

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Antônio Carlos Diniz Murta

Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-033-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: O artigo intitulado “Um panorama brasileiro da política de negociação de tratados em matéria tributária rumo à implementação do Projeto BEPS” foi indicado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito - Universidade de Marília - UNIMAR, nos termos do item 5.1 do edital do Evento.

Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**A NORMA GERAL ANTIELISIVA NOS JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS
BRASILEIROS: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO BASEADO NA REDUÇÃO DO
CAPITAL SOCIAL COM SUBSEQUENTE ALIENAÇÃO DO ATIVO**

**THE GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE IN BRAZILIAN ADMINISTRATIVE
JUDGMENTS: TAX PLANNING BASED ON REDUCTION OF CAPITAL STOCK
WITH SUBSEQUENTE DISPOSAL OF THE ASSET**

**Flávio Couto Bernardes
Gabriela Cabral Pires**

Resumo

Objetiva-se com o presente artigo avaliar a plausibilidade de uma norma geral antielisiva no Brasil sob a ótica da segurança jurídica. O trabalho fundamentou-se no estudo da doutrina e da análise de julgados administrativos federais em relação ao planejamento tributário baseado na redução do capital social por valor contábil seguida da alienação, pela pessoa física, do ativo devolvido. Conclui-se que não se pode falar em norma geral antielisiva no ordenamento jurídico pátrio e, por isso, o planejamento tributário sob análise não pode ser objeto de desconsideração pelo Fisco sob o pretexto de não possuir finalidade além da economia tributária.

Palavras-chave: Direito, Planejamento tributário, Segurança jurídica, Norma antielisiva, Redução de capital social, Carf

Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of this article is to assess the plausibility of a general antiavoidance rule in Brazil from the perspective of legal certainty. This work was based on the study of doctrine and analysis of federal administrative judgments related to the reduction of capital stock by book value followed by the disposal, by the individual, of the assets returned. The outcome is that a general antiavoidance rule cannot be sustained in Brazil and, therefore, the tax planning under analysis cannot be disregarded by the tax authorities under the pretext of not having a business purpose other than tax savings.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Law, Tax planning, Legal certainty, Anti-avoidance rule, Reduction of capital stock, Carf

1 - INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por fim avaliar a plausibilidade de se instituir norma geral antielisiva no seio do ordenamento jurídico brasileiro, em especial sob a ótica da garantia da segurança jurídica de que necessitam os cidadãos ao se planejarem para empreender. A análise empírica do objeto será realizada a partir da avaliação de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em relação ao planejamento tributário baseado na redução do capital social seguida da alienação do ativo devolvido pelo sócio da sociedade.

Como bem teoriza Alberto Xavier (2002), a presença de uma cláusula geral antielisiva em dado ordenamento jurídico tem como finalidade a cobrança de tributo, por analogia, de dados atos ou negócios jurídicos classificados como atípicos, ou seja, que não se constituem como fato oponível à norma tributária, mas que na verdade produzem efeitos econômicos similares ou iguais aos daqueles atos ou negócios jurídicos que se aperfeiçoam como fatos típicos.

Nessa hipótese, o efeito econômico atípico não seria alcançado pela norma tributária, uma vez que não estaria dentro do escopo da legalidade. A norma geral antielisiva, então, daria ao aplicador/intérprete a faculdade de desconsiderar o ato ou negócio jurídico realizado pelos particulares sob o julgamento de que, em verdade, a operação teria sido concretizada com o intuito de encobrir os efeitos econômicos os quais poderiam ser alcançados por outro ato ou negócio jurídico que estaria previamente contido em uma hipótese de incidência tributária.

A norma geral antielisiva, nesse sentido, se baseia na utilização de método analógico para que a tributação possa ocorrer. Sua presença em dado ordenamento que estipula o princípio da tipicidade e da legalidade em matéria tributária, no nível constitucional, acaba por gerar grandes desafios para os intérpretes e, especialmente, para aqueles que pretendem sustentar sua legitimidade. Pretende-se, exatamente, se sua aplicação significaria desnaturar o cerne do próprio sistema de tributação a partir da perspectiva da ciência do direito tributário.

A questão, então, é verificar se do ponto de vista do sistema jurídico brasileiro haveria a possibilidade de se estabelecer uma norma geral antielisiva com fulcro na segurança jurídica. Não se admitindo essa hipótese, a questão seria como dar interpretação adequada à norma contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

A diversidade de posicionamentos acerca da existência da referida norma no Brasil reflete diretamente nas análises acerca da legitimidade dos planejamentos tributários. A definição dos limites à liberdade de organização pelos contribuintes perpassa os conflitos

práticos relacionados com a aplicação da legislação em face, de um lado, da garantia à livre iniciativa e da economia de mercado e, de outro, da função social da propriedade e do dever solidário de contribuir.

Uma vez conhecida a organização das atividades com o objetivo de ganho tributário, importa identificar quais são os limites do planejamento, os quais, se ultrapassados, permitem a desconsideração das operações pela Administração Pública e a consequente exigência de tributos cuja incidência se buscava evitar.

