

Relatório do Software Anti-plágio CopySpider

Para mais detalhes sobre o CopySpider, acesse: <https://copyspider.com.br>

Instruções

Este relatório apresenta na próxima página uma tabela na qual cada linha associa o conteúdo do arquivo de entrada com um documento encontrado na internet (para "Busca em arquivos da internet") ou do arquivo de entrada com outro arquivo em seu computador (para "Pesquisa em arquivos locais"). A quantidade de termos comuns representa um fator utilizado no cálculo de similaridade dos arquivos sendo comparados. Quanto maior a quantidade de termos comuns, combinada com o agrupamento desses termos, maior a similaridade entre os arquivos. É importante destacar que a classificação da semelhança como Alta, Moderada e Baixa não representa um "índice de plágio". Por exemplo, documentos que citam de forma direta (transcrição) outros documentos, podem ter uma similaridade Alta e ainda assim não podem ser caracterizados como plágio. Há sempre a necessidade do avaliador fazer uma análise para decidir se as semelhanças encontradas caracterizam ou não o problema de plágio ou mesmo de erro de formatação ou adequação às normas de referências bibliográficas. Para cada par de arquivos, apresenta-se uma comparação dos termos semelhantes, os quais aparecem em vermelho.

Veja também:

[Analisando o resultado do CopySpider](#)

[Qual o significado da similaridade encontrada e quando é considerado plágio?](#)



