de que detém a liberdade para organizar seus negócios, ou seja, incluir a atividade imobiliária quando assim pretende, bem como, ao considerar que a sua intenção perante o ativo consiste na sua alienação. Sendo assim, apesar de ocorrer a redução da carga tributária, o recorrente estaria agindo dentro dos limites da lei.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF corroborou o entendimento da autoridade administrativa e, por voto de qualidade, decidiu negar o provimento ao recurso do contribuinte. Concluiu-se pela necessidade da existência de uma motivação alheia à exclusiva

⁴⁷ No mesmo sentido, ver Acórdão CARF nº 1201-002.586.

intenção da economia fiscal para que os atos jurídicos do contribuinte, a saber, a condução de um planejamento tributário, seja legítimo e oponível à autoridade fiscal.

Um dos parâmetros relevantes considerados na decisão foi a habitualidade de o contribuinte conduzir operações nesse sentido. Tanto a RFB quanto o redator designado destacaram que a alienação de imóveis ocorreu numa única oportunidade. O fato de o contribuinte ter alterado seu contrato social para prever a “compra e venda de imóvel”, bem como realizado a reclassificação contábil do bem para a conta de ativo circulante, não seria suficiente para, do ponto de vista tributário, assumir que a venda de imóveis se trate, de fato, de uma atividade empresária do contribuinte.

Nessa linha, destaca-se a passagem do voto vencedor do conselheiro Paulo Mateus Ciccone:

Ora, sabidamente, forma não se sobrepõe à essência, é princípio básico. Não basta formalmente constar do contrato social a atividade ‘x’. É preciso que ela seja efetiva e realmente exercida. Em outro dizer, não basta haver uma alteração societária em que se inclui a atividade de compra e venda de imóvel se inexistir qualquer operação continuada, restringindo tal atividade a uma só operação que, por coincidência ou não, representou um grande ganho tributário e que, certamente, foi levado em conta por ocasião da negociação empreendida.

(...)

Ou seja, a suposta atividade empresarial de compra e venda de imóveis CNAE 68.102/01 – Compra e venda de imóveis próprios – JAMAIS EXISTIRAM DE FATO, embora de direito constasse nos objetivos sociais da empresa e contabilmente a recorrente tivesse procedido à sua contabilização como ‘circulante’, retirando-o do ‘não circulante imobilizado’.⁴⁸

Portanto, o CARF, no caso, concluiu pela tributação do resultado da alienação de imóveis pelos índices do ganho de capital, não considerando legítimos e oponíveis à autoridade fiscal os atos jurídicos do contribuinte que o levaram a reconhecer tal receita como operacional e aplicar a sistemática da alíquota presumida.

⁴⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara). **Acórdão 1402-003.859**. Sessão de 16 de abril de 2019. Relatoria de Caio Cesar Nader Quintella. [...] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em: 28/11/2022.

Adicionalmente, cabe destacar, brevemente, o Acórdão 1301-003.022, julgado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, na sessão de 16 de maio de 2018. No caso, a referida Turma, por maioria de votos, considerou parâmetros semelhantes, mas decidiu favoravelmente ao contribuinte que, possuindo a previsão de compra e venda de imóveis no seu objeto social e demonstrando a habitualidade dessa atividade através do significativo percentual do seu faturamento representado por alienações dessa natureza, reconheceu a receita da alienação de imóvel como operacional, apesar de estar registrado em conta de ativo não circulante. Destaca-se trecho do voto do relator Roberto Silva Junior:

Note-se que não ocorreu alteração de objeto social às vésperas da venda do bem, para criar, no plano meramente formal, uma situação capaz de afastar a tributação mais gravosa. Ademais, como ressaltou a recorrente, parte expressiva de sua receita advém da venda de imóveis, o que mostra que não foi esporádica, nem eventual a alienação do imóvel (...).⁴⁹

Percebe-se, portanto, que os conselheiros do CARF possuem certos parâmetros que se repetem em suas análises sobre o tema, tais como: (i) a habitualidade, frequência e continuidade das operações de alienação; (ii) a previsão no objeto social; e (iii) a classificação contábil do ativo alienado, sendo certo que, especialmente quanto aos dois últimos pontos, o momento em que o bem é classificado – ou reclassificado – ou o objeto social passa a prever a atividade que englobaria a alienação, são essenciais para definirem a correta interpretação da receita e conseqüente forma de tributação. Para além, em todos os casos expostos, o posicionamento do CARF se deu pela necessidade de haver o propósito negocial ou motivo extratributário para que o planejamento tributário do contribuinte seja legítimo à luz do ordenamento jurídico brasileiro.

