



Universidade de Brasília

ALEF PATRICK MATOS DA SILVA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL: OS LIMITES ENTRE A ELISÃO E A
EVASÃO FISCAL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA ATUAL**

Brasília – DF

2025

ALEF PATRICK MATOS DA SILVA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL: OS LIMITES ENTRE A ELISÃO E A
EVASÃO FISCAL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA ATUAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade de Direito da Universidade de
Brasília (UnB), como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Pós-Dr. Antônio de Moura
Borges

**Brasília – DF
2025**

ALEF PATRICK MATOS DA SILVA

Planejamento tributário no Brasil: os limites entre a elisão e a evasão fiscal à luz da jurisprudência atual

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, **APROVADO** pela seguinte banca examinadora:

Data da aprovação: 01/07/2025

Antônio de Moura Borges - Orientador
Pós-Doutor em Direito
Professor da Faculdade de Direito (UnB)

Phelippe Toledo Pires de Oliveira – Membro da Banca
Pós-Doutor em Direito
Procurador da Fazenda Nacional (AGU)

Thiago Holanda González - Membro da Banca
Doutorando em Direito
Procurador do Estado do Rio Grande do Sul (PGE/RS)

RESUMO

O Brasil é um país com sistema fiscal complexo, que oferece margem para o uso ilícito do planejamento tributário, com objetivo de fugir ao pagamento de impostos, por meio da simulação e fraude. O contribuinte muitas vezes não sabe discernir entre atos negociais lícitos e ilícitos, devido à complexidade legislativa. O objetivo deste estudo foi examinar os limites entre a elisão e a evasão fiscal no contexto do direito tributário brasileiro, com foco na análise jurisprudencial recente. Trata-se de pesquisa bibliográfica em doutrina especializada e análise de julgados relevantes do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e Conselho de Administração de Recursos Fiscais, para identificar os critérios de distinção entre elisão e evasão fiscal. A literatura pesquisada e os julgados analisados mostraram que essa distinção tem sido um tema extremamente complexo na doutrina e na prática jurídica, pois se baseia na apuração do dolo, ou seja, a intenção ou não de fugir ao recolhimento dos tributos, trazendo para os órgãos fiscalizadores a necessidade de comprovar o que verdadeiramente ocorreu antes do fato gerador. A contestação das empresas à apuração tem levado inúmeros processos ao julgamento de órgãos superiores, o que causa sobrecarga de trabalho e morosidade na cobrança do que poderia ser devido ao Estado e punição dos que cometeram atos ilícitos. Diante disso, a reforma tributária não oferece melhor perspectiva, pois a unificação de tributos poderá levar outro tanto de conflitos fiscais aos órgãos julgadores, sem que os limites entre elisão e evasão fiscal tenham sido verdadeiramente delimitados.

Palavras-chave: Planejamento tributário, Elisão fiscal, Evasão fiscal, Jurisprudência.

ABSTRACT

Brazil is a country with a complex tax system, which allows for the illicit use of tax planning, with the aim of evading the payment of taxes, through simulation and fraud. Taxpayers often do not know how to distinguish between lawful and unlawful business acts, due to the complexity of the legislation. The objective of this study was to examine the limits between tax avoidance and tax evasion in the context of Brazilian tax law, focusing on recent case law analysis. This involves bibliographical research in specialized doctrine and analysis of relevant judgments of the Federal Supreme Court, Superior Court of Justice and Tax Appeals Administration Council, in order to identify the criteria for distinguishing between tax avoidance and tax evasion. The literature researched and the judgments analyzed showed that this distinction has been an extremely complex topic in legal doctrine and practice, since it is based on the determination of fraud, that is, the intention or not to evade the payment of taxes, bringing to the attention of tax authorities the need to prove what truly occurred before the taxable event. Companies' objections to the investigation have led to numerous cases being heard by higher-level courts, which has caused an overload of work and slowed down the collection of what could be owed to the State and the punishment of those who have committed illegal acts. In view of this, tax reform does not offer a better outlook, since the unification of taxes could lead to many more tax disputes being brought before the courts, without the boundaries between tax avoidance and tax evasion having been truly defined.

Keywords: Tax planning, Tax avoidance, Tax evasion, Jurisprudence.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIL	Ação Direta de Ilegalidade
ADL	Ação Direta de Legalidade
CARF	Conselho de Administração de Recursos Fiscais
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento de Arrecadação do SIMPLES Nacional
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
DRF	Departamento da Receita Federal
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
SCP	Sociedade em Conta de Participação
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	10
2.1. O Papel Histórico e Contemporâneo da Tributação.....	10
2.2. Trajetória Histórica da Tributação.....	13
2.3. O Direito de Tributar: Entre o Poder Estatal e os Direitos Fundamentais.....	16
3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	21
3.1. A Liberdade de Não Praticar o Fato Gerador como Fundamento do Planejamento Tributário	21
3.2. Requisitos para a Elisão	24
3.3. O Abuso de Direito como Limite à Elisão Fiscal: Análise Crítica da Aplicação Civilista no Direito Tributário Brasileiro	27
3.4. As Controvérsias em Torno do Abuso de Direito como Fundamento para Desconsiderar Planejamentos Tributários no Brasil	30
3.5. O Vazio Normativo e a Impossibilidade de Exigência de Propósito Negocial Sem Lei	35
3.6. Os Limites entre o Lícito e o Ilícito: Compreendendo Tecnicamente a Elisão e a Evasão Fiscal	38
4. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	42
4.1 Casos Julgados pelo CARF.....	42
4.2 Casos Julgados pelo STJ.....	51
4.3 Casos Julgados pelo STF.....	55
4.3 Tendências Atuais da Jurisprudência Sobre Tributação Fiscal no Brasil	58
5. CONCLUSÃO.....	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	66

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, marcado por sua complexidade e elevada carga fiscal, impulsiona empresas e contribuintes a buscarem formas lícitas de reduzir seus encargos, prática conhecida como planejamento tributário. No entanto, a tênue linha que separa a elisão, aceita pelo ordenamento jurídico, da evasão, considerada ilícita, tem sido objeto de amplos debates na doutrina e na jurisprudência nacional.

A elisão fiscal se refere ao comportamento do contribuinte no sentido de reduzir o montante de tributos a serem pagos ou de retardar esse pagamento, por meio de atos não proibidos formalmente pela lei, como o planejamento tributário. A evasão fiscal, por outro lado, se trata do descumprimento da obrigação tributária, evitando-se a ocorrência do fato gerador do tributo de forma abusiva, que pode ocorrer por meio de fraude ou simulação. A fraude ocorre mediante procedimentos dolosos, para fugir da tributação, enquanto na simulação são usados processos aparentemente legais, mas de conteúdo ilícito¹.

Contudo, o planejamento tributário, teoricamente lícito como instrumento de gestão empresarial, pode se tornar abusivo, ou seja, quando a situação apresentada pelo contribuinte existe somente para evitar o pagamento dos tributos, quando os fatos apresentados não parecem corresponder à realidade, o negócio parece não ter propósito e não se coaduna com as normas vigentes no país. No planejamento abusivo os lapsos temporais geralmente não se acertam entre si, a ligação entre as partes é espúria e sem independência e não seguem uma rotina ou lógica empresarial².

No entanto, no outro lado do planejamento abusivo, é preciso considerar que o Estado brasileiro é um dos que mais tributa em todo o mundo, o que onera a administração das empresas e prejudica os negócios. Diante disso, os empresários muitas vezes buscam meios para fugirem ou reduzirem o pagamento dos tributos, seja de forma lícita ou ilícita, geralmente por algum tipo

¹ PEDROSA, Paulo Roberto Ximenes. **Elisão fiscal**. Monografia (Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas) – do Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2009, p. 9.

² SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo. **Planejamento tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 19.

de ação sobre o fato gerador. Se o Estado se excede na cobrança, o contribuinte buscará, por seu lado, reduzi-la ao máximo ou até mesmo fugir dela, ainda que pagar tributos seja um dever constitucional³.

Nesse contexto, a evolução das normas antielisão e o posicionamento cada vez mais rigoroso dos tribunais superiores, especialmente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), evidenciam a importância de uma análise criteriosa sobre os limites do planejamento tributário. Consequentemente, destaca-se a necessidade de segurança jurídica para os contribuintes e da efetividade na arrecadação tributária pelo Estado.

Portanto, o presente trabalho tem como objetivo examinar os limites entre a elisão e a evasão fiscal no contexto do direito tributário brasileiro, com foco na análise jurisprudencial recente. Para tanto, foi feita uma revisão dos conceitos fundamentais do direito tributário, seguida de um estudo do planejamento tributário e da distinção entre práticas lícitas e ilícitas.

A metodologia adotada compreendeu a pesquisa bibliográfica em doutrina especializada e a análise de julgados relevantes do Supremo Tribunal Federal (STF), STJ e CARF, para identificar os critérios utilizados na distinção entre elisão e evasão fiscal. Logo, a estrutura do estudo está organizada em três capítulos, que abordam desde os fundamentos teóricos até a aplicação prática desses conceitos.

No primeiro capítulo são analisados os fundamentos do direito tributário, incluindo o papel histórico da tributação e os limites entre o direito estatal de tributar e o respeito aos direitos fundamentais. No segundo capítulo são abordados os conceitos relativos ao planejamento tributário, tanto na sua forma lícita, quanto ilícita ou abusiva e no terceiro capítulo são apresentados julgados do CARF, STJ e STF, com aplicação desses conceitos.

No momento em que uma reforma tributária é encaminhada pelo Estado brasileiro, é relevante avaliar como ela poderá impactar as empresas, mas também o Poder Judiciário, considerando-se que diante do aumento de impostos aventado, serão inúmeros os conflitos tributários a serem decididos na Justiça.

³ CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 131, 2016, p. 3.

2. FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O objeto do direito tributário é o tributo, prestação pecuniária compulsória, prevista em norma e vinculada a uma atividade administrativa. Ainda que legalmente não tenha caráter de sanção, o tributo nunca foi bem aceito pelas sociedades, ao longo da história. Contudo, os Estados sempre encontraram formas para taxar cidadãos e empresas, com base nos seus rendimentos, sendo que essa cobrança assumiu diferentes formatos ao longo do tempo⁴.

O capítulo a seguir apresenta a evolução histórica da tributação, o papel que ela representa no mundo contemporâneo e os limites entre o direito estatal de tributar e o efetivo exercício dos direitos fundamentais.

2.1. O Papel Histórico e Contemporâneo da Tributação

A organização social, ao longo da história, nem sempre demandou a existência de uma entidade central para garantir a ordem, promover o bem comum e desenvolver políticas públicas, mas para alcançar tais objetivos fez-se necessário. Essa necessidade de financiamento estatal é uma constante histórica, que transcende tanto os modelos ideológicos, sejam eles autoritários ou democráticos, quanto os distintos estágios de desenvolvimento econômico e institucional das nações. A arrecadação tributária, portanto, é elemento essencial e indissociável da própria noção de Estado⁵.

A cobrança de tributos, desde as civilizações mais remotas, revelou-se uma prática recorrente, mas nem sempre justa ou equilibrada. Por envolver a imposição de obrigações patrimoniais aos indivíduos, frequentemente acompanhada de coerção e exercício de autoridade, o fenômeno tributário acabou sendo, em muitos períodos, associado a práticas abusivas. A ausência de limites legais e a concentração de poder resultaram, em não poucas vezes, na percepção da tributação como uma forma velada de confisco. As

⁴ SILVA, Guilherme Pedrozo. **Tributário: teoria, prática, peças e questões**. 9. ed., rev., atual. e ampl. Salvador: Jus Podivm, 2025, p. 23.

⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 13.

arbitrariedades cometidas em nome da arrecadação expuseram contribuintes a constrangimentos, violações de direitos e até mesmo à violência direta.⁶

Tais abusos, aliados à desigualdade social e à insatisfação popular com a destinação dos recursos públicos, foram combustíveis para movimentos de resistência, os quais clamavam não apenas pela proteção da propriedade e da liberdade individual, mas também pela participação efetiva dos cidadãos nas decisões estatais. A exigência de justiça fiscal caminhou lado a lado com a luta pela afirmação de direitos civis e políticos⁷.

Com o tempo, a tributação passou a ser compreendida não mais como simples instrumento de poder estatal, mas como ferramenta a serviço da própria sociedade. A consagração dos direitos fundamentais e sociais, bem como a construção de um Estado capaz de garanti-los, depende intrinsecamente da arrecadação de recursos. Liberdades como a de expressão, de locomoção, a inviolabilidade da vida privada, o direito de propriedade e os diversos direitos sociais previstos nas Constituições modernas não podem existir de forma concreta e eficaz sem o suporte de uma estrutura estatal sólida, democrática e comprometida com a justiça fiscal⁸.

Nesse sentido, contribuir para as despesas públicas se configura como um dever essencial à vida em comunidade e um pilar de sustentação do Estado Democrático de Direito. A receita tributária é, nesse contexto, a principal via de financiamento das ações governamentais, estando sua legitimidade alicerçada na própria Constituição Federal de 1988, que impõe tal dever a todos os membros da coletividade. Cada cidadão, ao cumprir sua obrigação tributária, colabora diretamente para a viabilização das políticas públicas e para o funcionamento das instituições estatais em conformidade com os valores constitucionais⁹.

O tributarista José Casalta Nabais reforça essa visão ao afirmar que o imposto, enquanto dever fundamental, não pode ser reduzido à ideia de mero exercício de poder por parte do Estado, tampouco ser visto apenas como sacrifício imposto ao contribuinte. Trata-se, ao contrário, de uma contribuição

⁶ PAULSEN, 2017, *op. cit.*, p. 14-15.

⁷ *Idem.* p. 14.

⁸ *Ibidem*, p. 17-18.

⁹ *Ibidem*, p. 18.

essencial à vida coletiva organizada sob a forma de Estado fiscal. Esse modelo estatal se fundamenta na subsidiariedade de sua atuação nas esferas econômica e social e na responsabilidade individual dos cidadãos pelo sustento das funções públicas¹⁰.

Ainda que os estudos sobre tributos antecedam sua sistematização como disciplina jurídica, foi somente com a promulgação da Lei Tributária Alemã de 1919 que o Direito Tributário passou a adquirir contornos próprios e estrutura normativa organizada, marcando simbolicamente seu nascimento como ramo autônomo do Direito¹¹.

No contexto brasileiro, a sistematização do sistema tributário teve início com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que promoveu uma profunda reorganização na estrutura tributária nacional. Em sequência, foi editado o Código Tributário Nacional (CTN), em 1966, cuja proposta havia sido elaborada ainda sob a égide da Constituição de 1946, que atribuía à União a competência para legislar sobre direito financeiro. A partir de então, o Brasil passou a dispor de um corpo normativo coeso, capaz de estabelecer princípios, competências e limitações à atuação do Estado na seara tributária, consolidando os alicerces do Direito Tributário como instrumento de equilíbrio entre poder estatal e garantias individuais¹².

Atualmente, o Estado Financeiro pauta sua atuação em princípios democráticos e constitucionais, buscando equilibrar a arrecadação de recursos com a efetivação de políticas públicas que promovam justiça social, igualdade de oportunidades e desenvolvimento sustentável. O Direito Tributário moderno, nesse contexto, não se limita a uma função arrecadatória, mas se articula com valores fundamentais como dignidade humana, liberdade e igualdade, funcionando como um instrumento de mediação entre os interesses individuais e os da coletividade¹³.

Nas palavras de Albert Hensel, as normas tributárias devem refletir a vontade de harmonizar as demandas do contribuinte com as do Estado, não

¹⁰ NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 679.

¹¹ PAULSEN, 2017, op. cit., p. 28.

¹² *Idem*, p. 28.

¹³ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 42.

apenas como diretriz técnico-financeira, mas como verdadeira política de um Estado democrático¹⁴.

2.2. Trajetória Histórica da Tributação

O modelo atual de tributação é fruto de uma longa trajetória histórica. Somente após intensas transformações, revoltas e revoluções, o poder fiscal do Estado passou a ser limitado por normas jurídicas, resultando na consolidação do Estado Constitucional de Direito. Tal mudança marcou o rompimento com o antigo Estado Absolutista, no qual o poder político se confundia com os interesses pessoais do soberano. A transição foi possível a partir do desenvolvimento do Constitucionalismo, no final do século XVIII, impulsionado por eventos como a Revolução Francesa de 1789 e a promulgação da Constituição dos Estados Unidos de 1787¹⁵.

Esses marcos inauguraram a institucionalização dos princípios da legalidade tributária, da capacidade contributiva e da separação de poderes, consagrando a ideia de que a tributação deve ser regulada por leis aprovadas pelo Legislativo, com repartição equitativa entre os cidadãos¹⁶. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) e a Constituição Francesa de 1791 já expressavam com clareza tais preceitos, ao afirmarem que a contribuição pública deveria ser distribuída de acordo com os recursos de cada indivíduo e que o Parlamento era o órgão competente para fixar sua natureza, duração e forma de arrecadação. Surgia, com isso, o embrião do orçamento público e do controle das finanças estatais¹⁷.