Objetiva-se, nesse contexto, avaliar se o sistema jurídico brasileiro admite o estabelecimento da norma geral antielisiva e identificar os posicionamentos adotados nos diversos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Para delimitar a pesquisa, o estudo se baseia em casos de contribuintes que possuem a estratégia de redução de capital social com posterior venda dos ativos devolvidos aos sócios como opção para se planejarem, buscando avaliar a existência de garantia da segurança jurídica nessas operações.

2 – PRESSUPOSTOS TEÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO NO SISTEMA BRASILEIRO

A aplicação das normas jurídicas de natureza tributária, assim como em todas as demais áreas do Direito, exige a formulação de rigor técnico para sua efetivação. Esse rigor somente é alcançável a partir da tomada de premissas teóricas e normativas gerais que, ao final, serão corroboradas a partir de raciocínio calcado em precisão lógica e metodológica.

Essa obviedade, que muitos têm dificuldade de absorver quando da aplicação da norma tributária, tem como finalidade precípua defender que dentro da estrutura de um raciocínio silogístico não há espaço para paralogismo, ou seja, para a integração de premissas alheias às formulações principiológico-normativas gerais sobre o caso concreto, a causar a formulação de uma conclusão mais próxima ao querer do intérprete, e não ao querer da lei.

Seguindo essa lógica, chega-se à teorização acerca dos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias (art. 150, I, da Constituição da República de 1988) como norteadores para a técnica de aplicação da norma jurídica tributária. A matriz jurídica de Direito Público se dá conforme relações de subordinação entre o Fisco e o particular. Nesse vínculo jurídico, somente resta ao particular invocar a base da ideia de Estado de Direito, qual seja, a submissão do Estado e de seus agentes à própria lei. Evitar o arbítrio, eis a tônica da tributação. Tomado esse pressuposto básico, a legalidade e a tipicidade acabam por gerar a configuração de uma subordinação limitada: aquela que se dá de acordo com os limites estipulados pela lei, e somente dentro desses limites, não se admitindo, por dedução basilar,

que haja a possibilidade de lançar mão de métodos integrativos, como a analogia, para ampliar o escopo de dada norma tributária.

Além dessas constatações, o segundo nível básico da argumentação deve levar em consideração, por coerência, que as relações jurídicas de Direito Privado são lastreadas pelo viés da coordenação. Significa dizer que a regra basilar da legalidade, definida como direito fundamental (art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988), se dá no sentido de que a atividade dos particulares está permitida desde que não haja, expressamente, proibição legal.

Conclui-se, preliminarmente, que a tributação invoca a formulação de norma jurídica que estabelece um dever específico, cristalino e preciso para o particular. Por sua vez, a vontade do particular ao realizar um ato ou negócio jurídico se move na zona de permissão geral própria à matriz constitucional que se assenta na segurança jurídica e na lógica do Estado de Direito. Então, para que a prática de um ato ou negócio jurídico seja tributada, deve ocorrer duas condições necessárias: primeiro, que estes fatos sejam típicos, dentro da lógica tributária. Segundo, que não sejam proibidos nem obrigatórios quando da análise do ordenamento, tendo em vista que todas as demais ações individuais estão dentro da zona de permissibilidade que conforma um direito fundamental.

3. EXISTE UMA NORMA GERAL ANTIELISIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO?

Superadas as premissas anteriores, parte-se para a identificação de um cenário em que se possa considerar, a partir da visão científica, seja possível se introduzir no sistema jurídico brasileiro uma norma geral antielisiva.

A finalidade desta norma é combater determinadas ações dos particulares que, a partir de uma análise interpretativa aberta, possam ser consideradas como um modo de burla à hipótese de incidência, praticando-se fato não oponível. A primeira questão que surge é como manter o rigor científico da argumentação acerca da possibilidade de integração da norma antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro a partir da existência de princípios e regras fundamentais relativas à tributação e às práticas de atos privados pelos particulares.

Entende-se como possível a tributação a partir dois fatores concomitantes: (i) a existência de norma prévia que estabeleça que dado tributo seja devido - hipótese de incidência; e (ii) a aferição de uma situação fenomênica que seja acoplada à previsão normativa hipotética - fato imponible. Se essas são as condições estruturadas constitucionalmente, pode-se argumentar acerca da possibilidade de aplicação da analogia em matéria tributária.

A finalidade específica da norma antielisiva é, em sua justificação interna, resguardar o Estado acerca da criatividade dos agentes privados em suas trocas econômicas. Dessa forma, a ação elisiva teorizada pela doutrina e pelos aplicadores do Direito se dá a partir do momento em que o particular realiza um ato que o retire da zona de incidência da norma tributária. Mas há que se falar em resguardar o Estado em relação aos particulares no que diz respeito à prática de atos jurídicos lícitos, previstos na própria legislação? A lógica básica do Direito Público é que o Estado detém todas as ferramentas para alterar as condições de ação dos sujeitos ao deter, exclusivamente, o poder de estabelecer as normas de conduta. Ao privado, resta tão somente o estabelecimento da confiança, ou seja, da prospecção de justa expectativa de que aquelas condições postas no tempo e no espaço não se modificarão sem o rito necessário para tanto.