3 ANÁLISE SOB A ÓTICA DA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1. Análise da Solução de Consulta

⁴⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara). **Acórdão 1301-003.022**. Sessão de 16 de maio de 2018. Relatoria de Roberto Silva Junior. [...] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em: 28/11/2022.

Percebe-se que, no caso da Solução de Consulta 347 de 2017 (COSIT) da RFB, a autoridade administrativa reforçou a lógica mencionada no que tange à necessidade da receita a ser submetida à presunção do Lucro Presumido estar abarcada pelo conceito de receita bruta, e que, por sua vez, requer a previsão da atividade como seu objeto social.

Nessa oportunidade, a RFB discutiu um outro requisito para o enquadramento da receita da alienação de participação societária à presunção do regime do Lucro Presumido, qual seja: a intenção de venda do ativo no momento da sua aquisição. Em tese, a referida intenção restaria demonstrada pela classificação contábil do ativo. Ou seja, caso o contribuinte adquira uma participação societária sem intenção de vendê-la, entende-se que a correta classificação contábil do ativo seria como ativo não circulante. Contudo, noutro cenário, havendo a intenção de venda da participação nos próximos 12 meses, a classificação deveria ser como ativo circulante.

Portanto, a RFB entendeu, a partir da referida Solução de Consulta, pela prevalência da classificação contábil do ativo alienado, a fim de enquadrar a receita da venda como ganho de capital ou aplicar a alíquota de presunção. Isto pois se vislumbra que a eventual atividade operacional de alienação de participações societárias deva ocorrer com certa habitualidade, consistindo, afinal, numa série de operações de venda de ativos circulantes. Por outro lado, caso a participação societária seja adquirida sem intenção de venda, não se consideraria legítima sua alienação como se integrasse uma atividade de compra e venda de ativos, mas sim como mera aquisição de ativo não circulante que integre o patrimônio daquela pessoa jurídica.

Apesar de sustentar tal requisito, a RFB afirmou, que a classificação contábil dos ativos está sujeita à impugnação e reconheceu que não é a classificação que determina a característica ou a natureza do investimento, mas sim o contrário. Ou seja, a lógica da RFB conclui que a visão do contribuinte perante o ativo adquirido deve determinar a classificação contábil que adotará, esta que, por sua vez, adequará a receita de eventual alienação como ganho de capital ou como receita bruta operacional.

Concordamos com a lógica expressa pela RFB no sentido de que a essência do bem, isto é, a materialidade da situação deve prevalecer à forma, ou seja, à classificação contábil

escolhida. Porém, entendemos que esse deveria ser um argumento para legitimar eventual mudança da intenção do contribuinte perante determinado bem, conduzindo-se à sua reclassificação contábil, visto que, a partir do momento em que ele modifica sua intenção perante o bem, a forma no qual é contabilizado passa a dissociar da realidade. No caso, o contribuinte estaria conduzindo um planejamento tributário legítimo, buscando a elisão fiscal – redundantemente, através de meios lícitos. Afinal, tratar-se-ia, em última instância, de uma esfera intimamente ligada à sua autonomia privada, com respaldo claro no artigo 170 da Constituição Federal, sem que fosse viável, nessa hipótese, a intervenção da autoridade administrativa.⁵⁰

3.2. Análise dos Acórdãos do CARF

A ausência de unanimidade dos julgamentos do CARF abordados, bem como decisões por voto de qualidade, demonstra a incerteza em relação ao tema analisado. A discussão sobre a licitude do planejamento tributário que se fundamenta por razões exclusivamente tributárias, sem qualquer “propósito comercial” é fulcral nos casos analisados, inclusive na Solução de Consulta abordada acima e, por esse motivo, a análise focará, inicialmente, nos dois principais pontos trazidos pelos conselheiros que, em última instância, dialogam com o tópico da elisão/evasão fiscal, quais sejam: (i) a previsão ou alteração do objeto social condizente à receita do fato gerador, no caso, a alienação de bens (participações societárias ou ativos imobiliários); e (ii) a classificação ou reclassificação contábil dos bens a serem alienados. E, em seguida, o debate sobre a licitude do planejamento tributário diante da ausência de propósito comercial será endereçado.