O modelo anterior, característico do Estado de Polícia ou Absolutista, dominou a Idade Moderna, compreendida entre os séculos XV e XVIII. Nesse período, os tributos serviam ao fortalecimento do poder real e eram cobrados pesadamente da população produtiva – camponeses, artesãos e a nascente burguesia –, ao passo que nobreza e clero permaneciam isentos, beneficiando-

¹⁴ HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. Traducción de Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas. Rosario: Nova Tesis, 2004, p. 93.

¹⁵ ABRAHAM, 2018, *op. cit.*, p. 40.

¹⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 2.

¹⁷ ABRAHAM, 2018, *op. cit.*, p. 41.

se de um regime desigual e excludente. Na França de Luís XIV, o lema "O Estado sou eu" expressava essa concentração de poder e a lógica de que ao povo cabia o ônus fiscal, enquanto os demais cumpriam funções religiosas ou militares¹⁸.

Com o advento do mercantilismo, da expansão marítima e dos primeiros sinais de industrialização, houve uma transição da tributação em mercadorias e serviços para a cobrança em moeda. Nessa fase, começaram a se delinear tributos que hoje conhecemos, como os impostos sobre renda, produção, comércio e importações. Apesar disso, as estruturas institucionais permaneciam centralizadoras e autoritárias, ainda muito distantes dos princípios de justiça fiscal¹⁹.

Na Idade Média, especialmente durante o regime feudal, predominava uma organização descentralizada e patrimonialista. Os senhores feudais detinham o poder de tributar os camponeses, impondo-lhes uma série de encargos, como o censo (tributo fixo), as meeiras (percentual sobre a produção), as talhas (sobre produtos específicos), as banalidades (uso de fornos, moinhos e pontes), e diversas obrigações pessoais, como a corveia (trabalho forçado nas terras do senhor), o *formariage* (taxa por casamento com pessoa livre) e a *main-morte* (imposto sobre heranças de servos). Além desses, cobrava-se o dízimo eclesiástico, a *gabela* (tributo sobre o sal) e o *péage* (pedágio)²⁰.

Segundo Ricardo Lobo Torres, com o declínio do Feudalismo, surge o Estado patrimonial, no qual não havia distinção clara entre os bens do monarca e os do Estado. A principal fonte de receita era oriunda das rendas patrimoniais da Coroa, sendo os tributos propriamente ditos uma via secundária. Neste modelo, inexistiam mecanismos orçamentários, e a gestão financeira era pautada por arbitrariedade e ausência de normas sistematizadas²¹.

A origem histórica da tributação, no entanto, remonta à Antiguidade Clássica, quando a atividade fiscal se manifestava com objetivo eminentemente arrecadatório, sobretudo para financiar campanhas militares. Na Grécia, existia a *eisphora*, contribuição imposta sobre o patrimônio dos cidadãos para sustentar

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 7-8.

¹⁹ *Idem*, p. 7-8.

²⁰ ABRAHAM, 2018, *op. cit.*, p. 39-40.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição**. 2. ed. Volume V. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 4.

os exércitos que defendiam as cidades-estados. Em Atenas, por exemplo, os cidadãos que possuíam riqueza igual ou superior a dez talentos eram obrigados a contribuir com o custeio da marinha nacional, enquanto os menos afortunados se reuniam para fornecer conjuntamente uma galera²².

No Império Romano, o aparato tributário se expandiu, adquirindo traços mais organizados e abrangentes. Além da exploração das populações conquistadas, Roma instituiu tributos internos sobre os próprios cidadãos. Destaca-se a *centesima rerum venalium*, criada por Augusto, que incidia à alíquota de 1% sobre as mercadorias comercializadas²³, e a *collatio lustralis*, criada por Constantino, que atingia os comerciantes do império. Com o tempo, surgiram outras modalidades de exação, como os tributos alfandegários (*portorium*), as taxas sobre o uso de mercados (*macelum*) e encargos judiciais²⁴.

É também dessa época que provêm os termos “fisco”, derivado do *fiscum*, cesto utilizado pelos coletores de tributos para guardar o dinheiro arrecadado, e “tributo”, do latim *tributum*, palavra que inicialmente designava um presente ou honra oferecida aos conquistadores, mas que, com o tempo, passou a se referir genericamente às prestações obrigatórias exigidas pelos dominadores sobre os povos submetidos²⁵.

Assim, ao se observar a trajetória histórica da tributação, percebe-se uma evolução que vai do uso arbitrário e militarista da exação, sem qualquer controle legal, até a estruturação normativa e democrática do sistema tributário contemporâneo. Esse percurso revela o amadurecimento da função fiscal do Estado, que deixou de ser expressão do poder absoluto para se tornar instrumento de concretização dos direitos fundamentais, no seio de um Estado orientado pela legalidade, pela justiça fiscal e pelo respeito à cidadania.

²² OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 21-22.

²³ JUANO, Manoel. **Tributación sobre el valor agregado**. Buenos Aires: Víctor P. Zavalia, 1975 *apud* MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no Mercosul e integração**. São Paulo: LTr, 2000, p. 47-48.

²⁴ ABRAHAM, 2018, *op. cit.*, p. 39.

²⁵ *Idem*, p. 39.

2.3. O Direito de Tributar: Entre o Poder Estatal e os Direitos Fundamentais

O dever de contribuir com recursos financeiros para o custeio do Estado não pode ser compreendido como uma simples imposição normativa isolada, tampouco como um fim último em si. Trata-se, na verdade, de um comando jurídico que emerge da estrutura constitucional e assume papel essencial na articulação entre a liberdade econômica individual e os compromissos coletivos assumidos para assegurar o bem-estar social. O tributo, assim, desempenha função mediadora entre os direitos de liberdade dos indivíduos e as obrigações sociais que garantem a concretização de políticas públicas inclusivas²⁶.

Dessa forma, não é admissível que pessoas jurídicas se eximam do cumprimento de suas obrigações contributivas, especialmente no tocante ao financiamento da seguridade social, sob a alegação de que somente os beneficiários diretos dos serviços públicos deveriam suportar tais encargos²⁷. A convivência comunitária pressupõe uma corresponsabilidade intrínseca, derivada da opção do constituinte por instituir um modelo de sociedade solidária, em que direitos sociais – como saúde, previdência e assistência – são de titularidade difusa e demandam sustentação financeira de todos os integrantes da coletividade, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

Carlos Alexandre de Azevedo Campos sintetiza essa ideia ao defender que, no âmbito do Estado Democrático Fiscal, a coexistência harmônica entre liberdade econômica e solidariedade social exige um equilíbrio entre prerrogativas e encargos. Isso implica reconhecer, de um lado, os limites que devem ser respeitados pelo Estado no exercício do poder de tributar e, de outro, a obrigação dos particulares de contribuir, de maneira justa e legal, para a manutenção das funções estatais. A legitimidade do dever tributário, portanto, está condicionada à observância do devido processo legislativo e à conformidade com os parâmetros estabelecidos na ordem constitucional democrática²⁸.

²⁶ ALBUQUERQUE, Fredy. O dever fundamental de pagar (legalmente) tributos: significado, alcance e análise de precedentes do CARF. **Revista Direito Tributário Atual**, ano 40, v. 51, 2022, p. 203.

²⁷ *Idem*, p. 203.

²⁸ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação e elusão legislativa da constituição do crédito tributário. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama

Sob essa ótica, coloca-se a necessidade de refletir sobre os contornos e os impactos desse dever fundamental de pagar tributos, especialmente quanto à sua repercussão na exigência de tributos, na elaboração de planejamentos tributários e na solução de questões complexas. Parte da doutrina manifesta reservas quanto à concepção desse dever como fundamento autônomo, temendo que sua adoção irrestrita possa servir como instrumento de legitimação de práticas arrecadatórias abusivas ou desvinculadas do princípio da legalidade²⁹.

É indispensável reafirmar que, à ausência de norma tributária válida e específica, não se pode invocar genericamente o dever fundamental de contribuir para justificar exações fiscais. A exigência de tributo sem respaldo legal concreto configura violação à legalidade tributária, princípio basilar do sistema jurídico-tributário brasileiro³⁰.

O reconhecimento do dever de pagar tributos como um imperativo constitucional não autoriza a administração tributária a extrapolar os limites da legalidade estrita, nem justifica o afastamento das garantias fundamentais asseguradas ao contribuinte. Tal dever não deve ser instrumentalizado como argumento para a expansão arbitrária do poder de tributar ou para a criação indiscriminada de deveres acessórios à revelia do controle legislativo e jurisdicional³¹.

No que se refere às obrigações acessórias, nota-se que o CTN atribui ao Fisco certa margem de discricionariedade ao permitir a instituição dessas obrigações com base em dispositivos de formulação genérica. Isso pode resultar em práticas excessivas, nas quais a autoridade fiscal cria encargos meramente administrativos com o objetivo de facilitar sua atividade fiscalizatória, sem a

Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coordenadores). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 621.

²⁸ ALBUQUERQUE, 2022, *op. cit.*, p. 203.

²⁹ *Idem*. p. 205.

³⁰ *Ibidem*, p. 209.

³¹ *Ibidem*. p. 220.

devida observância ao princípio da legalidade estrita previsto no art. 150, I³², da Constituição Federal de 1988³³.

A análise aqui empreendida parte do entendimento de que o Estado só pode garantir direitos se possuir os meios materiais necessários para tanto, o que se dá, sobretudo, por meio da arrecadação de tributos³⁴. Todavia, não se pode dissociar a existência desses direitos da correspondente imposição de deveres aos cidadãos. Assim, a própria Constituição comportaria, implicitamente, um dever fundamental de contribuir para o custeio das atividades estatais³⁵.

Nessa linha, propõe-se também a existência de um dever de colaboração, que justificaria a criação de obrigações tributárias acessórias como expressão da solidariedade social. Trata-se de uma obrigação constitucional autônoma, derivada do modelo de Estado Social e Democrático de Direito, e que visa viabilizar uma arrecadação eficiente, equitativa e proporcional à capacidade de cada contribuinte³⁶.

A noção de “capacidade colaborativa”, proposta por autores como Paulsen, destaca a aptidão que determinada pessoa ou entidade possui de fornecer informações ou desempenhar atos materiais que auxiliem o processo de fiscalização e arrecadação. Essa capacidade deve ser aferida à luz do princípio da proporcionalidade, a fim de evitar a imposição de encargos desproporcionais ou irrazoáveis aos sujeitos obrigados³⁷.

Ainda que o CTN não exija vínculo direto entre o sujeito passivo da obrigação acessória e o fato gerador da obrigação principal, a imposição de tais deveres deve observar limites racionais e ponderados. A acessoriedade tributária, embora autônoma no plano jurídico-formal, é, na prática, funcional à consecução da obrigação principal, mantendo com esta uma relação

³² 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.

³³ HALAH, L.I. Os limites e fundamentos das obrigações tributárias acessórias e de terceiros. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 35, 2016, p. 318.

³⁴ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 17-20.

³⁵ *Idem*. p. 20-23.

³⁶ HALAH, 2016, *op. cit.*, p. 320.

³⁷ PAULSEN, 2014, *op. cit.*, p. 40.

instrumental que justifica sua existência, conforme objetiva o artigo 113, parágrafo 2º. Senão, veja-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos³⁸.

Essa característica já foi reconhecida pela jurisprudência dos tribunais superiores, que reafirmam que, mesmo em face da autonomia jurídica das obrigações acessórias, sua finalidade continua sendo o apoio à arrecadação de tributos. Não se pode, portanto, admitir sua imposição como instrumento autônomo de punição ou coerção desvinculado da função arrecadatória ou fiscalizatória.

Portanto, embora a legislação tributária permita que obrigações acessórias sejam impostas a pessoas que não sejam contribuintes diretos, é necessário que essas pessoas possuam vínculo relevante com os elementos do fato gerador ou com o contribuinte principal, especialmente em termos de relação econômica, jurídica ou informacional³⁹.

A legitimidade dessas obrigações acessórias também deve ser aferida com base no respeito à intimidade e à proteção de dados pessoais. O STF⁴⁰, embora discutível em sua fundamentação, reconheceu que o sigilo bancário compõe o núcleo essencial do direito à privacidade e, por isso, estabelece um limite ao poder estatal de requisitar informações, pois está subordinado ao art. 5º, X, da Constituição Federal de 1988. Isso reforça a ideia de que o dever de colaboração deve respeitar não apenas a capacidade material do sujeito, mas também os direitos fundamentais a ele assegurados⁴¹.

³⁸ BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Rio de Janeiro, D.O.U., 31 out. 1966, p. 20.

³⁹ HALAH, 2016, *op. cit.*, p. 330.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 389.808/PR**. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio Mello. Brasília: STF, 2021a, p. 2.

⁴¹ HALAH, 2016, *op. cit.*, p. 333.

Nessa toada, conforme preceitua Halah:

[...] a Lei Complementar n. 105/2001 determinou seu atual regime ao definir como crime a quebra ilegal de sigilo bancário, permitindo excepcionalmente à Administração fazê-lo para identificar eventuais omissões de rendimentos, nos termos do artigo 5º, parágrafo 2º [...] ⁴².

Tal norma:

[...] partiu do entendimento de que há três níveis de informação relacionados à quebra de sigilo bancário (informações cadastrais de correntistas, identificação de valores em conta e valores movimentados e, por fim, divulgação da origem e destino dos valores movimentados), sendo que só a quebra de informações pertencentes ao terceiro nível implicaria violação à intimidade ⁴³.

Por fim, compreende-se que a evasão fiscal não representa apenas uma afronta ao Erário, mas também compromete a justiça fiscal e a livre concorrência, ao conceder vantagens indevidas a quem descumpre a lei ⁴⁴. Dessa forma, a função das obrigações acessórias vai além da simples arrecadação, contribuindo para a equidade no sistema tributário e a preservação de condições justas no ambiente econômico ⁴⁵.

Conforme assinalado por Humberto Ávila, as normas tributárias têm natureza restritiva, pois limitam a esfera de liberdade e patrimônio dos indivíduos ⁴⁶. Contudo, essa restrição não é arbitrária, devendo sempre ser legitimada pelo sistema constitucional, o que exige equilíbrio entre os poderes do Estado e os direitos do contribuinte ⁴⁷.

⁴² HALAH, 2016, *op. cit.*, p. 333.

⁴³ *Idem*, p. 333.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **Grandes questões atuais do direito tributário**. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 241.

⁴⁵ HALAH, 2016, *op. cit.*, p. 334.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 22.

⁴⁷ DANDE, João; GODOI, Marciano. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, 2022, p. 306.

3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Os que empreendem e geram lucros ou obtêm renda a partir do trabalho geralmente não ficam felizes com o pagamento de tributos ao Estado. Diante disso, as empresas, principalmente, apelam para o planejamento tributário, de forma que o tributo não seja gerado ou que ele seja menor. Esse caminho pode ser lícito ou não, a depender da intenção com que é estruturado. Aquele que age no sentido de ser eficiente em suas operações e assim reduz os tributos, age de forma lícita, mas aquele que busca tão somente esconder os lucros que foram gerados e não fazer o recolhimento ao Estado, comete crime⁴⁸.

No capítulo a seguir discute-se o direito do contribuinte de não praticar o fato gerador, para reduzir tributos, os requisitos para que o planejamento tributário não se torne ilícito, com os limites para configurar elisão fiscal, as situações em que o Estado pode desconsiderar o planejamento tributário, os vazios normativos que podem facilitar a simulação e a fraude e os limites entre estas e a elisão.

3.1. A Liberdade de Não Praticar o Fato Gerador como Fundamento do Planejamento Tributário

Diversos estudiosos defendem a legitimidade do planejamento tributário com base em fundamentos extraídos do próprio ordenamento jurídico nacional. Entre os pilares que sustentam essa prática, destacam-se, com maior recorrência, o princípio da legalidade, segundo o qual ninguém pode ser compelido ao pagamento de tributo sem que este esteja previsto em lei; o direito à propriedade privada, que assegura ao titular o livre gozo, uso e disposição de seus bens; bem como a liberdade assegurada pela ordem econômica, que, ancorada na centralidade da iniciativa privada, confere aos indivíduos a faculdade de organizar e reorganizar seus ativos e empreendimentos de modo a atender a seus interesses legítimos⁴⁹.

⁴⁸ SANTOS, Raquel do Amaral. Planejamento tributário no Brasil: entre a legalidade e a insegurança jurídica. **Revista Foco**, v. 18, n. 1, p. 1-25, 2025, p. 6.

⁴⁹ OLIVEIRA, R.M. Fundamentos do planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 47, 2021, p. 617.