A partir disso, essencial examinar a possibilidade de existência e da validade da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro a partir da Constituição Federal de 1988. Por mais que haja a necessidade arrecadatória por parte do Estado, a interpretação adotada para sua aplicação observa as regras do jogo que devem ser respeitadas?

Em 2001, a Lei Complementar n. 104 incluiu no art. 116 do Código Tributário Nacional o parágrafo único, norma que, para alguns doutrinadores, como o professor Marciano Seabra de Godoi (2012), possui a força de norma geral antiabuso. Há, ainda, aqueles autores (CARVALHO, 2013) que defendem que a LC não trouxe inovações ao ordenamento jurídico, uma vez que a desconsideração de atos simulados e fraudulentos, com intuito de evasão de divisas, já encontrava guarida nas leis civis e no art. 149, inciso VII, do CTN.

A doutrina e a jurisprudência (BRASIL,2016) que admitem essa norma com natureza de norma geral antiabuso ainda divergem sobre a necessidade ou não de sua regulamentação pela edição de lei ordinária na esfera de cada ente da federação, inclusive no âmbito federal, para que os planejamentos tributários possam ser controlados pela Administração por meio da competência que lhe teria sido dada na alteração em comento.

No ano de 2002, no intuito de estabelecer os procedimentos para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários, conforme previsto na alteração promovida pela LC n. 104/01, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional a Medida Provisória n. 66. Todavia, essa norma foi rechaçada pelos integrantes do Congresso, não existindo, até o presente momento, outra norma que tenha por fim regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN.

O Código Civil determina no art. 167, parágrafo 1º, que há simulação nas hipóteses de (i) negócios jurídicos que aparentam ser realizados com pessoas diversas daquelas com as

quais realmente se realizam; (ii) negócios jurídicos que contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) instrumentos particulares antedatados ou pós-datados.

O professor Ricardo Lobo Torres (2001) ensina que a corrente que denomina de “jurisprudência de valores” aceita o planejamento fiscal como forma de economizar tributos, mas tão somente se observada a inexistência de abuso de direito ou elisão abusiva. Destaque-se que ao se falar de “abuso”, não se pode abandonar a etimologia da palavra “ab+uso”, isto é, afastamento do uso normal. Isso significa que a constatação do abuso demanda uma análise da valoração dos fatos, o que não se mostra possível a não ser no caso concreto.

Dentre os autores defensores dessa linha doutrinária citados (TORRES, 2001) estão Marco Aurélio Greco e Klaus Tipke. Segundo TIPKE (2002), o Direito justo pressupõe princípios a serem aplicados no intuito de repartir direitos e obrigações entre os membros da sociedade, evitando assim a arbitrariedade. Os princípios buscam tratamentos isonômicos e imparciais para todos os sujeitos a eles submetidos, criando a justiça formal.

Neste contexto, mostra-se importante identificar qual é o entendimento dos defensores do conceito causalista de simulação acerca do chamado “propósito negocial” da operação. Esse termo, importado da jurisprudência norte americana, deve, segundo o professor Godoi (2018), ser aplicado de forma a se buscar entender qual é a finalidade concreta por que o contribuinte praticou determinados atos e negócios jurídicos.

Noutra mão, é relevante considerar o princípio da tipicidade fechada, corolário da segurança jurídica, que se sustenta na legalidade, na livre-iniciativa e no direito à propriedade privada. Por força dessas regras constitucionais, os contribuintes têm o direito de se planejar no intuito de reduzir ou evitar o pagamento de tributos, desde que de forma lícita. Daí a impossibilidade de criação de norma geral antiabuso.

Para os defensores dessa corrente (BERNARDES, 2009), em respeito ao princípio da tipicidade seria imprecindível que a lei estabelecesse de forma completa e exaustiva toda e qualquer hipótese de incidência, com todos seus elementos e caracteres. Qualquer elemento ou fato que não esteja previsto na lei inviabiliza sua subsunção à norma tributária. Na medida em que é impossível que uma lei consiga apreender todos os elementos da realidade, vem à tona a necessidade da interpretação, a qual envolve a exigência de análise dos aspectos apresentados pela realidade, pelos fatos.

Ainda nesse sentido, a professora Misabel Abreu Machado Derzi (2006) defende que economia de imposto deveria configurar, por si só, como um *business purpose* (propósito negocial), principalmente diante da necessidade inevitável da segurança jurídica, inerente ao

Estado de Direito, e em respeito à legalidade formal e material, previstas nos arts. 5º e 150, inciso I, da Constituição Federal. A proteção da confiança ainda é reforçada por outros dispositivos constitucionais e legais, tais como a proibição à analogia (art. 108, §1º do CTN), a rejeição à interpretação econômica (art. 110 do CTN) e o caráter vinculado dos atos administrativos (arts. 3º e 142 do CTN).