Desse modo, no que tange à previsão/alteração do objeto social, o CARF tem entendido que, diante da previsão no estatuto ou contrato social de determinada sociedade ou da alteração desta para passar a prever uma atividade fim buscando abarcar a receita de certa alienação – seja de participação societária ou de ativo imobiliário – como “operacional”, aplicando-se a alíquota presumida, seria necessária a habitualidade dessa atividade. Isto é, caso o contribuinte deseje tributar a venda de sua participação societária pela via da alíquota

⁵⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006. p. 355.

presumida, argumentando que seu contrato social prevê, por exemplo, a atividade de “compra e venda de participações societárias”, ele deveria demonstrar que tal atividade é conduzida de forma continuada, sendo “efetiva e realmente exercida”.⁵¹

Inicialmente, destaca-se que o conceito de habitualidade, posto como requisito para a legitimidade do planejamento tributário do contribuinte, sequer possui definição ou respaldo legal perante o fato gerador em análise.

Nesse ponto, cabe questionar, o limite da interferência legítima da autoridade fiscal sobre os atos negociais do contribuinte. Entendemos que o contribuinte possui uma esfera de liberdade individual que, agindo dentro dos limites legais, não seria viável a intervenção da autoridade administrativa que desconsidere seus atos e, assim, lhe impute uma obrigação. Essa esfera individual se constrói pela soma de diversos direitos do contribuinte já expostos neste trabalho, tais como: o princípio da legalidade, a liberdade de auto-organização, a autonomia privada, o direito à livre iniciativa, dentre outros direitos que compõem sua liberdade econômica (artigo 170 da Constituição Federal). Dessa forma, a Constituição Federal é clara ao garantir ao contribuinte o direito de organizar sua atividade econômica conforme desejar, desde que em observância aos limites legais.⁵² Portanto, a medida tomada pelo contribuinte de prever ou alterar o seu objeto social para passar a prever determinada atividade não deve ser alvo de intervenção da autoridade fiscal, uma vez que se trata de mera manifestação da sua liberdade econômica constitucionalmente garantida. Sendo assim, a receita obtida pela alienação que condiga com o seu objeto social, deve ser considerada operacional e tributada de acordo com a sistemática da alíquota presumida.

Em relação à classificação contábil, o CARF tem entendido que a classificação originária do bem é determinante para a definição da correta tributação no momento da sua alienação. Na hipótese de reclassificação contábil do bem, prévia à eventual venda, o CARF sustenta que a medida não passaria de uma evasão fiscal, de modo que o contribuinte estaria

⁵¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara). **Acórdão 1402-003.859**. Sessão de 16 de abril de 2019. Relatoria de Caio Cesar Nader Quintella. Redator designado: Paulo Mateus Ciccone. [...] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em: 28/11/2022.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019. 2 ed. p. 87.

agindo sem qualquer propósito comercial, alterando o respectivo registro contábil para obter uma vantagem tributária.

Consoante ao entendimento exposto acima, parece-nos claro que se trata, novamente, de uma intervenção excessiva da autoridade administrativa perante atos puramente comerciais do contribuinte. O excesso se dá, justamente, pela conduta do contribuinte estar prevista em lei, visto não haver qualquer ilicitude em, quando oportuno, modificada a intenção da sociedade perante determinado bem, reclassificá-lo para adequar a sua contabilidade à realidade fática da sociedade. Afinal, a congruência contábil à real situação financeira da sociedade é essencial para uma fidedigna avaliação dessa perante seus sócios, eventuais credores e a própria autoridade fiscal.

Nesse sentido, entendemos que a reclassificação contábil do bem, previamente à sua alienação, especialmente quando aliada à previsão de atividade que legitime a referida venda no objeto social, seria mais um cenário no qual o contribuinte está conduzindo uma elisão fiscal, isto é, um planejamento tributário lícito, embasado nas suas liberdades econômicas constitucionais, dentro da sua autonomia privada.

Passa-se, enfim, para análise do ponto fulcral do debate, *i.e.*, a eventual necessidade de haver um propósito comercial para a legitimidade do planejamento tributário e o direito à economia dos tributos pela elisão fiscal.

Conforme exposto, as decisões do CARF abordadas tangenciam esse tema e, geralmente, corroboram a argumentação da autoridade fiscal que acaba por impor uma obrigação tributária ao contribuinte na qual o fato gerador não se verificou legal e juridicamente. Isto é, no cenário de uma alienação, abarcada pelo objeto social do contribuinte e cujo bem estaria corretamente classificado de acordo com a intenção de venda, tributada de acordo com a legislação do lucro presumido, aplicando-se a alíquota presumida, a desconsideração dos referidos atos do contribuinte para tributação de tal receita como ganho de capital, implicaria numa obrigação tributária constituída em dissonância à realidade dos fatos.