Por outro lado, há doutrinadores que, embora não rejeitem por completo a existência de um espaço lícito para o planejamento tributário, manifestam reservas quanto à sua amplitude. Esses autores sustentam que a legalidade, no campo tributário, deve ser interpretada à luz da Constituição Federal de 1988, e não de forma meramente literal. Argumentam, que a propriedade privada não é um direito absoluto, devendo ser exercida em conformidade com sua função social, e que a Constituição Federal de 1988 instituiu como um de seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade solidária, o que impõe limites à liberdade individual quando em conflito com o interesse coletivo. Além disso, apontam que nenhum direito fundamental possui caráter ilimitado, devendo ser harmonizado com outros valores constitucionais, e que a isonomia tributária exige tratamento equitativo entre contribuintes em situações equivalentes, de modo a evitar distorções que comprometam a justiça fiscal⁵⁰.

Embora os argumentos mencionados possuam relevância, é preciso reconhecer que o verdadeiro alicerce constitucional que sustenta o direito ao planejamento tributário reside no fato de que nenhum indivíduo está juridicamente compelido a realizar a conduta que enseja o nascimento de uma obrigação tributária. Em outras palavras, não há dever de se praticar o chamado fato gerador. Conforme dispõe o artigo 114 do CTN, o fato gerador corresponde à situação de fato ou de direito que, uma vez concretizada, é suficiente e necessária para que surja a obrigação tributária. No entanto, a norma jurídica não cria esse fato, apenas o descreve de forma abstrata, identificando hipoteticamente certos eventos futuros, cuja ocorrência depende da atuação livre do contribuinte⁵¹.

Dessa forma, é plenamente viável que o contribuinte adote condutas que evitem a concretização daquela situação definida em lei como suficiente para o surgimento da obrigação tributária, ou seja, que não pratique o fato gerador. Essa possibilidade de se esquivar lícitamente da ocorrência do fato tributável está em plena conformidade com o princípio da legalidade, consagrado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Isso significa

⁵⁰ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 617.

⁵¹ *Idem*, p. 617.

que não há imposição jurídica que obrigue qualquer pessoa a realizar o comportamento que configura o fato gerador de um tributo, salvo se existisse norma legal expressa que impusesse tal dever, o que não ocorre no sistema tributário nacional⁵².

Ademais, não seria juridicamente admissível a existência de norma que obrigasse o contribuinte a praticar o fato gerador de um tributo, uma vez que tal imposição configuraria uma forma disfarçada de tributação com efeito confiscatório, o que é expressamente vedado pela Constituição Federal de 1988, no artigo 150, inciso IV. Esse ponto é essencial para compreender a distinção entre tributo legítimo e confisco, pois é justamente na liberdade que o sujeito tem para optar ou não por realizar o comportamento previsto abstratamente como hipótese de incidência tributária que se encontra a fronteira entre ambas as figuras. De fato, ainda que tanto o tributo quanto o confisco representem uma forma de retirada de recursos do patrimônio privado por parte do Estado, apenas o tributo encontra respaldo constitucional, já que decorre da manifestação voluntária do contribuinte no exercício de suas atividades econômicas e patrimoniais. O confisco, por outro lado, se caracteriza pela subtração compulsória e unilateral de bens, sem que haja, por parte do sujeito passivo, qualquer conduta voluntária que justifique tal exigência fiscal⁵³.

Adicionalmente, caso fosse exigido legalmente que os indivíduos realizassem o fato gerador, perderia sentido o próprio modelo adotado pelo sistema tributário brasileiro, que condiciona a incidência da norma impositiva à efetiva ocorrência do evento descrito em lei como gerador da obrigação tributária. Se a prática desse fato fosse obrigatória, a legislação não precisaria mais vincular o nascimento do crédito tributário à ocorrência de um evento econômico específico. Bastaria, então, estabelecer um valor fixo ou proporcional que cada cidadão deveria recolher ao Estado, independentemente de sua capacidade contributiva, da natureza dos fatos econômicos subjacentes ou de outros limites impostos ao poder de tributar⁵⁴.

⁵² OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 617.

⁵³ *Idem*, p. 618.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 619.

A doutrina é pacífica ao reconhecer que não existe obrigação jurídica de se submeter voluntariamente ao fato gerador, embora, uma vez praticado o evento tributável, a obrigação surja automaticamente por força da lei. Em outras palavras, a exigência tributária nasce apenas se e quando o contribuinte, de forma voluntária, realizar atos que se enquadrem na hipótese de incidência prevista na norma tributária⁵⁵.

Dessa constatação decorre que o chamado "dever fundamental de pagar tributos", frequentemente invocado, só se concretiza após a ocorrência do fato gerador, e não antes disso. Assim, como há liberdade para praticar ou não os atos que desencadeiam a obrigação tributária, é perfeitamente legítimo que os agentes econômicos planejem suas atividades de modo a evitar a incidência tributária, reduzi-la, ou ainda postergá-la no tempo, desde que o façam com observância dos limites legais. Tal conduta é tão lícita quanto o planejamento de qualquer outro aspecto das operações patrimoniais ou da cadeia produtiva voltada à geração de lucros. Inclusive, esse tipo de planejamento é inerente à atividade empresarial⁵⁶.

3.2. Requisitos para a Elisão

Na tentativa de distinguir as formas lícitas e ilícitas de planejamento tributário, os operadores do Direito utilizam diferentes expressões, muitas vezes com significados variados conforme o autor. Apesar dessa diversidade terminológica, a distinção mais aceita na doutrina classifica como “elisão” o planejamento legítimo, que se caracteriza por evitar a concretização do fato gerador do tributo. Em contrapartida, denomina-se “evasão” o planejamento irregular, que não impede a ocorrência do fato gerador e tem como resultado a supressão indevida da obrigação tributária já existente⁵⁷.

Assim, como não há uma lei que estabeleça de forma clara os critérios que separam a elisão da evasão, esses parâmetros são extraídos do ordenamento jurídico como um todo. Essa ausência de norma expressa gera

⁵⁵ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 619.

⁵⁶ *Idem*, p. 619.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 620.

incertezas interpretativas, criando controvérsias doutrinárias e disputas judiciais quanto à sua aplicação prática. O mesmo tipo de discussão também se observa quando se trata de definir os fundamentos constitucionais que legitimam o planejamento tributário⁵⁸.

Inicialmente, podem ser destacados três requisitos fundamentais. O primeiro determina que as ações realizadas no âmbito do planejamento tributário devem ocorrer antes da efetivação do fato gerador que se pretende evitar, pois, uma vez ocorrido esse fato, já está presente a condição necessária para o surgimento da obrigação tributária prevista em lei⁵⁹.

Ou seja, uma vez ocorrido o fato gerador, surge automaticamente a obrigação tributária prevista em lei, cessando a possibilidade de organizar os atos de forma voluntária para evitá-la. Nesse momento, cabe ao contribuinte, que passou a ser obrigado, buscar a quitação desse débito por meios legais. A partir daí, evitar o pagamento do tributo configura evasão, prática ilegal que, além de contrariar a lei, infringe o princípio constitucional da isonomia ao criar tratamento desigual entre contribuintes em situações equivalentes⁶⁰.

O segundo requisito consiste na observância das normas legais que regem os atos jurídicos praticados, o que se justifica pelo fato de que o ambiente patrimonial e econômico, onde se configuram os fatos geradores tributários, está submetido ao direito privado. Dessa forma, operações como compra, venda, doação, incorporação, sucessão ou qualquer modificação patrimonial somente são válidas se cumprirem as exigências previstas pelo direito civil. Como o direito tributário utiliza esses eventos para estabelecer suas hipóteses de incidência, a validade desses atos sob a ótica do direito privado é fundamental para que eles tenham efeitos tributários.⁶¹ “Em poucas palavras, podemos dizer que o direito tributário depende do direito privado, porque este rege o ambiente econômico no qual podem existir ou não existir fatos geradores tributários”⁶².

O terceiro requisito refere-se à inexistência de simulação. Embora a ausência de simulação esteja implicitamente contemplada no segundo requisito,

⁵⁸ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 621.

⁵⁹ *Idem*, p. 621.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 621.

⁶¹ *Ibidem*, p. 621.

⁶² *Ibidem*, p. 622.

já que atos simulados são considerados nulos e, por isso, não geram os efeitos desejados pelo agente, inclusive a tentativa de evitar tributos, a simulação merece destaque por duas razões. Primeiramente, porque é o vício jurídico mais frequente nos planejamentos irregulares e ineficazes. Em segundo lugar, porque na hipótese de simulação relativa, a nulidade do ato simulado não invalida o ato verdadeiro que ele encobre, desde que este esteja formal e substancialmente válido, conforme previsto no *caput* do artigo 167 do Código Civil de 2002⁶³, senão veja-se: “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.

Dessa maneira, a simulação não apenas frustra a tentativa de reduzir impostos por meio de ficção, como também pode resultar na cobrança tributária sobre o ato verdadeiro que foi dissimulado, para que haja higidez do ordenamento jurídico⁶⁴.

Com efeito, é exatamente nesse sentido que se posiciona o parágrafo único do artigo 116 do CTN, ao dispor que:

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 ordinária⁶⁵.

Dessa forma, ao adotar tal conduta, desconsidera-se o ato inválido e recupera-se aquele que foi ocultado por ele, submetendo este à correta incidência das normas tributárias. “Em suma, o planejamento tributário deve estar fundamentado na veracidade dos fatos e na realidade concreta, evitando qualquer tipo de artifício, como falsificação de documentos, manipulação contábil ou outras práticas fraudulentas”⁶⁶.

Ainda sobre a simulação, é importante destacar que o CTN faz referência a ela em diversos dispositivos, como no artigo 149, inciso VII, que trata do lançamento e da revisão de ofício, e no parágrafo único do artigo 116, como supracitado. Além disso, a simulação é mencionada no § 4º do artigo 150, relacionado ao prazo para homologação

⁶³ BRASIL. Congresso Nacional. **Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, D.O.U., 11 jan. 2002a, p. 19.

⁶⁴ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 623.

⁶⁵ BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Rio de Janeiro, D.O.U., 31 out. 1966, p. 20.

⁶⁶ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 623.

do lançamento por homologação, bem como nos artigos 154, 155 e 180, que preveem a exclusão dos benefícios da moratória e da anistia em casos de simulação. Contudo, o CTN não apresenta uma definição específica para o termo “simulação”⁶⁷.

Consequentemente, a ausência de uma definição clara sobre simulação no CTN direciona sua análise para as normas do direito civil, procedimento amplamente aceito pela doutrina e adotado pela jurisprudência. De fato, a simulação não recai sobre o fato gerador em si, mas sobre o acontecimento que o origina. Esse acontecimento, corresponde à condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, sendo uma situação regulada pelo direito privado, ao qual está subordinada, conforme supracitado⁶⁸.

3.3. O Abuso de Direito como Limite à Elisão Fiscal: Análise Crítica da Aplicação Civilista no Direito Tributário Brasileiro

Nessa análise, ainda que sem explorar todas as possibilidades existentes, é fundamental abordar o tema do abuso no exercício do direito. Essa abordagem se justifica diante da mudança de estratégia adotada pela fiscalização federal, que, após sofrer reveses em diversas situações onde alegava a ocorrência de simulação, viu suas alegações rejeitadas pelas câmaras administrativas de julgamento, as quais reconheceram a ausência desse vício nas práticas analisadas⁶⁹.

O conceito de abuso de direito tem suas raízes principalmente no direito francês, onde foi utilizado como instrumento para corrigir certas “distorções” relacionadas ao exercício do direito de propriedade. Segundo Tridimas, o abuso de direito pode ser compreendido sob duas perspectivas distintas. A primeira refere-se à situação em que o indivíduo busca obter vantagens exageradas a partir do exercício de um direito, provocando prejuízos desproporcionais a terceiros. A segunda perspectiva envolve o uso indevido do direito, caracterizado quando a pessoa almeja alcançar um benefício que, embora formalmente esteja

⁶⁷ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 623.

⁶⁸ *Idem*, p. 623.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 624.

em conformidade com a norma, extrapola os fins para os quais esse direito foi instituído⁷⁰.

“Com a previsão desse instituto, o legislador proibiria ações que merecem ser qualificadas valorativamente como abusivas”⁷¹. A partir desse momento, a administração fiscal começou a adotar a interpretação de que o planejamento tributário poderia ser considerado abusivo na ausência de um propósito negocial ou extratributário que justificasse os atos realizados. Em outras palavras, se as ações tomadas não tivessem uma motivação legítima ligada a objetivos comerciais ou econômicos distintos da mera redução do ônus tributário, o planejamento seria qualificado como abuso⁷².

Porém, a principal dificuldade apontada por esses autores quanto à aplicação da teoria do abuso de direito está em estabelecer critérios objetivos que permitam identificar quais condutas podem ser efetivamente consideradas abusivas. Não é suficiente afirmar, de maneira genérica, que um comportamento se torna abusivo quando ultrapassa os limites usuais do exercício de um direito. É imprescindível, para garantir segurança jurídica e coerência normativa, definir com clareza quais são esses limites e em que circunstâncias a atuação do sujeito deixa de ser legítima para se caracterizar como desvio de finalidade ou abuso⁷³.

No que diz respeito à sua regulamentação normativa, o abuso do exercício de um direito encontra-se enquadrado como ato ilícito no artigo 187 do Código Civil de 2002, senão, veja-se: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”⁷⁴.

Mas, a teoria do abuso de direito não se restringe apenas ao artigo 187 do Código Civil de 2002, pois o ordenamento jurídico brasileiro contempla outras normas que impõem restrições ao exercício de direitos, especialmente no âmbito do direito privado. Entretanto, tais limitações não encontram correspondência

⁷⁰ TRIDIMAS, P. Takis. Abuse of right in EU law: some reflections with particular reference to financial law. In: DE LA FERIA, Rita; VOGENAUER, Stefan. **Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?** Oxford: Hart Law Books, 2011, p. 169.

⁷¹ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos atípicos**: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução de Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 50-51.

⁷² OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 624.

⁷³ ATIENZA; MANERO, 2014, *op. cit.*, p. 35-36.

⁷⁴ BRASIL, 2002a, *op. cit.*, p. 21.

expressa no CTN. O artigo 187 do Código Civil de 2002, embora considere abusivo o uso de um direito que extrapole seus fins legítimos, fundamenta essa ilicitude em noções abertas e genéricas, como a boa-fé, os bons costumes e a finalidade econômica ou social. Esses elementos, de natureza valorativa e interpretativa, funcionam como balizas que delimitam o exercício dos direitos subjetivos, orientando a atuação do titular dentro de parâmetros éticos e sociais aceitos pela ordem jurídica⁷⁵.

Douglas Yamashita também sustenta que o parágrafo único do artigo 116 do CTN configura uma norma voltada à repressão de práticas abusivas dissimuladas no âmbito tributário. Segundo sua perspectiva, essa diretriz já encontra respaldo no próprio Código Civil de 2002, por meio do artigo 187. Para o autor, essa disposição civilista deve ser estendida ao Direito Tributário, o que se justifica pelo chamado “diálogo das fontes”, método interpretativo que permite a integração entre diferentes ramos do Direito sempre que houver compatibilidade de princípios e valores”⁷⁶.

Segundo Marco Aurélio Greco, a essência da discussão sobre abuso de direito no contexto tributário reside na premissa de que os tributos devem recair sobre aqueles que efetivamente revelem capacidade de contribuir para o custeio das despesas públicas. Para o autor, se diferentes sujeitos apresentam o mesmo nível de capacidade contributiva, mas apenas alguns são onerados de forma mais intensa pelo sistema tributário, configura-se uma afronta ao princípio da isonomia. Nesse cenário, a teoria do abuso de direito oferece um mecanismo para que a administração tributária possa desconsiderar determinados atos jurídicos, ainda que formalmente válidos, quando esses resultarem de um uso distorcido da liberdade de auto-organização do contribuinte. Isto é, quando forem estruturados com o intuito de frustrar a incidência do tributo, comprometendo, assim, a concretização do princípio da capacidade contributiva⁷⁷.

Rocha, acompanhando a linha de raciocínio de Marco Aurélio Greco, também considera que o abuso de direito, concebido como categoria da Teoria

⁷⁵ LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo. **Abuso do direito**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 55-57.

⁷⁶ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 150.

⁷⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 209-211.

Geral do Direito, é aplicável ao campo do Direito Tributário. Para ele, condutas adotadas por contribuintes com o objetivo de eliminar, reduzir ou adiar obrigações fiscais, quando realizadas em desvio da finalidade do direito de auto-organização, podem ser juridicamente desconsideradas. Isso se justifica pela coerência entre os princípios e valores que estruturam o sistema jurídico como um todo, os quais exigem que os direitos sejam exercidos dentro de parâmetros éticos e finalísticos. No entanto, Rocha se distancia de Greco ao ressaltar que a aplicação dessa teoria exige um fundamento legal claro. Segundo seu entendimento, ainda não há uma norma eficaz que autorize a aplicação da teoria do abuso no âmbito tributário, já que o parágrafo único do artigo 116 do CNT permanece sem eficácia plena, o que inviabiliza sua utilização como base normativa válida⁷⁸.