O sistema constitucional brasileiro ainda consagra a função social da organização empresarial e o princípio da preservação da empresa. Evidencia-se, nesse ponto, o direito e garantia fundamental da liberdade de iniciativa ou da liberdade de empreender, que consiste no fundamento do regime liberal da economia de mercado, constitucionalmente adotado. A desconsideração de operação unicamente com base no suposto impedimento de se atuar visando a economia de tributos, assim, caracterizaria manifesta afronta ao texto constitucional.

O ato de desconsideração demanda a demonstração por parte do Fisco da intencionalidade delituosa, prática que se contrapõe à constatação objetiva do efeito delituoso, prevista nas normas antielisivas gerais e mesmo nas específicas.

A professora Misabel Derzi (2006) defende justamente a corrente segundo a qual o parágrafo único do art. 116 do CTN não consiste em cláusula geral antielisiva passível de ser utilizada pela Fazenda como inibidora do planejamento tributário. De acordo com a professora, o dispositivo em questão tem por finalidade impedir a simulação fraudulenta, o ilícito, permitindo que a autoridade fiscal desconsidere o ato ou negócio jurídico simulatório, observados procedimentos estabelecidos em lei ordinária.

Em respeito à segurança jurídica, ao princípio da legalidade e à proibição da analogia, é plenamente permitido às empresas que se planejem no intuito de reduzir os custos de sua operação, desde que de forma lícita.

A importância dos princípios da segurança jurídica e da legalidade no âmbito do planejamento tributário torna-se evidente ao se avaliar a necessidade de se interpretar estas regras principiológicas nas suas corretas extensões, pois elas são fundamentais tanto para alicerçar a arrecadação tributária como para resguardar o cidadão quanto aos limites de sua atuação.

Veja-se que não é o caso de se sustentar que os direitos fundamentais são amplos e irrestritos, mas efetivamente de reconhecer que sua delimitação foi construída no texto constitucional e permeada no ordenamento jurídico juntamente com os respectivos deveres, dentre eles o de pagar impostos. Igualmente a administração fazendária está vinculada ao seu

direito fundamental de exigir impostos, que é considerado pela Constituição como irrenunciável.

Justamente por esses motivos, a norma contida no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, não pode ser encarada como norma geral antielisiva a partir de uma argumentação científica, sob pena de se instaurar a quebra dos pilares do Estado de Direito: proteção da confiança, segurança jurídica e legalidade.

4 - A DIVERSIDADE DE POSICIONAMENTOS NO ÂMBITO DO CARF

No vasto rol de planejamentos tributários já desenvolvidos, encontra-se a estratégia que é objeto de análise específica no presente trabalho, qual seja, a utilização do art. 22 da Lei n. 9.249/95. Trata-se da opção por se fazer a transferência pelo valor contábil ou de mercado, que está expressamente prevista no artigo 22 do citado diploma legal:

Art. 22 - Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§1º - No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§2º - Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§3º - Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§4º - A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da

declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

A controvérsia em torno do tema surge a partir do momento em que, após receber os ativos em devolução pelo capital social reduzido pelo valor contábil, o sócio realiza a alienação desses mesmos ativos pelo valor de mercado. Como somente nesse momento há a apuração de ganho de capital, também tão só nessa oportunidade verifica-se a ocorrência do fato gerador do imposto de renda. Neste cenário, a tributação da renda auferida pelo sócio pessoa física é apurada com base em alíquota menor do que aquela aplicada nas apurações de imposto de renda das pessoas jurídicas. Esta modalidade de operação é considerada um planejamento tributário e analisada em processos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Neste ponto é importante tecer comentários acerca da natureza de “opção fiscal” da previsão do art. 22 da Lei n. 9.249/95. GRECO (2011) ensina que estão fora do estudo dos planejamentos tributários três situações, quais sejam: (i) as condutas repelidas (ilícitos); (ii) as condutas induzidas (por meio da extrafiscalidade); e (iii) as condutas positivamente autorizadas, chamadas de opções fiscais.

Importa-nos, aqui, tratar brevemente sobre as opções fiscais. Elas consistem em alternativas legalmente previstas, criadas de forma proposital para que o contribuinte as utilize na medida de sua conveniência. Quando o particular escolhe utilizar-se de uma opção fiscal e, no caso concreto, atende aos requisitos exigidos para tanto, não se está planejando.

Por outro lado, segundo GRECO, “quando o contribuinte ‘constrói’, através de uma montagem ou substituição jurídica, o pressuposto de fato da opção, estamos perante um caso de planejamento que poderá ser ou não eficaz perante o Fisco” (2011).