Nessa linha, o relator do Acórdão nº 9101-002.429 do CARF, proferindo o voto vencedor do caso, embasou sua decisão contra o pleito do contribuinte em lógica semelhante

à abordagem exposta de Marco Aurelio Greco, no sentido de que a liberdade econômica do contribuinte, especialmente, o direito de organizar seus negócios pela via mais lucrativa, essencialmente relacionado à sua autonomia privada não deve prevalecer diante de qualquer interesse coletivo, argumentando que a legislação brasileira privilegia o bem-estar social.⁵³ Essa corrente defende, portanto, que o princípio da capacidade contributiva deve nortear a limitação ao planejamento tributário em função da justiça social e da solidariedade posta como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil pela Constituição Federal (artigo 3º, inciso I, Constituição Federal).

Contudo, entendemos que o contribuinte não possui o dever de ser mais onerado fiscalmente com base nos princípios da capacidade contributiva em prol da solidariedade. Isto pois, como já manifestado, nesse caso, o contribuinte não é o destinatário do referido princípio, mas sim o legislador.⁵⁴ Oportuno destacar, nesse cenário, as palavras de Sacha Calmon:

(...) ao contribuinte não é imposta a obrigação de maximizar a incidência tributária das atividades por ele exercidas, podendo lançar mão de estratégias que possuam o condão de minorar, ou mesmo suprimir a incidência do tributo – desde que por meios lícitos, destaque-se.⁵⁵

Na mesma linha, Ricardo Torres condena essa intervenção da autoridade administrativa para combater a elisão fiscal, destacando a existência e importância da liberdade econômica do contribuinte:

“o contribuinte tem plena liberdade para conduzir os seus negócios do modo que lhe aprouver. O combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O campo da liberdade de iniciativa é ponto de partida para a vida econômica e não pode sofrer interferências por parte do Estado. O contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formatação da sua empresa de modo que lhe permita a economia do imposto.⁵⁶”

Cabe questionar, diante da requerida existência de um motivo extratributário para legitimar eventual elisão fiscal, se a redução da carga tributária, por si só, não deveria ser

⁵³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, Dialética: São Paulo, 2004. p. 281.

⁵⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e Elisão Fiscal. **O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 30.

⁵⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações Acerca do Planejamento Tributário no Brasil. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 636.

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 10.

considerada como um propósito comercial. Afinal, o objetivo de toda atividade empresarial consiste no lucro. Dessa forma, logicamente, reduzir os custos tributários implicaria no aumento do lucro de determinada sociedade.

Nessa linha, ressalta-se a pertinente doutrina de Hugo de Brito:

Ocorre que o propósito exclusivamente tributário de evitar, reduzir ou postergar um tributo coincide com o objetivo essencial de toda e qualquer empresa, que é o de obter lucro. Não é razoável, portanto, entender que na escolha da forma de exercer suas atividades a empresa desconsidere o ônus da tributação. A nosso ver, portanto, pode a empresa escolher determinada forma jurídica para a prática de seus atos ou negócios jurídicos, tendo propósito exclusivamente tributário. Isto não torna ilícitos os seus atos, que, assim, não podem ser desconsiderados pela autoridade da Administração Tributária. A empresa pode, sim, fazer seu planejamento tributário, como tal entendido o planejamento de suas atividades econômicas, com propósito exclusivamente tributário – vale dizer: tendo como motivo a eliminação, a redução ou a postergação de tributos.⁵⁷

Portanto, mesmo que a necessidade da motivação extratributária seja considerada válida e coerente ao ordenamento jurídico brasileiro, há uma lógica clara para sustentar que a redução da carga tributária seria, por si só, um propósito comercial consoante aos objetivos de qualquer sociedade empresária.

Ante o exposto, entendemos que o referido voto da Ministra Carmém Lúcia, corroborado pela maioria do Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ADI 2446/DF, esclarece e consolida o entendimento de que o contribuinte possui a liberdade de conduzir suas atividades empresariais pela via mais lucrativa e, conseqüentemente, menos onerosa, mesmo que o faça por motivações exclusivamente tributárias. Reconhece-se, portanto, o direito à elisão fiscal, na medida em que a ministra critica a denominação dada ao dispositivo que tem embasado a autoridade administrativa a desconsiderar os atos do contribuinte de “norma geral antielisiva”, corrigindo-o para “norma geral antievasiva”. Certamente, a decisão padece de definições expressas quanto aos conceitos de “elisão fiscal” e “evasão fiscal”. Porém, diante da definição da doutrina majoritária, podemos concluir que, por tal interpretação recente do STF, a prática que o ordenamento jurídico condena e permite a desconsideração pela autoridade administrativa não é a elisão, mas a evasão fiscal.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019. 2 ed. p. 116.