3.4. As Controvérsias em Torno do Abuso de Direito como Fundamento para Desconsiderar Planejamentos Tributários no Brasil

Com base em tais fundamentos, o Acórdão nº. 1402-002.29543, do CARF, firmou o entendimento de que não é compatível com o sistema jurídico brasileiro a realização de atos que, embora aparentemente legítimos sob a ótica formal, careçam de conteúdo negocial ou empresarial efetivo, tendo como única motivação a diminuição da carga tributária. A decisão majoritária acolheu a tese de que o exercício do planejamento tributário deve observar o limite do não cometimento de abuso de direito. O relator, ao proferir seu voto, amparou-se também na doutrina de Lobo Torres, a qual sustenta a existência de um princípio geral que veda a prática de atos abusivos, mesmo que formalmente válidos. De acordo com o voto vencedor, não se pode reconhecer a validade de planejamentos que, embora invocando a liberdade contratual e organizacional, tenham como propósito exclusivo esquivar-se da incidência tributária. Como consignado no próprio acórdão, “[...] o ordenamento jurídico não se resume a

⁷⁸ ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 84.

legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”⁷⁹.

Sob outra perspectiva, Martha Leão sustenta que o contribuinte possui um direito fundamental à economia tributária, fundamentando sua posição na interpretação das funções atribuídas pela CF/88 aos princípios da legalidade, da liberdade e da solidariedade. Segundo a autora, existem dois obstáculos à aplicação da teoria do abuso de direito com o objetivo de desconsiderar planejamentos tributários: um de natureza formal e outro de natureza material⁸⁰.

No plano formal, Martha argumenta que a Constituição estabeleceu que as normas gerais de Direito Tributário devem ser veiculadas por meio de lei complementar, conforme o artigo 146, inciso II. No entanto, o dispositivo que trata do abuso de direito é oriundo de uma lei ordinária. Desse modo, conclui que, no que diz respeito especificamente à desconsideração de efeitos tributáveis de atos jurídicos, somente os vícios contemplados no CTN, elaborado em conformidade com a exigência constitucional de lei complementar, poderiam ser utilizados como fundamento jurídico legítimo. Assim, a aplicação do Código Civil de 2002 nessa seara violaria a reserva legal prevista no ordenamento tributário brasileiro⁸¹. Dessa forma, o Código Civil de 2002 não pode ser aplicado, conforme já apontado por Ávila, que ressalta que “o novo Código Civil não tem efeito quando houver reserva de lei complementar”⁸².

Retomando Martha Leão, no que diz respeito ao aspecto material, destaca-se que não existe um direito da Fazenda Pública passível de abuso. Conforme a autora, para que ocorra abuso de direito, é necessário que o direito de alguém seja efetivamente lesado ou utilizado de forma indevida. Todavia, a Fazenda Pública não detém um direito subjetivo sobre a arrecadação tributária, uma vez que a tributação não constitui uma fonte de lucro para o Estado. Pelo

⁷⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº. 16561.720155/2013-73. Órgão Julgador: 4ª Câmara. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, j. 13.09.2016, p. 40 *apud* AGLIARDI, Débora Dolfini. A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 46, 2020, p. 182.

⁸⁰ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 235.

⁸¹ LEÃO, 2018, *op. cit.*, p. 236.

⁸² ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coordenadora). **Direito tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72.

contrário, a exigência do pagamento de tributos e a respectiva obrigação só se configuram a partir da ocorrência do fato gerador, nunca antes desse momento. Portanto, torna-se inviável falar em abuso de um direito que, na realidade, não existe⁸³.

Flávio Neto também argumenta que a aplicação da teoria do abuso de direito, conforme concebida no âmbito do direito privado, enfrenta barreiras significativas no contexto do ordenamento jurídico brasileiro. Segundo o autor, o Código Civil de 2002 buscou, por um lado, promover valores sociais e, por outro, impor restrições à autonomia privada. A incorporação da teoria do abuso de direito pressupõe a existência de fronteiras claras ao exercício dos direitos subjetivos. Tais limitações, conforme estabelecido no Código Civil de 2002, dizem respeito ao atendimento do fim econômico e social, à observância da boa-fé e ao respeito aos bons costumes. No entanto, esses parâmetros são notoriamente vagos e abertos, o que exige que sejam interpretados à luz da moral predominante em determinada época, cabendo ao intérprete a tarefa de concretizá-los no caso concreto⁸⁴.

Um dos entraves apontados pelo autor à adoção da teoria do abuso de direito na seara tributária reside na impossibilidade de compatibilizar tal aplicação com a lógica própria do Direito Tributário. Isso porque, ao se aplicar o art. 187 do Código Civil de 2002, que qualifica o abuso de direito como ato ilícito, estaria, por coerência jurídica, vinculando também o art. 927 do mesmo diploma legal, que impõe a obrigação de reparar os danos decorrentes da prática de ato ilícito⁸⁵, senão, veja-se:

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem⁸⁶.

⁸³ AGLIARDI, 2020, *op. cit.*, p. 182.

⁸⁴ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito) – da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 123.

⁸⁵ AGLIARDI, 2020, *op. cit.*, p. 183.

⁸⁶ BRASIL, 2002a, *op. cit.*, p. 21.

Nessa perspectiva, a constatação de abuso de direito não levaria à anulação do ato praticado, mas sim à responsabilização do agente mediante indenização pelos prejuízos causados. Contudo, esse raciocínio é inconciliável com a disciplina tributária, uma vez que o art. 3º do CTN dispõe de forma expressa que o tributo não pode assumir a natureza de penalidade ou sanção por ato ilícito. Assim, impor ao contribuinte o dever de compensar o fisco por um alegado abuso caracterizaria, na prática, uma forma de punição, o que é vedado pelo próprio ordenamento jurídico tributário⁸⁷.

Outro obstáculo relevante à aplicação da teoria do abuso de direito no campo tributário reside no alcance original do artigo 187 do Código Civil de 2002. Esse dispositivo não foi concebido para reger as relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte, mas sim para disciplinar os vínculos entre particulares. De acordo com o autor, a interpretação teleológica leva, à constatação de que o referido artigo é inaplicável a esse tipo específico de relação jurídica. Isso porque a finalidade do legislador ao redigir o art. 187 foi assegurar o respeito à boa-fé, aos bons costumes e ao fim econômico e social nas interações entre sujeitos privados. Portanto, transpor esse dispositivo para o Direito Tributário, ignorando o contexto em que foi originariamente pensado, implica distorcer sua função normativa e extrapolar os limites da sua aplicação⁸⁸.

Com base nesses argumentos, o Acórdão n. 1201-003.20365⁸⁹, prevaleceu o entendimento de que a teoria do abuso de direito não se aplica ao caso concreto. A controvérsia envolvia a atuação da fiscalização, que desconsiderou a dedução de despesas com amortização de ágio e pagamento de juros relativos a empréstimos externos utilizados na aquisição de participações societárias, sob a alegação de que essas operações configurariam abuso de planejamento tributário, por carecerem de propósito negocial legítimo. Entretanto, como salientado pela relatora, em nenhum momento a Receita Federal questionou a existência ou a validade jurídica do ágio gerado nas transações. A atuação foi baseada exclusivamente no argumento de que não

⁸⁷ AGLIARDI, 2020, *op. cit.*, p. 184.

⁸⁸ AGLIARDI, 2020, *op. cit.*, p. 184.

⁸⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo nº. 16561.720070/2017-19**. Órgão Julgador: 3ª Câmara. Relatora: Conselheira Gisele Barra Bossa. Brasília, CARF, 5 nov. 2019, p. 3453.

haveria uma motivação negocial suficiente para justificar a estrutura adotada, o que caracterizaria, segundo o fisco, uma conduta abusiva. No entanto, a relatora ponderou que a Constituição Federal de 1988 assegura a liberdade de iniciativa, o que garante ao contribuinte o direito de organizar livremente suas atividades empresariais de modo a alcançar maior eficiência econômica. Esse direito inclui a liberdade de estruturar suas operações da maneira que considerar mais vantajosa, inclusive sob o ponto de vista fiscal, sem que isso, por si só, configure irregularidade. Assim, não se pode exigir do contribuinte que opte pela alternativa mais onerosa apenas para favorecer a arrecadação estatal, desde que sua conduta esteja dentro dos limites legais e respeite os princípios constitucionais aplicáveis⁹⁰.

A relatora do acórdão sustentou que, no ordenamento jurídico brasileiro, não há base normativa suficiente para aplicar, no âmbito do Direito Tributário, regras gerais de controle relacionadas a figuras como o abuso de direito. Dessa forma, essas construções jurídicas não poderiam servir de justificativa válida para a constituição de crédito tributário por meio do lançamento fiscal. Conforme destacou expressamente:

O conceito de abuso de direito, tal como formulado no campo do Direito Civil, foi criado com o propósito de disciplinar relações entre particulares, ou seja, dentro da esfera do Direito Privado. Por essa razão, para que tal instituto pudesse ser legitimamente utilizado no contexto tributário – que pertence ao domínio do Direito Público –, seria imprescindível sua adequada compatibilização com os parâmetros constitucionais estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, bem como com as disposições legais específicas previstas no Código Tributário Nacional⁹¹.

Portanto, a partir do exame dos julgados, é possível perceber que o CARF tem utilizado a teoria do abuso de direito como fundamento para afastar planejamentos tributários, frequentemente com base no disposto no art. 187 do Código Civil de 2002. Observa-se, ainda, que a doutrina de Marco Aurélio Greco é reiteradamente citada como suporte teórico para essa linha de entendimento. No entanto, a aplicação dessa teoria no campo tributário não é consenso dentro do próprio CARF, pois há decisões que adotam posicionamento contrário,

⁹⁰ AGLIARDI, 2020, *op. cit.*, p. 185.

⁹¹ BRASIL, 2019, *op. cit.*, p. 3454.

rejeitando a sua pertinência. Essa divergência revela a existência de instabilidade e insegurança jurídica quanto ao tratamento da questão na jurisprudência administrativa⁹².

3.5. O Vazio Normativo e a Impossibilidade de Exigência de Propósito Negocial Sem Lei

Nesse cenário, a inexistência de uma norma prevista em lei complementar é fator determinante para a contínua controvérsia quanto aos contornos que separam o planejamento tributário legítimo (elisão) daquele que é considerado ilegítimo (evasão). Inclusive, a ausência de previsão legal que estabeleça critérios objetivos para a realização do planejamento tributário implica na inexistência de parâmetros normativos claros no ordenamento jurídico brasileiro que definam, de forma precisa, os seus limites de validade⁹³.

Dessa forma, na ausência de uma norma específica que trace com clareza os contornos do planejamento tributário lícito, torna-se necessário extrair tais limites do conjunto normativo como um todo, recorrendo tanto às normas constitucionais quanto às infraconstitucionais, de acordo com as peculiaridades de cada esfera normativa. Nesse contexto, destaca-se o parágrafo único do artigo 116 do CTN, que foi introduzido com o propósito de funcionar como um freio ao exercício irrestrito do planejamento tributário. Sua função seria a de estabelecer um marco delimitador entre condutas aceitáveis e aquelas que ultrapassariam a legalidade, possibilitando, neste último caso, a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos envolvidos⁹⁴.

Além disso, em razão de uma deficiência na técnica legislativa empregada, o parágrafo em questão não conseguiu alcançar plenamente o objetivo pretendido pelo autor de sua proposta. Na prática, seu alcance acabou sendo limitado às hipóteses de dissimulação, isto é, aos casos de simulação relativa. Com isso, a norma tributária acabou por se alinhar de forma coerente à

⁹² AGLIARDI, 2020, *op. cit.*, p. 186.

⁹³ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 624.

⁹⁴ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 624.

forma como o direito civil tradicionalmente trata a dissimulação, restringindo sua aplicação a esse tipo específico de vício nos negócios jurídicos⁹⁵.

De mais a mais, toda a base conceitual que sustentava a teoria da exigência de um propósito negocial passou, em certo momento, a ser incorporada expressamente ao ordenamento jurídico, por meio do § 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 66, de 2002⁹⁶, senão, veja-se:

Art. 14. São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.
§ 1º Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:
I - falta de propósito negocial.

Esse dispositivo autorizava a administração tributária a desconsiderar atos ou negócios jurídicos que tivessem por finalidade reduzir a carga tributária, postergar ou evitar o recolhimento de tributos, ou ainda dissimular os reais contornos do fato gerador ou a verdadeira natureza dos elementos que compõem a obrigação tributária. Entre os critérios apontados para essa desconconsideração, incluía-se a inexistência de propósito negocial, entendido como a escolha deliberada, por parte dos envolvidos, por uma forma jurídica mais onerosa ou mais complexa, quando existissem alternativas menos gravosas para a realização do mesmo objetivo econômico⁹⁷.

No entanto, essa disposição legal foi rejeitada pelo Congresso Nacional, que recusou sua aprovação como lei definitiva. Assim, a teoria do propósito negocial voltou a ser apenas uma tese doutrinária, sem respaldo formal em norma jurídica vigente. Por isso, considerando que a atuação da fiscalização está estritamente condicionada aos fatos e ao princípio da legalidade, ao realizar os lançamentos tributários (conforme previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN),

⁹⁵ OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 625.

⁹⁶ BRASIL. Presidência da República. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília: D.O.U., 30 ago. 2002b, p. 5.

⁹⁷ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 625.

a administração tributária não pode fundamentar suas decisões em uma norma que chegou a existir, mas foi posteriormente retirada do ordenamento jurídico brasileiro⁹⁸.

Assim, a teoria da ausência de propósito negocial foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro por influência do direito comparado, tendo sido acolhida pela administração tributária local como um recurso prático diante da inexistência de uma legislação específica que trate desse tema no direito nacional vigente. Como pontua o Professor Luís Eduardo Schoueri:

[...] não se tendo obtido a aprovação legislativa, mediante a conversão da Medida Provisória nº 66, o propósito negocial ingressou por via oblíqua no ordenamento, passando a ser critério de validade nos temas que envolvem planejamento tributário⁹⁹.

Apesar disso, a ausência de propósito negocial só poderia ser considerada como um requisito para a configuração de qualquer obrigação tributária ou para a constituição do respectivo crédito se estivesse prevista em lei, em observância ao princípio fundamental do direito tributário brasileiro e das democracias modernas: o princípio da legalidade. Este princípio está disposto de forma geral nos artigos 5º, inciso II, e 37 da Constituição Federal de 1988, e de modo específico no artigo 150, inciso I, que, como restrição ao poder de tributar, determina que somente a lei pode instituir ou aumentar tributos¹⁰⁰.

Dessa forma, assegura-se que ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem respaldo legal. Ademais, caso existisse uma norma que exigisse a presença de motivo negocial, esta deveria estar em consonância com as normas superiores e irrenunciáveis estabelecidas pela Constituição e pelo CTN¹⁰¹. Dessa forma, a introdução de qualquer condição para definir o fato gerador ou a base de cálculo tributária, como a imposição da necessidade de um propósito negocial, só pode ser feita por meio de lei específica, não cabendo ao intérprete atribuir tais requisitos de forma autônoma¹⁰².

⁹⁸ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 626.

⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 232, 2015, p. 110.

¹⁰⁰ BRASIL. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2024a, p. 129.

¹⁰¹ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 628.

¹⁰² *Idem*, p. 629.

Portanto, o planejamento tributário, assim como a gestão estratégica dos demais custos vinculados às operações econômicas, configura uma manifestação legítima da liberdade de estruturar o patrimônio e conduzir as atividades empresariais. Todavia, sua eficácia está condicionada à observância das normas legais vigentes, deixando de alcançar os resultados pretendidos sempre que contrariar alguma imposição jurídica¹⁰³.

3.6. Os Limites entre o Lícito e o Ilícito: Compreendendo Tecnicamente a Elisão e a Evasão Fiscal

A essa altura pode-se afirmar que a doutrina se apoia em dois parâmetros distintos para estabelecer a diferenciação entre os institutos analisados. Esses critérios representam fundamentos teóricos essenciais utilizados pelos estudiosos do Direito para delimitar e caracterizar as especificidades de cada figura jurídica envolvida.

Sob a perspectiva cronológica, observa-se que a elisão fiscal se concretiza de maneira antecipada, ou seja, em momento anterior à efetiva ocorrência, no plano fático, da hipótese de incidência tributária. Em contrapartida, a evasão fiscal é caracterizada por condutas que se manifestam concomitantemente ao surgimento do fato gerador ou, ainda, em momento posterior a este. Trata-se, portanto, de um critério de natureza objetiva para distinguir tais figuras, cuja introdução no ordenamento jurídico e na doutrina nacional é atribuída a Rubens Souza¹⁰⁴.