Seguindo essas definições e a corrente defendida pela professora DERZI, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF cancelou auto de infração lavrado pelo Fisco Federal. No voto vencedor proferido nos autos do processo n. 16561.720078/2017-85, em 11 de novembro de 2019¹, a conselheira Gisele Barra Bossa salienta:

(...) 60. Logo, na medida em que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas

¹ No mesmo sentido é o julgamento pelo CARF do processo n° 16327.720862/2016-85 (BRASIL, 2018).

atividades com o menor ônus fiscal - ainda que, in casu, tenham sido demonstradas razões extratributárias relevantes (existência de propósito negocial)-, não há que se falar em abuso e/ou ocorrência de simulação, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício.

61. No mais, aqui sequer deveria ser ventilada a ocorrência de planejamento tributário, vez que estamos diante de opção fiscal e de acordo com Marco Aurélio Greco “as opções fiscais estão fora do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha”, podendo um caminho “ser menos oneroso do que o outro”.

62. Não é o caso, mas ainda que motivado pela economia tributária (leia-se boa gestão corporativa), são legítimos os atos praticados pelo contribuinte quando estes são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados e sua dinâmica operacional/negocial. (grifamos)

A autuação objeto de análise nesse julgamento abrangia exatamente a operação baseada no art. 22, segundo o qual “*os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado*”.

A autoridade fiscal que lavrou o auto de infração considerou que a reorganização societária efetivada pelo autuado não seria oponível ao fisco pelo fato de ter sido executada com a finalidade de servir de mecanismo de quebra do valor de venda, com o único intuito de promover a redução da carga tributária. A autuação baseou-se no art. 187 do Código Civil, pela caracterização de abuso de direito.

A conselheira relatora, ao apreciar a defesa do contribuinte, destacou que a Constituição resguarda o direito a livre iniciativa e, por isso, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar e gerir com eficiência suas atividades empresariais. Segundo ela, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a norma geral antiabuso devido ao fato de que o parágrafo único do art. 116 do CTN não seria autoaplicável e não foi regulamentado. A única possibilidade de se desconsiderar o negócio jurídico seria a aplicação do art.149 do

CTN, para a qual é imprescindível a comprovação da conduta fraudulenta, o que não se verifica no caso concreto.

O que a maioria dos conselheiros concluiu foi que, em respeito aos princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade, seria vedado à autoridade administrativa desconsiderar a opção feita pelo contribuinte com base na lei e alterar o regime de tributação adotado, alegando que a carga tributária aplicável seria mais elevada.

Após a análise apurada das provas, ainda foi constatado que a exteriorização dos atos praticados pelo contribuinte, além de demonstrar sua licitude, revela coerência com os institutos de direito privado adotados e sua dinâmica operacional/negocial. Ainda que a Relatora demonstre ser adepta da tese segundo a qual não há no ordenamento brasileiro norma que limite a capacidade do contribuinte de se organizar de forma a reduzir o ônus fiscal de suas operações, ela explicita a existência de motivo meta tributário (ou propósito negocial) no caso concreto.

Em sessão de julgamento realizada no CARF na semana anterior àquela em que fora proferida a decisão acima analisada, restou vencedor posicionamento oposto, o que ressalta a ausência de uniformidade de entendimentos entre os conselheiros, acarretado manifesta insegurança jurídica pela ausência de aplicação uniforme das regras jurídicas.

Nos autos do processo n. 10920.723414/2014-96, o voto vencedor, proferido pelo Relator André Mendes Moura, demonstra o entendimento segundo o qual a redução do capital limita-se às hipóteses de haver perdas irreparáveis ou de se demonstrar que se encontra excessivo em relação ao objeto da sociedade, conforme previsão do art. 1.082 do Código Civil. Dessa forma, quando uma operação societária tem por único fim a redução do ganho de capital, concretizando-se a operação que ele chama de “separa-sem-separar”, não encontra respaldo legal.

Depreende-se desse posicionamento que a previsão do art. 22 da Lei n. 9.249/95 não deveria ser considerada uma opção fiscal, que poderia ser adotada sem motivação conforme a lei civil e societária, mas condição concedida pelo legislador para tutelar pela sobrevivência da pessoa jurídica. O dispositivo permitiria, assim, a retirada do encargo de eventual recolhimento de tributo no caso em que as condições financeiras assim o justificassem, dada a situação em que se faz efetivamente necessária a redução do capital social.

A redução do capital social pelo valor contábil no intuito de reduzir a tributação incidente, por si só, consistiria em incidência tributária construída artificialmente. No caso específico dos autos, constatou-se a ocorrência de simulação por conta do fato de que a contribuinte constituiu uma pessoa jurídica, chamada de “empresa de papel”, apenas para ter

seu capital integralizado com os ativos que seriam objeto de alienação. A mesma empresa recém constituída com capital social de R\$2.000,00 (dois mil reais) foi objeto de redução de capital, transferindo-se os ativos que seriam objeto de alienação pelo valor contábil para o sócio pessoa física retirante que, na sequência, alienou os ativos por R\$9,3 milhões.

Veja-se que neste último caso há evidências de que não havia qualquer outro motivo além da economia tributária para se realizar a operação. E mais: o julgador entendeu que os fatos demonstravam a existência de simulação desde a constituição da sociedade objeto de integralização, já que essa foi posteriormente devolvida ao patrimônio do sócio de forma supervalorizada, em curto intervalo de tempo. Não teriam os sujeitos se submetido aos efeitos jurídicos dos negócios formalizados.