4 CONCLUSÃO

Diante da análise dos entendimentos da Receita Federal do Brasil e, principalmente, do CARF, restou claro o seu contraste com o posicionamento da doutrina majoritária sobre o tema da licitude do planejamento tributário e da necessidade do propósito negocial ou da motivação extratributária.

Como visto, o tribunal administrativo tem se posicionado no sentido de requerer que os atos do contribuinte que resultem numa economia tributária estejam embasados por algum propósito negocial a fim de considerar legítimo o respectivo planejamento tributário. Porém, entendemos que a doutrina critica esse posicionamento de forma coerente às garantias constitucionais, especialmente em relação às liberdades econômicas derivadas do artigo 170 da Constituição Federal. Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento doutrinário de que a elisão fiscal é permitida pela legislação tributária, ressaltando o direito do contribuinte de conduzir sua atividade empresária pela via menos onerosa, desde que dentro dos limites legais.

Portanto, concluímos que se está dentro da lei, isto é, se o legislador expressamente permite – ou não proíbe – a referida conduta e, caso não se enquadre em determinado fato gerador, não há – nem deve haver – margem para a intervenção da autoridade administrativa.

Além disso, mesmo na hipótese em que o propósito negocial fosse necessário para se configurar a licitude do planejamento tributário, deve prevalecer a tese de que a economia tributária, por si só, consistiria em verdadeiro propósito negocial, observado o objetivo último de toda atividade empresária: o lucro.

Quanto aos casos analisados do CARF, entendemos que as medidas conduzidas pelos contribuintes, quais sejam: a previsão ou alteração do objeto social prevendo atividade fim e a reclassificação contábil do bem para que condigam com a alienação do ativo a fim de considerar sua respectiva receita como operacional, enquadram-se na esfera individual do contribuinte, sustentada pela sua liberdade econômica, inclusas, dentre outras garantias constitucionais, a autonomia privada e o direito de auto-organização. No mais, não passariam

da tradução prática do direito do contribuinte de optar pela via menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Portanto, o posicionamento da RFB e do CARF tem ameaçado as liberdades econômicas dos contribuintes e providenciado um cenário de insegurança jurídica, pois, mesmo agindo dentro dos limites legais, as autoridades fiscais vêm intervindo na esfera individual e negocial dos contribuintes.

Assim, concluímos que os casos analisados tratam de planejamentos tributários lícitos, nos quais os contribuintes não incorreram ou ocultaram o fato gerador, mas simplesmente optaram pela via mais lucrativa. Nesse sentido, diante do posicionamento da Ministra Carmem Lúcia na ADI 2446, bem como da doutrina majoritária sobre o tema, a autoridade administrativa não estaria embasada para desconsiderar os atos do contribuinte que se traduzem em verdadeira elisão – e não evasão – fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Paula Santos de. A Abusividade nos Planejamentos Fiscais: Uma Análise da Jurisprudência do CARF. *In:* (Coords.) Marcus Lívio Gomes e Sergio André Rocha. **Planejamento Tributário sob a Ótica do CARF: Análise de Casos Concretos..** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris., 2019. p. 396-397.

D'OLIVEIRA, Augusto Fiel Jorge. Planejamento Tributário em Reorganizações Patrimoniais de Natureza Imobiliária. *In:* (Coords.) Marcus Lívio Gomes e Sergio André Rocha. **Planejamento Tributário sob a ótica do CARF: Análise de Casos Concretos.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019. p. 136.

BICHARA, Luiz Gustavo A. S., DA SILVA, Bruno Cazarim. Os Limites do Planejamento Tributário. *In:* SILVA, Alexandre Couto ... [et al.]; (Coords.) Sérgio Brotel, Henrique Barbosa. **Finanças Corporativas: Aspectos Jurídicos e Estratégicos.** São Paulo: Atlas, 2016. ed. 1.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. ed. 13. p. 69 -70.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais (1ª Turma). **Acórdão 9101-002.429**. Sessão de 18 de agosto de 2016. Relatoria de Marcos Aurélio Pereira Valadão. [...] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em: 28/11/2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara). **Acórdão 1301-003.022**. Sessão de 16 de maio de 2018. Relatoria de Roberto Silva Junior. [...] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em: 28/11/2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara). **Acórdão 1402-003.859**. Sessão de 16 de abril de 2019. Relatoria de Caio Cesar Nader Quintella. [...] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em: 28/11/2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária). **Acórdão 1401-002.832**. Sessão de 15 de agosto de 2018. Relatoria de Daniel Ribeiro Silva. [...] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em 16.05.2022.