Todavia, existem situações em que a prática da evasão fiscal antecede, de fato, a concretização da hipótese de incidência tributária. Um exemplo frequentemente citado pela doutrina é o do comerciante que, antes mesmo da saída da mercadoria de seu estabelecimento, emite notas fiscais com dados falseados ou manipulados. Esse tipo de conduta revela as limitações do critério meramente temporal como parâmetro exclusivo para distinguir a elisão da evasão fiscal.

¹⁰³ OLIVEIRA, 2021, *op. cit.*, p. 635.

¹⁰⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária.** Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

Diante dessas inconsistências, os estudiosos do tema passaram a adotar, além da análise do momento em que a conduta se verifica, o exame da licitude ou ilegitimidade dos meios empregados, a fim de promover uma qualificação mais precisa entre as duas figuras tributárias. Assim, a licitude dos meios utilizados constitui elemento igualmente relevante na distinção entre elisão e evasão fiscal. Conforme já exposto, além do critério cronológico, é imprescindível considerar se os atos praticados pelo contribuinte estão em conformidade com o arcabouço jurídico vigente. Na elisão fiscal, as estratégias adotadas encontram respaldo na legalidade, sendo sempre realizadas por meios lícitos e compatíveis com a ordem jurídica¹⁰⁵.

Em contraste, a evasão fiscal caracteriza-se pela utilização de expedientes proibidos, que visam ocultar ou distorcer a realidade tributável. À luz dos princípios da legalidade, pilar fundamental do sistema tributário nacional, considera-se legítima toda conduta voltada à redução da carga tributária, desde que não expressamente vedada pelo legislador¹⁰⁶.

A partir da análise realizada, infere-se que a correta distinção entre as condutas caracterizadoras da elisão e aquelas que configuram evasão somente se concretiza por meio da conjugação dos dois critérios fundamentais: o momento em que se dá a conduta em relação à ocorrência do fato gerador (critério cronológico) e a licitude ou ilicitude dos meios empregados pelo contribuinte. É, portanto, da interação entre esses dois parâmetros, temporal e jurídico, que se torna possível identificar, com precisão, se determinada prática constitui planejamento tributário legítimo ou se, ao contrário, representa uma infração à ordem tributária¹⁰⁷.

Conforme sustenta o jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferencia: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da

¹⁰⁵ MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 21, p. 11-17, 2003, p. 13.

¹⁰⁶ MOREIRA, 2003, *op. cit.*, p. 13.

¹⁰⁷ MOREIRA, 2003, *op. cit.*, p. 14.

utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa¹⁰⁸.

Já a evasão pode ser identificada por meio de diversas condutas específicas que a compõem, as quais configuram a prática ilícita destinada a burlar as obrigações tributárias impostas pelo ordenamento jurídico, como a sonegação, que consiste na ocultação deliberada de receitas ou valores que deveriam ser informados à autoridade fiscal, como, por exemplo, a omissão de rendimentos na declaração do imposto de renda. Tal prática resulta na redução indevida do montante tributário devido, configurando um pagamento inferior ao que seria legalmente exigido¹⁰⁹.

A fraude significa má-fé ou engano, refere-se a condutas que envolvem a manipulação ou falsificação de documentos oficiais. Por meio desses atos ilícitos, o contribuinte busca se eximir, de forma indevida, da obrigação de recolher o tributo legalmente exigido, caracterizando uma prática ilícita de evasão fiscal¹¹⁰.

A simulação é uma modalidade de fraude, que pode se manifestar de duas formas distintas: na simulação absoluta, onde se finge a existência de um ato ou fato inexistente; já na simulação relativa, também conhecida como dissimulação, embora o ato ou negócio jurídico aparente uma determinada finalidade, subjaz a ele uma intenção diversa e oculta que reflete a real vontade das partes envolvidas. Ambas as formas configuram mecanismos fraudulentos utilizados para mascarar a verdadeira natureza das operações, visando a evasão das obrigações tributárias¹¹¹.

Em contrapartida, a elisão fiscal, que se caracteriza pela licitude de suas práticas, configura um instrumento de extrema relevância tanto para pessoas físicas quanto, especialmente, para pessoas jurídicas. Essa estratégia legítima

¹⁰⁸ COÊLHO, 1998, *op. cit.*, p. 174.

¹⁰⁹ MOREIRA, 2003, *op. cit.*, p. 14.

¹¹⁰ *Idem*, p. 15.

¹¹¹ MOREIRA, 2003, *op. cit.*, p. 15.

de planejamento tributário pode ser adotada por meio de diversas modalidades, que visam à redução legal da carga tributária.

A elisão induzida pela lei refere-se às situações em que o próprio ordenamento jurídico prevê mecanismos que permitem a diminuição da carga tributária para empresas que atendam a determinados critérios previamente estabelecidos. Esses requisitos, em geral, são instituídos com o propósito de promover interesses públicos, seja em âmbito nacional ou regional. Exemplos típicos dessa modalidade são as isenções fiscais concedidas a empresas que se estabelecem em áreas economicamente menos desenvolvidas, incentivando o desenvolvimento local por meio da redução tributária¹¹².

A elisão por lacuna na lei constitui a forma mais clássica dessa prática, embora seja frequentemente alvo de oposição tanto por parte do fisco quanto de certos segmentos doutrinários. Considerando que a CF/88 determina que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em razão de lei, a ausência de normatização específica permite ao contribuinte aproveitar eventuais omissões ou imperfeições na legislação para reduzir legalmente sua carga tributária¹¹³.

Normalmente, essa redução é obtida por meio da realização dos chamados negócios jurídicos indiretos, denominados assim porque possuem uma finalidade atípica, qual seja, a diminuição do impacto tributário. Importante destacar que tal figura não deve ser confundida com a simulação, pois, enquanto na simulação há divergência entre a intenção de fato (*intentio facti*) e a intenção jurídica (*intentio juris*), nos negócios jurídicos indiretos as partes agem com a finalidade de atingir um objetivo que, embora não seja típico do negócio em si, é legítimo e conhecido por ambas¹¹⁴.

Apesar de bastante claras essas regras básicas, com relação às quais a doutrina é de certa forma pacífica, os verdadeiros limites entre a conduta lícita e a ilícita no campo da economia de tributos são controversos.

¹¹² MOREIRA, 2003, *op. cit.*, p. 16.

¹¹³ *Idem*, p. 14.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 16.

4. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Evitar o pagamento excessivo de tributos é uma atitude legítima que as empresas podem tomar, desde que estabeleçam formas legais de economizar despesas, por meio de planejamento tributário. No entanto, muitas empresas usam de artifícios para não pagar o imposto devido ou pagar menos, já que não conseguiram manter as contas dentro do planejado. Nesses casos, o Estado pode agir conforme a lei e julgar as ações cometidas pelo contribuinte. Esse julgamento pode ser feito nos Tribunais de Justiça ou pelo CARF.

A seguir são apresentadas jurisprudências de processos fiscais julgados pelo CARF e também pelas altas Cortes da Justiça brasileira, o STJ e o STF. O propósito é sempre diferenciar a elisão da evasão fiscal, ou seja, ações lícitas para reduzir tributos, de ações para a mera sonegação e até mesmo fraude fiscal. Também são apresentadas as tendências da jurisprudência brasileira em relação à tributação fiscal.

4.1 Casos Julgados pelo CARF

No estado do Espírito Santo uma empresa de comercialização de veículos criou diversas Sociedades em Conta de Participação (SCPs) para, em tese, captar investimentos por meio do estabelecimento de parcerias, tendo deixado de recolher aproximadamente R\$ 3,5 milhões no pagamento dos tributos IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep nos anos de 2009 e 2010, visto que deixou de pagar com base no lucro real e passou a contribuição para as empresas parceiras, inexistente, com base no lucro presumido. O procedimento de SCPs é legal, desde que o capital arrecadado seja efetivamente de empresas parceiras¹¹⁵. Contudo, não foi o que se apurou nesse caso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2009, 2010 MULTA DE OFÍCIO

¹¹⁵ BRASIL. Conselho de Administração de Recursos Fiscais. **Processo nº 15586.720754/2013-46**. Órgão Julgador: 1ª Turma. Relator: Não informado. Brasília, CARF, 28 out. 2021b, p. 2324.

QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. CRIAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SCP. EMPREGO DE ARDIL E ESTRUTURA CONTRATUAL/SOCIETÁRIA FRAUDULENTA VISANDO À REDUÇÃO E SUPRESSÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. CORRETA A DUPLICAÇÃO LEGAL DA SANÇÃO (CARF 15586720754201346 9101-005 .762, Relator: Não informado, Data de Julgamento: 08/09/2021, Data de Publicação: 28/10/2021)¹¹⁶.

A Fazenda Nacional argumentou que as SCPs criadas constituíram um procedimento artificial, visto que nenhuma delas apresentou despesas comuns em empresas, como pagamento de aluguel, energia elétrica, telefonia e água, pois houve a alegação de que funcionavam com uma mesa e um funcionário no próprio ambiente da empresa contribuinte. Faltava fundamentação econômica na constituição dessas empresas, sendo o seu único objetivo “reduzir a tributação pelo lucro real do sócio ostensivo ao transferir suas receitas para a tributação do lucro presumido sem a contrapartida equivalente das despesas”. Por esse motivo, entendeu caber imposição de multa qualificada de 75% do valor devido¹¹⁷.

Como argumento, também foi explicado que o interesse em reduzir riscos foi inexistente, por parte da empresa de veículos, pois 99% do capital para a formação das SCPs tinha origem nela mesma e o restante (1%) era de um de seus próprios sócios, não havendo, portanto, captação de recursos externos. A empresa de veículos nem mesmo se preocupou em ocultar seu nome nas negociações das SCPs, figurando como sócio ostensivo¹¹⁸.

A Fazenda Nacional ainda argumentou que a criação das SCPs não teve por objetivo economizar despesas, pois, a estrutura das atividades ali desenvolvidas (financiamento de automóveis e intermediação de venda a frotistas) era a mesma e feita por meio da estrutura física da própria empresa de veículos, sendo o sócio ostensivo delas o dono da empresa de veículos. As condições pelas quais se cria uma SCP foram, portanto, desvirtuadas. Se a

¹¹⁶ BRASIL, 2021b, *op. cit.*, p. 2324.

¹¹⁷ *Idem*, p. 2326.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 2327.

empresa de veículos queria economizar despesas e pagar menos tributos, deveria ter feito um planejamento financeiro/tributário transparente¹¹⁹.

A empresa contribuinte, por outro lado, argumentou que declarou as receitas e os tributos devidos pelas SCPs em suas DIPJs e DCTFs apresentadas antes do início do procedimento fiscal e que, portanto, não poderia ser enquadrado nos crimes de sonegação fiscal, de fraude ou de conluio, conforme consta na Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, artigos 71, 72 e 73¹²⁰. Assim, não deveria pagar multa de 150% do valor devido, o que foi acatado pelo julgador, visto que nos autos não havia prova de que houvesse praticado fraude ou ilícito penal, mas uma simulação, ato ilícito atípico, sem dolo¹²¹.

Dessa forma, a consequência é a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, inciso VII, do CTN, e não a exasperação da multa de ofício¹²². Ocorre a requalificação do ato, conferindo-lhe outro efeito tributário, anulando o resultado que o contribuinte pretendeu, que era contrário ao ordenamento jurídico. Como para o contribuinte a criação das SCPs era suficiente para a tributação por lucro presumido, mas para a autoridade tributária tal fato não se configura verdadeiro, a multa de ofício aplicável foi de 75% do valor devido, visto que não foi comprovado dolo. O fato, portanto, foi classificado como elisão fiscal¹²³.

Em 2024 o STF limitou a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio a 100% do valor devido e a 150% somente em casos de reincidência, com base na Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que reformulou o CTN em seu artigo 44, incisos VI e VII, até que lei complementar seja estabelecida a respeito e criou sobre o tema repercussão geral. Se não for “configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa” e “não houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo”, a qualificação

¹¹⁹ BRASIL, 2021b, *op. cit.*, p. 2327.

¹²⁰ BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Rio de Janeiro, D.O.U., 17 jul. 1965, p. 25.

¹²¹ BRASIL, 2021b, *op. cit.*, p. 2331.

¹²² BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Rio de Janeiro, D.O.U., 31 out. 1966, p. 26.

¹²³ BRASIL, 2021b, *op. cit.*, p. 2331.

de multa não se aplica, independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis¹²⁴.

Em outro julgado, envolvendo empresas sediadas em Minas Gerais, da área de construção civil e imobiliária, o CARF demonstrou o dolo que visou a evasão fiscal.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL. MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO POR ATO ILÍCITO. PRESSUPOSTOS, LIMITES E REQUISITOS. Recurso Voluntário Parcialmente Provido (CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 10660.722414/2015-68 3101-003.989, Relatora: Laura Batista Borges, Data de Julgamento: 18/12/2024, Data de Publicação: 10/03/2025)¹²⁵.

Trata-se de um conglomerado de empresas, constituído por uma empresa principal e outras 17 empresas associadas e mais três pessoas físicas, sujeito passivo principal e responsáveis solidários, respectivamente. As empresas são “organizadas sob a forma de sociedade empresária limitada, com capital e representação legal exercida e compartilhada por membros de um seio familiar, estando sempre representadas” pelo dono da empresa principal. Aparentemente são empresas autônomas, mas na prática exercem atividades idênticas,

¹²⁴ BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023**. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, D.O.U., ed. extra, 22 dez. 2023a, p. 5.

¹²⁵ BRASIL. Conselho de Administração de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário 10660.722414/2015-68 3101-003.988**. Órgão Julgador: 1ª Turma Ordinária. Relatora: Laura Batista Borges. Brasília: CARF, 10 mar. 2025a, p. 1.

similares ou complementares, com um único administrador, que controla todas as empresas do grupo¹²⁶.

O grupo atua na mesma área geográfica, usa o mesmo conjunto de imobilizados, o mesmo quadro de pessoal, estrutura de fornecedores, concentra despesas, de forma articulada, para pagar menos tributos, sendo que apenas nove das empresas constam como consumidoras de energia elétrica ou de insumos. Da forma como se organizam, as empresas são tributadas pelo lucro presumido, cujo limite é de 48 milhões de reais. No entanto, o faturamento do grupo passou de R\$ 42.090.165,75, em 2010, para R\$ 127.476.944,49, em 2013, muito acima do limite para continuar a ser tributado pelo lucro presumido. Não resta dúvida de que se trata de planejamento tributário, mas com o objetivo de reduzir os tributos de forma ilícita, por meio de evasão fiscal, comprovada em documentos e *e-mails* do advogado e depoimento do contador do conglomerado, o que contraria frontalmente o Código Tributário Nacional, com o objetivo de não pagar tributos federais, em especial IRPJ, CSLL, PIS e Cofins¹²⁷.

Transferências de capital entre as empresas do grupo foram justificadas como medida de auto-organização financeira. No entanto, tal medida não tem amparo legal. Uma das empresas do grupo abriu SCPs para captar recursos financeiros solicitados pelo administrador principal e concentrou esses recursos em um único caixa, mas com Receita e Custos separados. Além disso, a forma como o grupo explora o mercado de construção e imobiliário local, eliminando a concorrência, eleva os custos tributários para outras empresas que não usam de artifícios para sonegar tributos, o que atenta contra a ordem econômica¹²⁸.

Assim, as empresas e pessoas físicas sócias do conglomerado foram responsabilizadas pelo crédito tributário a ser pago à Fazenda Nacional, com multa de 150% do valor devido, pela reincidência na prática do delito. Contudo, o conglomerado alegou decadência, solicitando a nulidade do lançamento fiscal ao sustentar a autonomia das empresas do grupo; regime especial de tributação relativo ao Programa Minha Casa, Minha Vida; impossibilidade de arbitramento do lucro; limite de enquadramento do lucro ao ano de 2010; não existência de

¹²⁶ BRASIL, 2025a, *op. cit.*, p. 6.

¹²⁷ BRASIL, 2025a, *op. cit.*, p. 12.

¹²⁸ BRASIL, 2025a, *op. cit.*, p. 19.

vícios na escrita fiscal do grupo; não identificação do fato gerador, em relação ao sujeito passivo; inconsistências e ilegalidades nas diligências da Polícia Federal; não comprovação de fraude ou simulação; e qual das empresas teria cometido infrações, visto que as receitas omitidas foram somadas em um único bloco de débito¹²⁹.

Esses pontos, no entanto, não se sustentaram, visto que não enquadraram nas hipóteses do artigo 59, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, contendo os elementos exigidos pela legislação, qual seja, a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente, no caso o Termo de Verificação Fiscal¹³⁰.