Interessante observar que apesar de alguns julgados do CARF basearem-se na doutrina majoritária, defensora da tipicidade cerrada, em praticamente todos os casos favoráveis ao contribuinte havia nos autos um conjunto probatório, aparentemente sólido, que resguardava também uma possível interpretação por meio da qual seria necessária a existência de propósito extra tributário para se considerar a operação oponível ao Fisco.

Especificamente no caso da operação analisada no presente artigo - a redução de capital social com devolução da participação aos sócios realizada pelo valor contábil e, posteriormente, alienação pelos sócios dos ativos recebidos pelo valor de mercado - seria necessária a prova inconteste de ocorrência de fraude ou simulação para que a desconsideração dos negócios jurídicos fosse admitida pelo nosso ordenamento jurídico.

Os recentes acórdãos do CARF desfavoráveis aos contribuintes, tais como o acórdão nº 9101-004.335 (BRASIL, 2019), levam em consideração o entendimento de que é necessária a demonstração do propósito negocial como forma de afastar a simulação, sendo que a previsão do art. 22 da Lei n. 9.249/95 não deveria ser considerada uma opção fiscal.

No entanto, de acordo com a corrente doutrinária defendida pela professora Misabel Derzi (2006), afirmar tão somente que a causa da sequência das operações não poderia ser unicamente a economia dos tributos não se sustenta se nenhum ato ilícito, tal como a simulação, for comprovado.

Não se pode falar na subsistência da ideia de norma geral antielisiva no ordenamento jurídico pátrio. Isso não significa que as práticas de fraude em relação ao ocultamento de fatos geradores e evasões fiscais não devam sofrer as exatas consequências por serem, logicamente, antijurídicas. Na elisão tem-se a livre vontade dos particulares de se moverem dentro da zona de permissividade própria ao direito privado. Na evasão, por sua vez, tem-se a livre vontade com o intuito de realizar conduta antijurídica. São fenômenos totalmente distintos.

Verifica-se, portanto, que a desconsideração de negócios jurídicos pelas autoridades fiscais merece maior fundamentação em fatos e provas que demonstrem a realização de conduta antijurídica. A aplicação do conceito de simulação, associado à ponderação de (ou sobre) princípios quando os julgadores se deparam com a desarmonia entre capacidade contributiva e liberdade individual, ou isonomia e legalidade, demanda mais do que a mera constatação de utilização de meio não convencional para a realização de negócios.

5 - SEGURANÇA JURÍDICA NAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS

A insegurança jurídica por parte dos contribuintes é patente, como se observa pelos divergentes julgados do CARF com relação à matéria aqui abordada. Ainda que o trabalho de interpretação dos aplicadores do Direito possa resultar em conclusões opostas, o particular espera das autoridades coerência na avaliação das demandas semelhantes, em especial por força do princípio da isonomia.

No campo do Direito Tributário, em virtude da criação incessante de normas complexas, o particular sofre o peso de ser um dos intérpretes das normas. Ainda que em todos os ramos do direito o cidadão tenha essa incumbência, a obscuridade normativa e a amplitude dos entendimentos da própria Administração Pública geram ainda mais incerteza na atuação do particular, que se vê obrigado a intensificar o trabalho de hermenêutica jurídica.

O contribuinte, dessa forma, tem o dever de se organizar de forma a respeitar a lei e a interpretação da letra da norma será legítima. O posicionamento das autoridades administrativas é de extrema relevância nesse contexto, pois se trata do norte que orienta o particular e lhe confere segurança jurídica, em conjunto com as previsões constitucionais do devido processo legal e da coisa julgada.

Muito além de ser um direito em si, a segurança jurídica pode ser considerada uma garantia de concretização dos demais direitos e liberdades, permitindo a exata vivência do Estado Democrático de Direito (TORRES, 2019).

O Sistema Tributário Brasileiro possui a peculiaridade de constitucionalizar os princípios e as competências tributárias, característica importante na garantia dos direitos fundamentais. TORRES destaca que *“a segurança jurídica tem por finalidade reduzir as incertezas decorrentes do ordenamento e preservar a confiança gerada sobre seu bom funcionamento sem concessões para subjetivismos e tratamentos diferenciados, exceto nos casos autorizados pela Constituição”* (2019).

Com base na constatação do papel do contribuinte também como intérprete das normas tributárias, TORRES (2019) destaca que novos valores assumem preponderância, sendo eles a boa-fé do contribuinte, a proteção da confiança legítima, a transparência das

informações e a proibição do excesso nos controles da Administração Pública. Dada a possibilidade de inúmeras conclusões decorrentes do processo interpretativo, esses valores merecem especial atenção, tendo em vista a proteção da segurança jurídica.