Versão do CopySpider: 3.2

Relatório gerado por: mvspacheco2001@gmail.com

Análise no modo: Web/Normal (100.0%) em 14:54

Idioma da busca: Português

Arquivos	Termos comuns	Semelhança	Agrupamento
TCC - MARCOS PACHECO.pdf	860	Moderada	Alto
X cafe.economia.gov.br/noticias/2019/arquivos-e-imagens/visao-geral-da-atividade-fiscal-2019-2020-2021-2022-2023-2024-2025-2026-2027-2028-2029-2030-2031-2032-2033-2034-2035-2036-2037-2038-2039-2040-2041-2042-2043-2044-2045-2046-2047-2048-2049-2050-2051-2052-2053-2054-2055-2056-2057-2058-2059-2060-2061-2062-2063-2064-2065-2066-2067-2068-2069-2070-2071-2072-2073-2074-2075-2076-2077-2078-2079-2080-2081-2082-2083-2084-2085-2086-2087-2088-2089-2090-2091-2092-2093-2094-2095-2096-2097-2098-2099-2100-2101-2102-2103-2104-2105-2106-2107-2108-2109-2110-2111-2112-2113-2114-2115-2116-2117-2118-2119-2120-2121-2122-2123-2124-2125-2126-2127-2128-2129-2130-2131-2132-2133-2134-2135-2136-2137-2138-2139-2140-2141-2142-2143-2144-2145-2146-2147-2148-2149-2150-2151-2152-2153-2154-2155-2156-2157-2158-2159-2160-2161-2162-2163-2164-2165-2166-2167-2168-2169-2170-2171-2172-2173-2174-2175-2176-2177-2178-2179-2180-2181-2182-2183-2184-2185-2186-2187-2188-2189-2190-2191-2192-2193-2194-2195-2196-2197-2198-2199-2200-2201-2202-2203-2204-2205-2206-2207-2208-2209-2210-2211-2212-2213-2214-2215-2216-2217-2218-2219-2220-2221-2222-2223-2224-2225-2226-2227-2228-2229-2230-2231-2232-2233-2234-2235-2236-2237-2238-2239-2240-2241-2242-2243-2244-2245-2246-2247-2248-2249-2250-2251-2252-2253-2254-2255-2256-2257-2258-2259-2260-2261-2262-2263-2264-2265-2266-2267-2268-2269-2270-2271-2272-2273-2274-2275-2276-2277-2278-2279-2280-2281-2282-2283-2284-2285-2286-2287-2288-2289-2290-2291-2292-2293-2294-2295-2296-2297-2298-2299-2300-2301-2302-2303-2304-2305-2306-2307-2308-2309-2310-2311-2312-2313-2314-2315-2316-2317-2318-2319-2320-2321-2322-2323-2324-2325-2326-2327-2328-2329-2330-2331-2332-2333-2334-2335-2336-2337-2338-2339-2340-2341-2342-2343-2344-2345-2346-2347-2348-2349-2350-2351-2352-2353-2354-2355-2356-2357-2358-2359-2360-2361-2362-2363-2364-2365-2366-2367-2368-2369-2370-2371-2372-2373-2374-2375-2376-2377-2378-2379-2380-2381-2382-2383-2384-2385-2386-2387-2388-2389-2390-2391-2392-2393-2394-2395-2396-2397-2398-2399-2400-2401-2402-2403-2404-2405-2406-2407-2408-2409-2410-2411-2412-2413-2414-2415-2416-2417-2418-2419-2420-2421-2422-2423-2424-2425-2426-2427-2428-2429-2430-2431-2432-2433-2434-2435-2436-2437-2438-2439-2440-2441-2442-2443-2444-2445-2446-2447-2448-2449-2450-2451-2452-2453-2454-2455-2456-2457-2458-2459-2460-2461-2462-2463-2464-2465-2466-2467-2468-2469-2470-2471-2472-2473-2474-2475-2476-2477-2478-2479-2480-2481-2482-2483-2484-2485-2486-2487-2488-2489-2490-2491-2492-2493-2494-2495-2496-2497-2498-2499-2500-2501-2502-2503-2504-2505-2506-2507-2508-2509-2510-2511-2512-2513-2514-2515-2516-2517-2518-2519-2520-2521-2522-2523-2524-2525-2526-2527-2528-2529-2530-2531-2532-2533-2534-2535-2536-2537-2538-2539-2540-2541-2542-2543-2544-2545-2546-2547-2548-2549-2550-2551-2552-2553-2554-2555-2556-2557-2558-2559-2560-2561-2562-2563-2564-2565-2566-2567-2568-2569-2570-2571-2572-2573-2574-2575-2576-2577-2578-2579-2580-2581-2582-2583-2584-2585-2586-2587-2588-2589-2590-2591-2592-2593-2594-2595-2596-2597-2598-2599-2600-2601-2602-2603-2604-2605-2606-2607-2608-2609-2610-2611-2612-2613-2614-2615-2616-2617-2618-2619-2620-2621-2622-2623-2624-2625-2626-2627-2628-2629-2630-2631-2632-2633-2634-2635-2636-2637-2638-2639-2640-2641-2642-2643-2644-2645-2646-2647-2648-2649-2650-2651-2652-2653-2654-2655-2656-2657-2658-2659-2660-2661-2662-2663-2664-2665-2666-2667-2668-2669-