Contudo, foi aventada a possibilidade de revisão do cálculo dos tributos. As duas pessoas físicas que faziam parte do processo tiveram suas responsabilidades tributárias afastadas, visto que ainda não participavam do grupo no ano fiscal de 2010. O fato foi considerado como evasão fiscal, mediante planejamento abusivo¹³¹.

Considera-se que não é ilegal que várias empresas constituam um grupo econômico, mas é violação de regras tributárias quando ocorre confusão patrimonial e jurídica entre os entes que o compõem, como se fossem um único contribuinte. Contudo, ter os mesmos sócios e endereço comum não é suficiente para penalizar um grupo econômico e o próprio CARF reconhece isso. O grupo econômico tem o direito de fazer seu planejamento tributário, de forma a economizar, mas deve separar a contabilidade de suas empresas, assim como os ativos e os passivos, os quadros de funcionários e os públicos alvos e mercados a serem atingidos. Do contrário, estará caracterizada a intenção de evasão fiscal, que pode ser devidamente penalizada¹³².

O CARF julgou o caso de contribuinte de Santa Catarina que realizou simulação, entre 2003 e 2007, a respeito do recolhimento da seguridade social, como se tivesse certo número de colaboradores e também prestadores de

¹²⁹ BRASIL, 2025a, *op. cit.*, p. 26.

¹³⁰ BRASIL. Presidência da República. **Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, D.O.U., 7 mar. 1972, p. 23.

¹³¹ BRASIL, 2025a, *op. cit.*, p. 78.

¹³² PINHEIRO, Monya. Grupo econômico entre empresas: legítima segregação de atividades para o CARF. **Revista Consultor Jurídico**, 20 jan. 2021, p. 3.

serviços quando estes, na verdade, formalmente trabalhavam para outra empresa do mesmo grupo econômico. A empresa que simulava, no caso, se beneficiava do regime de tributação pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES Nacional), por ser de pequeno porte. Uma das sócias da segunda empresa também era sócia da primeira¹³³.

No âmbito do SIMPLES Nacional, tem-se que:

[...] todos os empreendedores optantes pagam INSS. [...] O INSS recolhido pela DAS gerada para empresas do Simples Nacional é um imposto obrigatório devido pela empresa. [...] A contribuição previdenciária (INSS) recolhida pelas empresas optantes através do DAS destina-se a garantir os direitos previdenciários de seus funcionários. Essa obrigação integra o sistema brasileiro de seguridade social, que engloba saúde, previdência e assistência social, incluindo benefícios como aposentadoria, pensão, auxílio-doença e salário-maternidade pagos pelo INSS¹³⁴.

Para se livrar de suas obrigações previdenciárias, em 2003 a segunda empresa transferiu 214 colaboradores para a primeira e manteve apenas 10 colaboradores no seu quadro de funcionários. Essa movimentação de colaboradores deveria resultar em menor produção e crescimento para a segunda empresa e aumento da produção e do crescimento na primeira empresa, mas não foi o que os registros contábeis mostraram, pelo contrário. Para burlar o fisco, os colaboradores eram registrados na primeira empresa, com recolhimento menor de tributos previdenciários e o faturamento era registrado na segunda que, assim, a mantinha financeiramente. Para disfarçar o dinheiro recebido da mantenedora, a primeira empresa simulava vendas de serviços para a segunda, que os registrava como custos de industrialização¹³⁵.

Contudo, não havia contratos de prestação de serviços, as empresas funcionavam no mesmo local, com os mesmos colaboradores, máquinas, atividade meio e fim e hierarquia. Mas somente na primeira empresa eram assinados contratos de trabalho ou sua rescisão. Dessa forma, houve evasão

¹³³ BRASIL. Conselho de Administração de Recursos Fiscais. **Processo nº. 10920007447200847 2402-010.754**. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária. Relator: Não informado. Brasília, CARF, 26 out. 2022, p. 10303.

¹³⁴ GULARTE, Charles. **INSS no Simples Nacional**: Como funciona o recolhimento e o cálculo. Contabilizei, 20 maio 2025, p. 11.

¹³⁵ BRASIL, 2022, *op. cit.*, p. 10303.

fiscal, abuso de direito e simulação, para se aproveitar do regime de tributação do SIMPLES Nacional. As contribuições previdenciárias da segunda empresa foram calculadas com base nesse sistema de tributação, ao qual ela não tinha direito, o que gerou crédito tributário de R\$ 274.074,14 para a Fazenda Nacional, entre 2004 e 2007, com responsabilização solidária das duas empresas¹³⁶.

As empresas não negaram fazer parte do mesmo grupo econômico, mas argumentaram terem personalidades jurídicas distintas e que se reuniram por necessidade financeira e cada uma assumiu partes diferentes do processo produtivo, a primeira somente com a produção e a segunda somente com as vendas. As duas empresas estariam fazendo um planejamento tributário legal¹³⁷.

A transferência de colaboradores foi justificada por esse mesmo motivo e que usaram o SIMPLES Nacional da primeira empresa porque tinham uma sócia em comum, sendo que a fiscalização tributária, ao constatar o fato, somente desconsiderou a personalidade jurídica da primeira empresa, mas sem a excluir do sistema tributário. A falta de faturamento devidamente registrado na primeira empresa foi atribuída a problemas burocráticos, a desconsideração de sua personalidade jurídica teria sido ilegal e as contribuições previdenciárias dos colaboradores teriam sido repassadas ao Estado¹³⁸.

Diante dos fatos apurados pela fiscalização, o CARF concluiu que a primeira empresa foi constituída somente para assumir formalmente a contratação da mão de obra e recolher tributos previdenciários pelo regime menos oneroso, o SIMPLES Nacional, o que se tratava de simulação visando à evasão fiscal. Por isso, a autoridade administrativa passou a ter o direito de desconsiderar os atos ou negócios administrativos que estivessem viciados e arrecadar as reais contribuições sociais da segunda empresa e a desconsiderar a primeira como contratante formal dos colaboradores¹³⁹.

Como na segunda empresa não havia registros corretos das contribuições, o cálculo foi feito de forma indireta, por arbitramento, pela documentação da primeira empresa, conforme o artigo 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, Lei Orgânica da Seguridade Social:

¹³⁶ BRASIL, 2022, *op. cit.*, p. 10304.

¹³⁷ *Idem*, p. 10305.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 10305.

¹³⁹ *Ibidem*, p. 10306.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Departamento da Receita Federal (DRF) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, **serão apuradas, por aferição indireta**, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário¹⁴⁰.

O mesmo entendimento consta no artigo 233, do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social), que orienta, diante de documentos deficientes, contenham falhas, omissões, simulações e inverdades, que a importância reputada como devida pode ser lançada de ofício e à empresa autuada caberá o ônus da prova em contrário¹⁴¹. O lançamento de ofício das quantias devidas, com ônus da prova contrário para o autuado, também está previsto no artigo 149 do CTN, quando se constata dolo, fraude ou simulação, visto que a presunção é meio de prova admitido no direito tributário¹⁴².

Como grupo econômico, as duas empresas deveriam se solidarizar pelas obrigações decorrentes da lei. Contudo, como a primeira empresa existia apenas formalmente, a segunda empresa deveria arcar com essas obrigações, visto que era quem tinha real vinculação com os colaboradores. O argumento de realizar planejamento tributário, que caracterizaria elisão fiscal, não se sustentou, devido à simulação, que resultou em evasão fiscal¹⁴³.

Aventou-se não considerar o recolhimento dos valores de seguridade social feitos pela primeira empresa, usando legalmente o SIMPLES Nacional, para abater a dívida da segunda empresa, visto não haver previsão legal para compensação de contribuições previdenciárias entre Cadastros Nacionais de Pessoas Jurídicas (CNPJ) diferentes e devido à simulação ocorrida. Contudo,

¹⁴⁰ BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília: D.O.U., 25 jul. 1991, p. 19, grifo nosso.

¹⁴¹ BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Brasília, D.O.U., 21 jun. 1999, p. 206.

¹⁴² BRASIL, 1966, *op. cit.*, p. 26.

¹⁴³ BRASIL, 2022, *op. cit.*, p. 10313.

como houve o recolhimento efetivo, o montante das contribuições foi considerado para abater no valor devido à Fazenda Nacional¹⁴⁴.

O planejamento tributário feito de forma legal beneficia as empresas, por meio da concessão de benefícios como incentivos fiscais, além de aumentar a sua competitividade no mercado, pela redução de despesas, preservação do capital e reinvestimento nos negócios. Nesse aspecto, constitui uma atividade estratégica direcionada a manter a saúde financeira e longevidade das empresas. Mas é preciso ser coerente com o regime tributário a que a empresa está sujeita e usar as opções legais vigentes, analisando-as adequadamente, antes do fato gerador, para fazer escolhas que resultem em elisão fiscal, em vez de evasão fiscal¹⁴⁵.

4.2 Casos Julgados pelo STJ

Em 2021 o STJ finalizou processo em que se apurou evasão fiscal mediante fraude, realizada mediante procedimento de doação de imóvel e reserva de usufruto, aos próprios filhos. Observe-se a ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO REVOCATÓRIA E MEDIDA CAUTELAR FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. REVISÃO DO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. JULGAMENTO EXTRA PETITA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. DECADÊNCIA. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF (STJ - REsp: 1429023 SC 2013/0422979-1, Relator: Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento: 17/08/2021, T2 – Segunda Turma A, Data de Publicação: DJe 17/12/2021)¹⁴⁶.

A Fazenda Nacional ajuizou uma Ação Revocatória cumulada com Medida Cautelar Fiscal e Ação Pauliana contra uma empresa fundada em 1992, cujo fundadores transferiram bens de uma empresa anterior para outra empresa,

¹⁴⁴ BRASIL, 2022, *op. cit.*, p. 10319.

¹⁴⁵ SANTOS, Quêren Hapuque dos Santos Dimas. **A influência do planejamento tributário na obtenção de incentivos fiscais**: um estudo sobre as empresas de energia solar na Bahia. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – da Universidade do Estado da Bahia, Camaçari, 2024, p. 23.

¹⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. 1429023 SC 2013/0422979-1**. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DJe, 17 dez. 2021c, p. 1.

fundada em nome dos filhos. A transferência de patrimônio para essa nova empresa foi considerada como prática de fraude contra credores. O capital integralizado da empresa original foi transferido em parte significativa e de forma gratuita, o que foi caracterizado como uma doação de bens por via indireta e uma forma de não pagar os credores da empresa principal¹⁴⁷.

A empresa criada tinha como endereço a residência de um dos sócios da empresa original, declarado no Imposto de Renda, cujos dados, entre 1992 e 1995, mostram esvaziamento do patrimônio pessoal dos sócios, em benefício da nova empresa, sob a forma de cotas sociais, doadas aos filhos, cuja finalidade foi entendida como sendo a de liberar os bens que estavam comprometidos com o pagamento de dívidas aos credores. Assim, a Fazenda Nacional solicitou a desconconsideração da personalidade jurídica da nova empresa e, consequentemente, a transferência dos bens, visto que foi criada com finalidade imprópria¹⁴⁸.

A empresa principal já era devedora de tributos antes de criar a nova empresa, com existência de penhora em sua produção, sendo essa considerada insuficiente para o pagamento dos débitos. Além da empresa para transferir patrimônio aos filhos, também outras empresas foram criadas e colocadas em nome de “laranjas”, com o mesmo objetivo. Ainda houve apropriação indébita do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRPF) para girar o capital das empresas, pagar salários, matérias-primas e planos assistenciais dos colaboradores, em vez de recolher devidamente ao fisco¹⁴⁹.

Diante disso, os dois sócios da empresa original se tornaram responsáveis pelas obrigações tributárias resultantes dos atos praticados por excesso de poder e infração da lei, como mencionado no artigo 135, do CTN¹⁵⁰.

No final, a Ação Pauliana foi reconhecida como decadente, mas foi considerada procedente a parcela relacionada com a tutela pleiteada na demanda autônoma, a Medida Cautelar Fiscal, para atingir os bens do grupo econômico considerado fraudulento. Foi reconhecida a fraude contra os

¹⁴⁷ BRASIL, 2021c, *op. cit.*, p. 2.

¹⁴⁸ BRASIL, 2021c, *op. cit.*, p. 4.

¹⁴⁹ BRASIL, 2021c, *op. cit.*, p. 9.

¹⁵⁰ BRASIL, 1966, *op. cit.*, p. 24.

credores, apesar da decadência da Ação Pauliana, considerando-se ineficazes os atos de transferência patrimonial e abertura de novas empresas, com desconsideração de suas personalidades jurídicas, pedido a ser feito pelo Ministério Público e indisponibilidade dos bens dos dois sócios¹⁵¹.

No caso em pauta, houve fraude contra credores e fraude à execução. A primeira geralmente leva o devedor a transferir bens de forma gratuita, para se passar por insolvente e não pagar a dívida, o que pode ocorrer por abertura de uma empresa de fachada. O credor pode solicitar a anulação do negócio em até quatro anos, em Ação Pauliana, que se for julgada no prazo e procedente, faz com que o bem retorne ao patrimônio do devedor. A segunda se refere ao fato do devedor alienar um bem sobre o qual pende execução de penhora ou hipoteca judicial, declarando-se insolvente. Mesmo em poder de terceiro o bem permanece sujeito à execução, pela Ação Pauliana. Nos dois casos, é preciso atentar para os marcos temporais, de forma a não haver decadência da reivindicação¹⁵².

Quando a transferência de bens é feita entre ascendente e descendente, como no caso apresentado, pode ocorrer o fenômeno da blindagem patrimonial. O STJ julgou, nesse sentido, um caso de fraude à execução.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. FRAUDE A EXECUÇÃO. DOAÇÃO DE IMÓVEL ENTRE ASCENDENTE E DESCENDENTE. CONTEXTO DE BLINDAGEM PATRIMONIAL. CARACTERIZAÇÃO DE MÁ-FÉ DO DOADOR. DISPENSA DO REGISTRO DE PENHORA. CONFIGURAÇÃO DE FRAUDE. EMBARGOS PROVIDOS (STJ - EREsp: 1896456 SP 2020/0245182-0, Relator: Ministro João Otávio de Noronha, Data de Julgamento: 12/02/2025, S2 – Segunda Seção, Data de Publicação: DJEN 21/02/2025)¹⁵³.

A ré doou aos filhos o imóvel onde estava sediada uma empresa familiar, com usufruto, quando havia outros sócios e dívidas com credores. Os filhos ainda viviam com ela. O imóvel havia sido doado à ré, anteriormente, por outro familiar, também sócio da empresa, que, alguns anos depois, foi dissolvida de

¹⁵¹ BRASIL, 2021c, *op. cit.*, p. 82.

¹⁵² SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Dívida ativa tributária e o alcance de bens de terceiros pelo fisco. **Revista Consultor Jurídico**, 9 fev. 2025, p. 2.

¹⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em REsp 1896456 SP 2020/0245182-0**. Órgão Julgador: Segunda Seção. Relator: Ministro Marco Buzzi. Brasília, DJEN, 21 fev. 2025b, p. 1.

forma irregular. Diante disso, o credor entrou na justiça, ainda nos anos 2000, mas não conseguiu receber seus direitos, visto que o único bem da empresa dissolvida, o imóvel, estava em poder de terceiros e sobre ele não havia penhora e nem se conseguiu provar má fé dos adquirentes, conforme a Súmula nº. 375, do STJ^{154,155}.

Como os adquirentes eram os filhos da doadora, não houve registro de penhora, visto que para eles a segurança estava em manter o imóvel no âmbito familiar, não importando se houvesse ou não credores a pagar, caracterizando, assim, a blindagem patrimonial. Contudo, nesses casos, se considera, apesar do texto da Súmula nº 375, que o próprio fato dos envolvidos terem ciência de todo o contexto da fraude dispensa a exigência de penhora e caracteriza má fé, pois a doação foi feita quando a ré já sabia que teria a dívida com os credores executada. Entendeu-se, então, que houve fraude à execução e o embargante teve seu direito reconhecido, mesmo que o imóvel não tivesse sido penhorado, ensejando maior padronização na jurisprudência do STJ¹⁵⁶.

A blindagem patrimonial, quando não tem por objetivo fraudar a execução fiscal, é legítima. O proprietário de uma empresa pode se resguardar de eventuais riscos futuros averbando o imóvel onde reside como bem de família, no registro de imóveis. O bem passa a ser impenhorável e não mais sujeito a qualquer tipo de dívida. O empresário pode continuar a usufruir do bem, mas apenas como administrador. Ainda que o imóvel não possa ser alienado em pagamento a credores, o direito ao usufruto pode ser penhorado, transferindo ao credor rendas de aluguéis, produção ou outros frutos. Assim, a blindagem patrimonial, quando feita corretamente, protege o investimento do empresário e o emprego de seus colaboradores¹⁵⁷.

¹⁵⁴ BRASIL, 2025b, *op. cit.*, p. 16.