Na modalidade de planejamento tributário analisado no presente trabalho, a insegurança jurídica se evidencia porque os julgamentos do CARF se baseiam em premissas distintas e conflitantes, ainda que, de fato, não haja norma geral antiabuso que justifique a desconsideração de determinado negócio jurídico sem que haja demonstração clara da existência de simulação ou fraude.

Destaque-se que a doutrina europeia ensina que a noção de “*exploração abusiva*” não é definida pelos textos legais, mas pela prática dos tribunais. Como ocorre na área de Direito da Concorrência, o legislador não consegue apreender em nível teórico toda a riqueza da realidade dos fatos jurídicos. Segundo a jurisprudência europeia, “*o abuso deve ser apreendido como uma noção objetiva que não pressupõe a demonstração de uma intenção de lesar ou de causar um dano...* (TJUE, 2000). Todavia, este elemento intencional pode ser levado em consideração na análise tanto mais que as autoridades de concorrência devem apreender a estratégia comercial perseguida pela empresa visada tendo em conta os “*fatores de natureza subjetiva, isto é, os móveis que subjazem à estratégia comercial em questão*” (TJUE, 2012).

No julgamento onde se aprecia a legitimidade de um planejamento tributário, antes de se deixar clara a opção pelo conceito de simulação ou de abuso de direito adotado, ao julgador cabe demonstrar de forma didática e completa os motivos que o levam a adotar o dito conceito, em especial porque no ordenamento jurídico brasileiro não há norma geral antiabuso.

Ao julgador não é dado o poder de diante da aparente desarmonia entre princípios constitucionais em um planejamento tributário, criar obrigações não previstas na legislação sob o simples pretexto de se alcançar a capacidade contributiva. Justamente por esse motivo não pode a administração fazendária utilizar-se de competência própria do Poder Legislativo para desconsiderar negócios jurídicos realizados pelos contribuintes e reenquadrá-los em outros negócios que resultem em tributação mais elevada sem que haja relevante fundamentação para tanto.

A harmonia entre os princípios da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da isonomia – apontados como fundamento das autuações – e os princípios da livre iniciativa, da dignidade da pessoa humana, da preservação das empresas e da legalidade

– indicados como defesa dos contribuintes – deve ser levada em consideração pelos julgadores, sob pena de afronta à segurança jurídica.

O que importa é que o julgador estabeleça uma harmonização hermenêutica entre a formalidade da lei e a realidade dos fatos, lembrando que o fato é que é a gênese da lei. Isonomia e capacidade contributiva são pressupostos da realidade, não se podendo inverter a ordem de gênese jurídica sem grave perigo para a segurança jurídica.

6 – CONCLUSÃO

A saída para se garantir que o incremento dos cofres públicos se dê de maneira respeitosa às premissas anteriores é lançar mão de mecanismo sobre o qual se funda a permissão do próprio Estado para tributar: a legalidade, incluindo-se novas hipóteses típicas em matéria tributária. A questão arrecadatória na matriz de implementação de um Estado de bem-estar social, desenhado na Constituição Federal de 1988, é pedra angular. Mas ao mesmo tempo, para que haja a arrecadação deve haver precisão terminológica e normativa.

Compreender essas questões é fundamental para que se possa rearticular o sistema tributário/financeiro brasileiro em base normativa sólida. A fluidez e dinamicidade das relações privadas devem ser protegidas, sob pena de se instaurar verdadeiro Estado autoritário, onde o arbítrio impera. Nesse ponto, para que haja tributação deve haver legitimidade. Essa legitimidade se dá no âmbito da função legislativa, que representa a vontade dos particulares em sua amostragem política. Somente por meio da legalidade pode haver a incidência tributária. Não há como se argumentar, cientificamente, acerca da possibilidade de ir para além da hipótese normativa por parte dos aplicadores e executores do Direito. O ordenamento jurídico brasileiro não admite que se use a analogia para incrementar as finanças estatais.

Ao se defender a possibilidade de adoção de norma geral antielisiva em dado ordenamento alicerçado na legalidade, abre-se a possibilidade para qualquer tipo de interpretação e de manifestação do arbítrio. Nesse tipo de ambiente, as práticas negociais se tornam cada vez mais escassas, em razão da perda da confiança no que diz respeito às regras do jogo. Por consequência, investimentos são perdidos e, aí sim, arrecadação é restringida.

O direito privado é dinâmico e se o Estado deseja tributar dado ato ou negócio jurídico, deve realizá-lo por meio de norma expressa. Primeiro ocorrem os fatos e com eles o interesse em tributar, formulando-se normas para atingi-los, não se permitindo analogias.

Não se pode falar na subsistência da ideia de norma geral antielisiva no sistema tributário pátrio. Isso não significa que as práticas de fraude em relação à ocultamento de fatos geradores e evasões fiscais não devam sofrer as exatas consequências, por serem,

logicamente, antijurídicas. Na elisão tem-se a livre vontade dos particulares de se moverem dentro da zona de permissividade própria ao direito privado. Na evasão tem-se a livre vontade com o intuito de realizar conduta antijurídica. São fenômenos totalmente distintos.