BRASIL, **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acessado em: 26/11/2022.

BRASIL, **Constituição Federal (1988)**. Disponível em: <
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acessado em:
26/11/2022.

BRASIL, Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta n. 347 – Cosit, de 27 de junho de 2017**. Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Lucro Presumido. Participação Societária. Alienação. Receita Obtida. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF: 06 jul. 2017, seção 1, p. 24. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84263&visao=anotado#:~:text=A%20receita%20decorrente%20da%20aliena%C3%A7%C3%A3o,no%20regime%20de%20apura%C3%A7%C3%A3o%20cumulativa>. Acesso em: 30 mai. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Plenário, **ADI 2446/DF**, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 11.04.2022. Publicado em 27.04.2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf> Acessado em: 01/12/2022.

CACCAVALI, Vinícius Vicentin. Planejamento Tributário e Segurança Jurídica. *In*: (Coord.) Regis Fernando de Ribeiro Braga. **Estudos Aplicados de Direito Empresarial**. Editora Almedina, 2017. p. 163-164.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Planejamento Tributário. Reorganização Societária. Desconsideração de Negócios Jurídicos. Livre Iniciativa. Simulação. Artigo 170 da CF, Artigos 109, 110, 116 e 149 da CTN: Seção Especial - Jurisprudência Comentada**. Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo. São Paulo: Editora IOB, 2020., n. 13, p. 437-442.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações Acerca do Planejamento Tributário no Brasil. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 636-647.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e Elisão Fiscal. **O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 30-51.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006. p. 352-355.

EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada**. Volume 1-Arts. 1º a 120. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 32.

EVANS, Christopher; TRAN-NAM, Bihn. *Towards the development of a tax system complexity index*. *In*: **Fiscal Studies**. vol. 35, n. 3, pp. 341-370, 2014.

FILHO, Alfredo Lamy; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das Companhias**. (Coords.) Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira. – 2. ed., atual. e ref. – Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 81.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, Dialética: São Paulo, 2004. p. 179.

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

JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de Carvalho. **O Sistema Tributário dos Países da OCDE e as Principais Recomendações da Entidade: Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária no Brasil**. Nota Técnica DINTE. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea): 2022, ed. 1. p. 20.

LOPES, Felipe. **Complexidade tributária é uma das causas da baixa competitividade brasileira**. FECOMERCIO SP, São Paulo: 2021. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/complexidade-tributaria-e-uma-das-causas-da-baixa-competitividade-brasileira>. Acesso em: 25/05/2022.

MACHADO, Clarissa; UTIMATI, Ana Carolina. *The challenges of tax compliance in Brazil*. *International Tax Review*. 25 de setembro de 2017. Disponível em <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3753790/The-challenges-of-tax-compliance-in-Brazil.html?ArticleId=3753790> Acessado em: 01/12/2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019. 2 ed p. 116.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Manual da Tributação Direta da Renda**. Editor: Fernando Aurelio Zilveti – São Paulo: IBDT, 2020. p. 43-44.

PAULA, D. G. de. A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária. *In: Justiça Fiscal*. ano 9, n. 32, 2018, p. 37-40.

QUEIROZ, Mary Elbe. A Elisão e a Evasão Fiscal: O Planejamento Tributário e a Desconsideração de Atos, Negócios e Personalidade Jurídica", *In: Heleno Taveira Tôrres e Mary Elbe Queiroz (Coords.) Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo, Quartier Latin, 2005. p. 76.

HOPPE, Thomas; SCHANZ, Deborah; STURM, Susann; SURETH-SLOANE, Caren. *The Tax Complexity Index: A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity*. *European Accounting Review*, 2021. p. 14. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09638180.2021.1951316?needAccess=true#page=30&zoom=100,84,378> Acessado em: 01/12/2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 10.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: Tributação Empresarial**. Eurico Marcos Diniz de Santi; Fernando Aurelio Zilveti (Coordenadores). Editora Saraiva e Gvlaw. 2ª edição, 2012. p. 309.