¹⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº. 375**. Brasília, DJe, ed. 334, 30 mar. 2009, p. 1.

¹⁵⁶ BRASIL, 2025b, *op. cit.*, p. 19.

¹⁵⁷ CARRILLO, Héctor Luiz Borecki. **Sete maneiras de blindar o patrimônio dentro da lei - blindagem patrimonial**. Jus Brasil, 2024, p. 3.

4.3 Casos Julgados pelo STF

Um caso aparentemente simples chegou ao STF. Um contribuinte cuja empresa tinha sede em município do interior do estado do Rio de Janeiro e também filial no município da Cidade do Rio de Janeiro se recusou, diante da fiscalização deste último ente, a apresentar a documentação completa da empresa.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA APONTANDO ILEGAL A NOTIFICAÇÃO LEVADA A EFEITO PELO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, PARA A EXIBIÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS DO APELANTE QUE TEM SEDE EM OUTRO MUNICÍPIO, NÃO SE ENCONTRANDO NA ÁREA DE COMPETÊNCIA E JURISDIÇÃO MUNICIPAL. PARA QUE SE POSSA AFERIR A INOCORRÊNCIA DE ATOS DENTRO DO TERRITÓRIO MUNICIPAL, IMPERIOSO SE FAZ O CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO ENVOLVIDO NA ARRECADAÇÃO. PODER DE FISCALIZAÇÃO CONSTITUCIONALMENTE CONFERIDO AO MUNICÍPIO PARA ZELAR PELO DEVIDO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS DE SUA COMPETÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO EXTRATERRITORIAL. APELAÇÃO A QUAL SE NEGA PROVIMENTO (STF - AI: 830683 RJ, Relatora: Min. Cármen Lúcia, Data de Julgamento: 01/08/2012, Data de Publicação: DJe-153 DIVULG 03/08/2012 PUBLIC 06/08/2012)¹⁵⁸.

O contribuinte argumentou que não cabia competência tributária ao município da Cidade do Rio de Janeiro determinar fiscalização sobre atos ocorridos em outra localidade. No entanto, ao manter filial no município não podia considerar separados os seus documentos em relação à sede, visto que não eram coisas distintas e integravam uma mesma unidade empresarial, de mesma pessoa jurídica. Se o contribuinte dizia que o escritório situado na Cidade do Rio de Janeiro não prestava serviços, mas somente a sede, em outro município, a fiscalização só poderia aferir se isso era verdade ou não por meio da análise da documentação dos dois escritórios, visto que ambos necessitavam declarar seus rendimentos ao fisco¹⁵⁹.

O tributo em pauta era o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), pago às prefeituras municipais por profissionais autônomos. Dessa

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 830683 RJ**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DJe-153, 6 ago. 2012, p. 1.

¹⁵⁹ *Idem*, p. 4.

forma, o imposto é devido no município do prestador do serviço, com base na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Diversas exceções são apontadas nessa lei e que transferem a cobrança do tributo para o município do tomador do serviço, como nas edificações em geral, demolições, reflorestamentos, jardinagem, dentre outros. O município, nesse caso, deve reter o ISSQN quando ele for o tomador, o que pode gerar controvérsias, pois se trata de caracterizar ou não a evasão fiscal^{160,161}.

No caso em pauta, o ISSQN deveria ser cobrado no município onde o serviço estaria sendo efetivamente prestado, o que, no caso da filial, dependia da análise documental. Se serviços estivessem sendo prestados e remunerados à filial e o contribuinte não apresentasse documentação a respeito ou então apresentasse somente os documentos da sede, o município da Cidade do Rio de Janeiro correria o risco de ser vítima de evasão fiscal, visto que somente no município da sede é que o tributo seria recolhido. Houve, assim, com a recusa de mostrar documentos da filial, uma tentativa de recolher tributos somente em um município, quando, na verdade, teriam que ser pagos em dois municípios¹⁶².

A reforma tributária em andamento reforça que os impostos municipais devem ser recolhidos onde será prestado o serviço ou entregue o produto vendido, ou seja, o local de consumo. Estima-se que os municípios receberão mais receitas, mas deverão atuar de forma mais consistente para impedirem a evasão fiscal, constituindo, para isso, uma estrutura contábil, com um auditor tributário e um procurador. Cada município, portanto, deve garantir que produtos vendidos e serviços prestados em seu território tenham os tributos verdadeiramente revertidos para os seus cofres¹⁶³.

Pelo STF também passou um caso de elisão fiscal, onde o contribuinte, com domicílios em vários estados da federação, optou por um deles para pagar os tributos de seu veículo, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos

¹⁶⁰ BRASIL. Congresso Nacional. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 31 jul. 2003, p. 1.

¹⁶¹ ALMEIDA, Débora Cristina. **Quem é o responsável pelo pagamento do ISSQN?** Jus Brasil, 9 ago. 2024.

¹⁶² BRASIL, 2012, *op. cit.*, p. 4.

¹⁶³ POMPERMAIER, Cleide Regina Furlani; DE JESUS, Miquéias Libório. Fortalecimento da administração tributária municipal para mitigar impactos da reforma. **Revista Consultor Jurídico**, 28 jul. 2024, p. 3.

Automotores (IPVA). No entanto, outro ente federativo recorreu, alegando ser o imposto lhe devido, por ter o contribuinte domicílio em seu território¹⁶⁴.

Observe-se a ementa relativa ao processo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPVA. RE Nº 1.016.605-RG/MG. TEMA RG Nº 708. INCIDÊNCIA NO LOCAL DA SEDE OU DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE. ADI Nº 4.612/SC. CAPACIDADE ATIVA DO ESTADO ONDE LICENCIADO O VEÍCULO. MULTIPLICIDADE DE DOMICÍLIOS. DEMONSTRAÇÃO DE FIXAÇÃO DE ESTABELECIMENTO E LICENCIAMENTO EM ESTADO DIVERSO. REGULARIDADE. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO- PROBATÓRIO DOS AUTOS: ÓBICE DO ENUNCIADO Nº 279 DA SÚMULA DO STF. NEGATIVA DE SEGUIMENTO (STF - RE: 1388042 SP, Relator: André Mendonça, Data de Julgamento: 22/08/2023, Data de Publicação: Processo Eletrônico DJe-s/n Divulg 22/08/2023 Public 23/08/2023)¹⁶⁵.

Trata-se de veículo de contribuinte com domicílio em mais de um, incluindo São Paulo, mas licenciamento feito em Mato Grosso do Sul, onde os tributos são recolhidos. Assim, existe um domicílio físico e outro tributário, onde o contribuinte mantém uma empresa, o que gerou uma guerra fiscal entre os dois estados. Na sentença de primeiro grau foi decidido que o tributo deveria ser pago com base no endereço que constasse na Declaração do Imposto de Renda que, no caso, era o da empresa, em Mato Grosso do Sul¹⁶⁶.

O que se apurou, no entanto, é que uma lei estadual paulista (Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008), em seu artigo 4º, § 2º, item 2, afirmava justamente que o tributo deveria ser recolhido, no caso de múltiplas residências e também locais diversos de exercício profissional, considerando o “endereço constante da Declaração de Imposto de Renda”. Assim, o estado de São Paulo não poderia recolher o IPVA de veículo de contribuinte cujo licenciamento havia sido feito em outro estado, onde tem residência física e empresarial, cujo endereço era o que constava na Declaração do Imposto de Renda, de acordo com a sua própria legislação^{167,168}.

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1388042 SP**. Relator: Ministro André Mendonça. Brasília, DJe-s/n, 23 ago. 2023b, p. 1.

¹⁶⁵ *Idem*, p. 1.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 6.

¹⁶⁷ SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. **Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008**. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo, ALESP, 23 dez. 2008, p. 2.

¹⁶⁸ BRASIL, 2023b, *op. cit.*, p. 7.

Dessa forma, não houve, por parte do contribuinte, simulação, fraude ou tentativa de evasão fiscal, mas tão somente o cumprimento da lei. Não cabia, nesse caso, o Recurso Extraordinário impetrado pelo estado de São Paulo, tratando-se de medida recursal manifestamente inadmissível ou improcedente, que prejudicou a celeridade da prestação jurisdicional, devido ao intuito protelatório da parte recorrente. Diante disso, o relator majorou os honorários advocatícios da parte recorrente em 10%, mas não aplicou multa¹⁶⁹.

O IPVA não é o único tributo que provoca disputas entre os estados brasileiros. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) tem sido motivo de acirradas disputas, visto que os estados procuram conceder incentivos fiscais para que mais empresas se instalem em seus territórios. Contudo, a Emenda Constitucional (EC) 132/23 prevê que os estados não poderão mais conceder benefícios fiscais para atrair empresas e aumentar sua arrecadação. Como esses benefícios haviam sido convalidados até 2033, as novas empresas não terão prejuízos, com tributação a mais¹⁷⁰.

No período de transição o novo imposto passará a ser cobrado gradativamente, enquanto o imposto antigo diminui de valor em 20% a cada ano. O novo tributo a ser ainda aprovado é o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), que reúne o ICMS e o Imposto Sobre Serviços (ISS) e será administrado por um Comitê Gestor, formado por representantes dos 26 estados e Distrito Federal. Os estados receberão repasses da União, para reduzir as desigualdades regionais e promover as atividades produtivas, para gerar emprego e renda¹⁷¹.

4.3 Tendências Atuais da Jurisprudência Sobre Tributação Fiscal no Brasil

A realidade do direito tributário brasileiro, em relação à parte de jurisprudência, é que “casos bastante semelhantes, ou até mesmo idênticos, acabam decididos de modos completamente diferentes”, deixando o contribuinte sem poder prever os efeitos fiscais de suas ações, em prejuízo do sistema jurídico e tributário. O CARF tem contribuído para preencher lacunas e atribuir

¹⁶⁹ BRASIL, 2023b, *op. cit.*, p. 10.

¹⁷⁰ BRAZ, Lívia. **Reforma tributária**: fim da cumulatividade e da guerra fiscal entre estados. Brasil 61, 16 jul. 2024, p. 1.

¹⁷¹ *Idem*, p. 1.

sentido aos julgamentos, especialmente em relação ao planejamento tributário, tanto o fisco, como para os contribuintes¹⁷².

Essa ação do CARF tem definido termos como elisão, elusão, evasão, fraude e simulação fiscal, bem como planejamento tributário. No contexto desse primeiro, a elisão fiscal seria um planejamento lícito e os demais seriam ilícitos, por meio de simulação ou de fraude, que ocultam o fato gerador, para não recolher o tributo devido ao Estado. No direito tributário é essencial o conhecimento adequado desses termos, suas diferenças e regras aplicáveis, para dar andamento aos processos de forma adequada e em benefício do cliente, seja pessoa física ou jurídica. Isso é relevante diante da complexidade do sistema tributário brasileiro e suas constantes mudanças legislativas¹⁷³.

O planejamento tributário, dessa forma, se torna vital para que as empresas se mantenham competitivas no mercado, ao minimizar custos e maximizar lucros, de forma lícita. Além da diversidade de tributos, federais, estaduais e municipais, cada um com suas regras específicos, as empresas também precisam enfrentar a divisão de competências entre eles, o que dificulta a atuação em múltiplas jurisdições, com aumento de custos e insegurança jurídica, devido à falta de clareza em várias disposições legais. Frente a esses desafios, as empresas precisam “investir em assessoria jurídica especializada, monitoramento das mudanças na legislação e manter sistemas de *compliance*”, além de elaborar e implementar um planejamento tributário que não seja considerado abusivo¹⁷⁴.

No âmbito do planejamento tributário, no entanto, existem diversas questões a serem discutidas, como as distintas imposições tributárias a contribuintes com capacidade econômica semelhante e a consideração do tributo por certos setores da economia como contribuição não compulsória, o que dificulta os limites entre a legalidade e a ilegalidade. A distinção entre essas duas instâncias somente é feita a partir da análise dos fatos por uma autoridade

¹⁷² ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao céu, nem tanto à terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma análise da recente jurisprudência do CARF. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, 2019, p. 500.

¹⁷³ ALMEIDA, Matheus Alencar; PAZ, John Lennon Cascimiro; MARINHO, Tullio da Silva. Planejamento tributário no Brasil: uma necessidade vital para empresas em meio ao complexo cenário fiscal. **JNT Facit Business and Technology Journal**, v. 1, n. 53, 2024, p. 132.

¹⁷⁴ ALMEIDA; PAZ; MARINHO, 2024, *op. cit.*, p. 130.

competente, que reprovava ou não a redução da carga tributária e que pode estar sujeita ao uso de conceitos imprecisos, não claramente definidos na legislação, que termina por ser contornada na medida em que é utilizada na prática¹⁷⁵.

Diante disso, coloca-se a atual reforma tributária, por meio da EC 132/2023, que promete resolver o problema da competência tributária e a repartição dos tributos recolhidos entre os entes federativos, eliminando ou reduzindo a guerra fiscal existente. Haveria uma competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, que não levaria ao STF, por exemplo, o processo comentado sobre o IPVA ou sobre o ISSQN. Um Comitê Gestor administraria o principal tributo a ser recolhido, o IBS e o repartiria entre os entes federativos, segundo regras únicas e específicas. A crítica, no entanto, é que esse sistema tornaria o Brasil um Estado unitário, em termos de arrecadação de tributos, sem liberdade para estados e municípios, mas com simplificação da jurisprudência¹⁷⁶.

Nesse cenário, o STJ busca definir o conceito de jurisprudência dominante, que pode redefinir a forma como o contribuinte encara suas obrigações fiscais. Trata-se da busca pela uniformidade, para consolidar determinado entendimento nas decisões de um tribunal superior, de forma a fornecer previsibilidade e segurança jurídica às pessoas físicas e às empresas. Com a aplicação da jurisprudência dominante serão evitadas as contradições, haverá reiteração do entendimento ao longo do tempo e sua ampla aceitação em casos similares, trazendo maior eficiência aos processos judiciais na área fiscal. Sua aplicação se dará pela Modulação de Teses, com as decisões adaptadas ao tempo e ao espaço, de maneira equitativa e respeito às expectativas dos contribuintes¹⁷⁷.

Na área do direito tributário, a Modulação de Teses pode promover ajustes em novas interpretações, para não surpreender o contribuinte, como diante da revisão de débitos tributários, restituições de valores pagos a mais e

¹⁷⁵ ROSENBLATT; MOREIRA, 2019, *op. cit.*, p. 500.

¹⁷⁶ SANTOS, Dhiulia de Oliveira. A travessia da tributação até a Emenda Constitucional n. 132/2023. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (coordenadores). **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 22.

¹⁷⁷ DIREITO DIÁRIO. **STJ**: Cinco fatos sobre Jurisprudência Dominante e Modulação. Direito Diário, 27 mar. 2025, p. 1.

planejamento tributário. Todos devem seguir as mesmas regras, o que tornará o ambiente de negócios mais estável. Debates sobre legalidade da cobrança de tributos e aplicação de regras serão mais facilmente resolvidos, assim como a aplicação de sanções, onde efetivamente haveria a diferenciação entre elisão e evasão fiscal, com adequada análise da documentação tributária. Contudo, ainda resta resolver sobre como a jurisprudência dominante seria aplicada a casos antigos e casos novos, para evitar resultados injustos; não aumentar ainda mais a complexidade do sistema tributário; e não contradizer princípios essenciais do direito, como isonomia e segurança¹⁷⁸.

O uso da jurisprudência dominante é especialmente importante quando se considera atual reforma tributária, diante da qual o STJ estima que haverá grande impacto no Poder Judiciário, devido ao aumento dos conflitos fiscais que a ele serão direcionados. No STJ, os litígios tributários representam 13% da distribuição e a reforma poderá incrementar esse valor em 2%, especialmente em relação aos novos tributos, como o IBS, cujos processos tenderão a serem divididos em três, para contemplar União, estados e municípios, elevando a distribuição de assuntos tributários para 16%¹⁷⁹.

As propostas do STJ são a criação de Ações Diretas de Legalidade (ADL) e de Ações Diretas de Ilegalidade (ADIL), para produzir decisões de caráter vinculante, em relação a atos normativos e interpretação, com vista à uniformização. Essas Ações trariam rapidez e concentração da decisão, redução dos desequilíbrios da competição em tutelas de urgência e da carga de processos nas instâncias ordinárias. Por outro lado, poderia trazer eliminação do debate e da maturação das decisões nessas instâncias, do direito dos contribuintes à inafastabilidade da jurisdição, ao contraditório e à ampla defesa, redução do direito dos contribuintes de buscar a tutela de urgência e aumento da sobrecarga de processos para o STJ¹⁸⁰.

Outra proposta é a criação de Juízos Únicos, para reunir os processos relacionados aos entes federativos, impedindo que se dividissem em três partes e teriam uma só decisão (*simultaneus processos*). Contudo, apresenta

¹⁷⁸ DIREITO DIÁRIO, 2025, *op. cit.*, p. 2.