A utilização pelo contribuinte da previsão do art. 22 da Lei n. Lei 9.249/95 não pode ser objeto de desconsideração por parte do Fisco sob o único pretexto de não possuir finalidade diferente da mera economia tributária. A antijuridicidade de determinado negócio jurídico, que justifica a desconsideração pela autoridade fiscal, deve ser devidamente comprovada.

O caminho brasileiro, a partir de uma análise científica e precisa do fenômeno, deve ser no sentido de primar pela legitimidade da tributação. Essa conduta, inarredavelmente, leva à garantia da segurança jurídica e protege a confiança. Havendo confiança, há espírito empreendedor, há delineamento de dado cenário em que o particular pode prospectar uma ação, sua legalidade e sua consequência jurídica. Se o arbítrio recai como método de interpretação do Direito, a atividade econômica é mitigada e, conseqüentemente, tem-se um resultado contrário ao quesível, o da não arrecadação. A interpretação econômica de determinado fato não pode ser a tônica de uma matriz tributária sólida.

O Estado possui os mecanismos legais para combater o abuso de direito e a simulação, inibindo ações que sejam realmente díspares entre o enquadramento fático e o hipotético normativo, sendo certo que os referidos institutos devem ser aplicados à luz da teoria geral do direito, não se permitindo distorções interpretativas como as que vêm sendo implementadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, principal órgão de julgamento de procedimentos administrativos tributários no país.

7 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO BRANCO, Luiz Gustavo Faria de. **Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos**. Publicado nos Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em São Paulo – SP. Novembro de 2009.

BERNARDES, Flávio Couto; MIRANDA, Victor Pimenta de. **Planejamento Tributário e Segurança Jurídica**. Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário, v. 03, p. 125-146, 2018.

BERNARDES, Flávio Couto; RIBEIRO, Gabriela Cristina Mota. **O Princípio da Segurança Jurídica Tributária e a sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal nos julgados que deram origem à Súmula Vinculante nº 08. 2013.** (Apresentação de Trabalho/Congresso).

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 01 de fevereiro de 2020.

BRASIL, **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm Acesso em: 01 de fevereiro de 2020.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão: 1301-003.370; **Número do Processo: 16327.720862/2016-85.** Data de Publicação: 15/10/2018 Contribuinte: GREEN CAPITAL PARTICIPA ES S.A. Relator(a): CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> . Acesso em 29 de março de 2020.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão: 9101-004.335. **Número do Processo: 16561.720127/2015-18.** Data de Publicação: 09/09/2019. Contribuinte: VIALCO CONSTRUÇOES E PARTICIPACOES LTDA.. Relator(a): DEMETRIUS NICHELE MACEI. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> . Acesso em 29 de março de 2020.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão: 1201-003.229. **Número do Processo: 16561.720078/2017-85.** Data de Publicação: 06/01/2020. Contribuinte: ZARDUST EMPREENDIMENTOS MARITIMOS LTDA. Relator(a): GISELE BARRA BOSSA. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> . Acesso em 01 de fevereiro de 2020.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão: 9101-004.506. **Número do Processo: 10920.723414/2014-96.** Data de Publicação: 10/01/2020.

Contribuinte: INDUSTRIA QUIMICA DIPIL LTDA. Relator(a): ANDRE MENDES DE MOURA. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 01 de fevereiro de 2020.

BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. P. 47-74.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 214-5.

_____. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

_____. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TÔRRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal**. 1ed.Coimbra: Almedina, 2013, v. 2, p. 399 - 414.

_____. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar**. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

_____. O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos. In: ROCHA,Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 336- 359.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. Salvador: Ed. JusPodvm, 2013.

FONSECA, João Bosco Leopoldino. Os desafios de uma magistratura econômica. In.: LEÃO, Simone Letícia S. S. D.; RIBEIRO, Luiz Gustavo Gonçalves. **Temas de Direito Contemporâneo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2020, fl.s 23- 65

GODOI, Marciano Seabra de. **Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil**: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. In.: Revista de informação legislativa, v. 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012.

_____. Caso Unilever. Desmembramento do objeto social e a sua atribuição a outras pessoas jurídicas, tendo como único motivo a redução de tributos. Uso e abuso desta antiga forma de planejamento tributário, à luz dos possíveis conceitos de simulação. In.: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; [Orgs.]. **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

_____. Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 272-298.

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

PIRES, Gabriela Cabral Pires. Desoneração da Folha de Pagamentos Sob a Ótica da Justiça Fiscal. In.: DERZI, Misabel Abreu Machado e MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016. Pág. 199.

TJUE, 13 de fevereiro de 1979, Processo nº 85/76, Hoffmann-La Roche contra Comissão. Ver também TPICE 12 de dezembro de 2000. Processo nº T-128/98, Aéroports de Paris contra Comissão.

TJUE, 19 de abril de 2012, Processo nº C-549/10 P, Tomra contra Comissão

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveiro. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 3ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “Interpretação econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In.: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. Fl. 235-244.