¹⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Portaria STJ/GP n. 458/2024**. Impactos da reforma tributária no Poder Judiciário. Brasília: STJ, 2024, p. 7.

¹⁸⁰ BRASIL, 2024b, *op. cit.*, p. 17.

dificuldades operacionais, como diferença na velocidade de apuração de cada um dos tributos, diferença na interpretação da legislação e das provas, autonomia das representações judiciais da União, estados e municípios e possibilidade de extinção de um dos créditos, que poderia prejudicar um dos entes federativos. Se a competência da execução fiscal for direcionada à Justiça Federal, haverá para essa instância um acúmulo de processos. Isso leva ao Juízo Único, um Tribunal Federal, composto por magistrados federais e estaduais, cuja formação é considerada um desafio intransponível¹⁸¹.

Assim, a reforma tributária também traz dúvidas e incertezas para o Poder Judiciário, sobre como enfrentar a elevação do contencioso judicial e estabelecer novos parâmetros jurisprudenciais que harmonizem as decisões, por meio de um Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, cujas decisões terão caráter vinculante. Essas propostas, no entanto, dependerão da aprovação de leis complementares para serem implementadas e alguma delas são consideradas inviáveis, como já foi mencionado.

¹⁸¹ BRASIL, 2024b, *op. cit.*, p. 19.

5. CONCLUSÃO

A consulta à literatura sobre direito tributário no Brasil e a análise de julgados do CARF, STJ e STF, que envolvem o tema do planejamento tributário e os limites entre elisão e evasão fiscal, mostraram que o tema está longe de ser simples. A complexidade começa pela determinação dos limites entre o direito de tributar, por parte do Estado e o dever das empresas de recolherem os tributos, sem prejudicar os negócios ou ferir direitos fundamentais, como a liberdade de não praticar o fato gerador da forma mais onerosa, no contexto do planejamento tributário.

Pessoas físicas e jurídicas têm a liberdade para organizarem seus empreendimentos da forma que lhes for mais conveniente, menos onerosa, desde que não descumpram a legislação. Nesse ponto encontra-se mais uma dificuldade, que se trata da prática de ações lícitas sobre o fato gerador e que resultem em economia no recolhimento de tributos. Não é aceitável legalmente que haja fraude ou simulação que resulte na redução dos tributos a serem pagos ou na fuga ao seu pagamento. Contudo, os limites entre o lícito e o ilícito pode ser tênue e cabe à Justiça defini-los, o que sobrecarrega o Poder Judiciário, visto ter o Brasil um sistema tributário extremamente complexo.

Foi observado que para eliminar a dúvida entre lícito e ilícito a legislação passou a autorizar expressamente o respeito a alguns princípios constitucionais, como a razoabilidade e a capacidade econômica, que resultou na possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos que façam uso da simulação ou da fraude para reduzir a carga tributária ou se omitir do seu pagamento. Assim, diante da alegação de liberdade constitucional para uso do planejamento tributário na organização dos negócios, as empresas também devem obedecer às regras jurídicas que conferem ao Estado o direito de tributar.

Essas regras conferem aos órgãos de fiscalização tributária poderes para não se aterem somente à forma das provas, como querem as empresas, mas buscar a verdade material, o que de fato ocorreu. Muitos negócios jurídicos apresentam perfeição formal, mas, quando analisados de forma detalhada, constituem simulações e até fraudes, muito bem engendradas, para driblar o

pagamento dos tributos, ou seja, praticar a evasão fiscal. Diante do direito que o Estado tem para tributar, a evasão constitui crime passível de punição.

Esse não seria o caso, no entanto, de empresa que usa o planejamento tributário para reduzir suas despesas e pagar menos tributos, mas sem fugir aos ditames legais. A elisão é admitida na legislação tributária brasileira, mas em muitos momentos é preciso julgar algo muito subjetivo, a intenção ou não de prejudicar o Estado quanto ao recolhimento tributário. Não é crime a empresa escolher se instalar em estado da federação onde os impostos sejam menos onerosos e aí concentrar os seus pagamentos, considerando o endereço da Declaração do Imposto de Renda. Contudo, é crime abrir uma filial sem nenhum tipo de suporte, como endereço separado, quadro de funcionários, contas públicas a pagar, dentre outros, somente como fachada para reduzir os impostos.

As dificuldades em estabelecer esses limites entre elisão e evasão fiscal têm chegado aos órgãos julgadores, como o CARF, STJ e STF e nem sempre apresentam análise ou decisões fáceis. Em muitos casos a intenção de simular ou fraudar o fisco é evidente, dada a ilicitude dos atos praticados, mas em outros casos a única vontade das empresas foi gastar menos e proteger seus patrimônios. No caso de práticas ilícitas, o órgão fiscalizador precisa comprovar o dolo, para que o negócio jurídico possa ser desconsiderado. Mas como se trata de um sistema tributário extremamente complexo, muitas vezes ocorrem divergências de interpretação da lei, o que leva os processos aos órgãos julgadores superiores, sobrecarregando-os.

Os julgados analisados nesse estudo mostraram que as divergências interpretativas entre a primeira instância e os órgãos superiores são mais comuns do que se pensa e podem envolver assuntos simples, nos quais bastaria uma leitura mais criteriosa da lei para encontrar solução razoável. Não se vislumbra, no entanto, melhorias nesse cenário, diante do andamento da reforma tributária. A unificação de impostos poderá gerar inúmeros conflitos entre empresas e fisco, tanto no nível federal, quanto estadual e até que as novas leis sejam bem interpretadas a maior parte dos processos tenderá a seguir para os órgãos julgadores superiores.

O aumento da cobrança de tributos pode tornar ainda mais nebulosos os limites entre a elisão e a evasão fiscal. A unificação de tributos não significa necessariamente simplificação fiscal, visto que sua administração é complexa, passa pelos entes federativos, está fundamentada em termos subjetivos em relação ao fato gerador, como “momento da prestação do serviço”. Assim, no âmbito da incompreensão da legislação pelas empresas, pode proliferar a elisão, ou seja, não ter consciência clara do que seja certo ou errado, mas também pode aumentar a evasão, com aproveitamento das filigranas jurídicas para burlar o fisco.

A reforma tributária, portanto, não traz previsões positivas para nenhuma das partes envolvidas na geração e recolhimento de tributos. As empresas possivelmente serão ainda mais oneradas, o que poderá levar ao uso ilícito do planejamento tributário, resultando na evasão fiscal. Esse resultado prejudicará o Estado, quanto à arrecadação, com impacto nos investimentos de diversos setores essenciais para o desenvolvimento do país. As interpretações conflitantes trarão sobrecarga de processos aos órgãos julgadores, historicamente já abarrotados, tornando a Justiça brasileira ainda mais lenta.

Assim, é extremamente necessária uma legislação tributária que traga segurança jurídica para as empresas, de forma que possam usar o planejamento tributário para gerar menos custos e não para fazer simulações ou praticar fraudes que eliminem o pagamento dos tributos. Uma legislação nesse formato também beneficiaria o Estado, no sentido de conferir efetividade à arrecadação e garantir os investimentos que o país precisa, além de facilitar e simplificar o trabalho do CARF e dos tribunais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AGLIARDI, Débora Dolfini. A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 46, p. 171-198, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1103/16>. Acesso em: 22 maio 2025.

ALBUQUERQUE, Fredy. O dever fundamental de pagar (legalmente) tributos: significado, alcance e análise de precedentes do Carf. **Revista Direito Tributário Atual**, ano 40, v. 51, p. 197-224, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1209/2014>. Acesso em: 10 maio 2025.

ALMEIDA, Débora Cristina. **Quem é o responsável pelo pagamento do ISSQN?** Jus Brasil, 9 ago. 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/quem-e-o-responsavel-pelo-pagamento-do-issqn/2636155504>. Acesso em: 13 jun. 2025.

ALMEIDA, Matheus Alencar; PAZ, John Lennon Cascimiro; MARINHO, Tullio da Silva. Planejamento tributário no Brasil: uma necessidade vital para empresas em meio ao complexo cenário fiscal. **JNT Facit Business and Technology Journal**, v. 1, n. 53, p. 125-135, 2024. Disponível em: <https://revistas.faculdefacit.edu.br/index.php/JNT/article/view/2939/2008>. Acesso em: 15 jun. 2025.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder**. Tradução de Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coordenadora). **Direito tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. P. 61-79.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Rio de Janeiro, D.O.U., 17 jul. 1965. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/legislacao/109199/lei-4502-64>. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Rio de Janeiro, D.O.U., 31 out. 1966.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 31 maio 1966.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, D.O.U., 7 mar. 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 2 jun. 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília: D.O.U., 25 jul. 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212orig.htm. Acesso em: 3 jun. 2025.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Brasília, D.O.U., 21 jun. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048compilado.htm. Acesso em: 3 jun. 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, D.O.U., 11 jan. 2002a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 18 maio 2025.

BRASIL. Presidência da República. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília: D.O.U., 30 ago. 2002b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm. Acesso em: 26 maio 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 31 jul. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº. 375**. Brasília, DJe, ed. 334, 30 mar. 2009. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj-revista-sumulas-2013_33_capSumula375.pdf. Acesso em: 9 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 830683 RJ**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DJe-153, 6 ago. 2012. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/22059373>. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo nº 16561.720070/2017-19**. Órgão Julgador: 3ª Câmara. Relatora: Conselheira Gisele Barra Bossa. Brasília, CARF, 5 nov. 2019, p. 3436-3475. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/2978508026>. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 389.808/PR**. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio Mello. Brasília: STF, 2021a. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF_RE_389808_c04d3.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1750553630&Signature=y8LCIlg908zy%2F73IKjPO2T61dxpo%3D. Acesso em: 12 maio 2025.

BRASIL. Conselho de Administração de Recursos Fiscais. **Processo nº 15586.720754/2013-46**. Órgão Julgador: 1ª Turma. Relator: Não informado. Brasília, CARF, 28 out. 2021b. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1631065714/inteiro-teor-1631065715?origin=serp>. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. 1429023 SC 2013/0422979-1**. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DJe, 17 dez. 2021c. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1344677898/inteiro-teor-1344677919?origin=serp>. Acesso em: 5 jun. 2025.

BRASIL. Conselho de Administração de Recursos Fiscais. **Processo nº 10920007447200847 2402-010.754**. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária. Relator: Não informado. Brasília, CARF, 26 out. 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1674126075/inteiro-teor-1674126079?origin=serp>. Acesso em: 3 jun. 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023**. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, D.O.U., ed. extra, 22 dez. 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14689.htm. Acesso em: 31 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1388042 SP**. Relator: Ministro André Mendonça. Brasília, DJe-s/n, 23 ago. 2023b. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1940114043/inteiro-teor-1940114047>. Acesso em: 14 jun. 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2024a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Portaria STJ/GP n. 458/2024**. Impactos da reforma tributária no Poder Judiciário. Brasília: STJ, 2024b. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/SiteAssets/documentos/noticias/Relatório%20Impactos%20da%20Reforma%20Tributária%20no%20Poder%20Judiciário.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2025.

BRASIL. Conselho de Administração de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário 10660.722414/2015-68 3101-003.988**. Órgão Julgador: 1ª Turma Ordinária. Relatora: Laura Batista Borges. Brasília: CARF, 10 mar. 2025a. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/3206430200/inteiro-teor-3206430218?origin=serp>. Acesso em: 2 jun. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em REsp 1896456 SP 2020/0245182-0**. Órgão Julgador: Segunda Seção. Relator: Ministro Marco Buzzi. Brasília, DJEN, 21 fev. 2025b. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/3083405497/inteiro-teor-3083405504?origin=serp>. Acesso em: 9 jun. 2025.

BRAZ, Lívia. **Reforma tributária: fim da cumulatividade e da guerra fiscal entre estados**. Brasil 61, 16 jul. 2024. Disponível em: <https://brasil61.com/n/reforma-tributaria-fim-da-cumulatividade-e-da-guerra-fiscal-entre-estados-pind244513>. Acesso em: 14 jul. 2024.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação e elusão legislativa da constituição do crédito tributário. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coordenadores). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019.

CARRILLO, Héctor Luiz Borecki. **Sete maneiras de blindar o patrimônio dentro da lei - blindagem patrimonial**. Jus Brasil, 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/7-maneiras-de-blindar-o-patrimonio-dentro-da-lei-blindagem-patrimonial/824164472>. Acesso em: 9 jun. 2025.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 131, p. 1-16, 2016. Disponível em: https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.08.PDF. Acesso em: 22 jun. 2025.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária**. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.

DANDE, João; GODOI, Marciano. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 305-324,

2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2152/1946>. Acesso em: 13 maio 2025.

DIREITO DIÁRIO. STJ: **Cinco fatos sobre Jurisprudência Dominante e Modulação**. Direito Diário, 27 mar. 2025. Disponível em: <https://direitodiario.com.br/stj-5-fatos-sobre-jurisprudencia-dominante-e-modulacao/>. Acesso em: 15 jun. 2025.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito) – da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

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

GULARTE, Charles. **INSS no Simples Nacional: Como funciona o recolhimento e o cálculo**. Contabilizei, 20 maio 2025. Disponível em: [https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/inss-simples-nacional/#:~:text=Quem%20paga%20o%20Simples%20Nacional,\(Empresas%20de%20Pequeno%20Porte\)](https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/inss-simples-nacional/#:~:text=Quem%20paga%20o%20Simples%20Nacional,(Empresas%20de%20Pequeno%20Porte).). Acesso em: 3 jun. 2025.

HALAH, L.I. Os limites e fundamentos das obrigações tributárias acessórias e de terceiros. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 35, p. 317-338, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/147/965>. Acesso em: 10 maio 2025.

HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. Traducción de Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas. Rosario: Nova Tesis, 2004.

LAUTENSCHLÄGER, Milton Flávio de Almeida Camargo. **Abuso do direito**. São Paulo: Atlas, 2007.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no Mercosul e integração**. São Paulo: LTr, 2000.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 21, p. 11-17, 2003. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em: 27 maio 2025.

NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, R.M. Fundamentos do planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 47, p. 614-638, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1185/166>. Acesso em: 15 maio 2025.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEDROSA, Paulo Roberto Ximenes. **Elisão fiscal**. Monografia (Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas) – do Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2009.

PINHEIRO, Monya. Grupo econômico entre empresas: legítima segregação de atividades para o CARF. **Revista Consultor Jurídico**, 20 jan. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jan-20/monya-pinheiro-formacao-grupo-economico-entre-empresas/>. Acesso em: 2 jun. 2025.

POMPERMAIER, Cleide Regina Furlani; DE JESUS, Miquéias Libório. Fortalecimento da administração tributária municipal para mitigar impactos da reforma. **Revista Consultor Jurídico**, 28 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-28/fortalecimento-da-administracao-tributaria-municipal-para-mitigar-impactos-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 13 jun. 2025.

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

ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao céu, nem tanto à terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma análise da recente jurisprudência do CARF. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, p. 499-522, 2019. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1458/615>. Acesso em: 15 jun. 2025.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. **Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008**. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo, ALESP, 23 dez. 2008. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html>. Acesso em: 14 jun. 2025.

SANTOS, Quêren Hapuque dos Santos Dimas. **A influência do planejamento tributário na obtenção de incentivos fiscais**: um estudo sobre as empresas de energia solar na Bahia. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – da Universidade do Estado da Bahia, Camaçari, 2024.

SANTOS, Dhiulia de Oliveira. A travessia da tributação até a Emenda Constitucional n. 132/2023. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. (coordenadores). **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Max Limonad, 2024. P. 15-24.

SANTOS, Raquel do Amaral. Planejamento tributário no Brasil: entre a legalidade e a insegurança jurídica. **Revista Foco**, v. 18, n. 1, p. 1-25, 2025. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/7432/5319>. Acesso em: 23 jun. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **Grandes questões atuais do direito tributário**. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007. P. 241-271.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo. **Planejamento tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 232, p. 103-115, 2015. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/07/o-refis-da-lei-n-99642000.pdf>. Acesso em: 26 maio 2025.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. **Dívida ativa tributária e o alcance de bens de terceiros pelo fisco**. Revista Consultor Jurídico, 9 fev. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-fev-09/divida-ativa-tributaria-e-o-alcance-de-bens-de-terceiros-pelo-fisco/>. Acesso em: 5 jun. 2025.

SILVA, Guilherme Pedrozo. **Tributário: teoria, prática, peças e questões**. 9. ed., rev., atual. e ampl. Salvador: Jus Podivm, 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição**. Volume V. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TRIDIMAS, P. Takis. Abuse of right in EU law: some reflections with particular reference to financial law. In: DE LA FERIA, Rita; VOGENAUER, Stefan. **Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?** Oxford: Hart Law Books, 2011. P. 169-192.

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