2670-2671-2672-2673-2674-2675-2676-2677-2678-2679-2680-2681-2682-2683-2684-2685-2686-2687-2688-2689-2690-2691-2692-2693-2694-2695-2696-2697-2698-2699-2700-2701-2702-2703-2704-2705-2706-2707-2708-2709-2710-2711-2712-2713-2714-2715-2716-2717-2718-2719-2720-2721-2722-2723-2724-2725-2726-2727-2728-2729-2730-2731-2732-2733-2734-2735-2736-2737-2738-2739-2740-2741-2742-2743-2744-2745-2746-2747-2748-2749-2750-2751-2752-2753-2754-2755-2756-2757-2758-2759-2760-2761-2762-2763-2764-2765-2766-2767-2768-2769-2770-2771-2772-2773-2774-2775-2776-2777-2778-2779-2780-2781-2782-2783-2784-2785-2786-2787-2788-2789-2790-2791-2792-2793-2794-2795-2796-2797-2798-2799-2800-2801-2802-2803-2804-2805-2806-2807-2808-2809-2810-2811-2812-2813-2814-2815-2816-2817-2818-2819-2820-2821-2822-2823-2824-2825-2826-2827-2828-2829-2830-2831-2832-2833-2834-2835-2836-2837-2838-2839-2840-2841-2842-2843-2844-2845-2846-2847-2848-2849-2850-2851-2852-2853-2854-2855-2856-2857-2858-2859-2860-2861-2862-2863-2864-2865-2866-2867-2868-2869-2870-2871-2872-2873-2874-2875-2876-2877-2878-2879-2880-2881-2882-2883-2884-2885-2886-2887-2888-2889-2890-2891-2892-2893-2894-2895-2896-2897-2898-2899-2900-2901-2902-2903-2904-2905-2906-2907-2908-2909-2910-2911-2912-2913-2914-2915-2916-2917-2918-2919-2920-2921-2922-2923-2924-2925-2926-2927-2928-2929-2930-2931-2932-2933-2934-2935-2936-2937-2938-2939-2940-2941-2942-2943-2944-2945-2946-2947-2948-2949-2950-2951-2952-2953-2954-2955-2956-2957-2958-2959-2960-2961-2962-2963-2964-2965-2966-2967-2968-2969-2970-2971-2972-2973-2974-2975-2976-2977-2978-2979-2980-2981-2982-2983-2984-2985-2986-2987-2988-2989-2990-2991-2992-2993-2994-2995-2996-2997-2998-2999-3000-3001-3002-3003-3004-3005-3006-3007-3008-3009-3010-3011-3012-3013-3014-3015-3016-3017-3018-3019-3020-3021-3022-3023-3024-3025-3026-3027-3028-3029-3030-3031-3032-3033-3034-3035-3036-3037-3038-3039-3040-3041-3042-3043-3044-3045-3046-3047-3048-3049-3050-3051-3052-3053-3054-3055-3056-3057-3058-3059-3060-3061-3062-3063-3064-3065-3066-3067-3068-3069-3070-3071-3072-3073-3074-3075-3076-3077-3078-3079-3080-3081-3082-3083-3084-3085-3086-3087-3088-3089-3090-3091-3092-3093-3094-3095-3096-3097-3098-3099-3100-3101-3102-3103-3104-3105-3106-3107-3108-3109-3110-3111-3112-3113-3114-3115-3116-3117-3118-3119-3120-3121-3122-3123-3124-3125-3126-3127-3128-3129-3130-3131-3132-3133-3134-3135-3136-3137-3138-3139-3140-3141-3142-3143-3144-3145-3146-3147-3148-3149-3150-3151-3152-3153-3154-3155-3156-3157-3158-3159-3160-3161-3162-3163-3164-3165-3166-3167-3168-3169-3170-3171-3172-3173-3174-3175-3176-3177-3178-3179-3180-3181-3182-3183-3184-3185-3186-3187-3188-3189-3190-3191-3192-3193-3194-3195-3196-3197-3198-3199-3200-3201-3202-3203-3204-3205-3206-3207-3208-3209-3210-3211-3212-3213-3214-3215-3216-3217-3218-3219-3220-3221-3222-3223-3224-3225-3226-3227-3228-3229-3230-3231-3232-3233-3234-3235-3236-3237-3238-3239-3240-3241-3242-3243-3244-3245-3246-3247-3248-3249-3250-3251-3252-3253-3254-3255-3256-3257-3258-3259-3260-3261-3262-3263-3264-3265-3266-3267-3268-3269-3270-3271-3272-3273-3274-3275-3276-3277-3278-3279-3280-3281-3282-3283-3284-3285-3286-3287-3288-3289-3290-3291-3292-3293-3294-3295-3296-3297-3298-3299-3300-3301-3302-3303-3304-3305-3306-3307-3308-3309-3310-3311-3312-3313-3314-3315-3316-3317-3318-3319-3320-3321-3322-3323-3324-3325-3326-3327-3328-3329-3330-3331-3332-3333-3334-3335-3336-3337-3338-3339-3340-3341-3342-3343-3344-3345-3346-3347-3348-3349-3350-3351-3352-3353-3354-3355-3356-3357-3358-3359-3360-3361-3362-3363-3364-3365-3366-3367-3368-3369-3370-3371-3372-3373-3374-3375-3376-3377-3378-3379-3380-3381-3382-3383-3384-3385-3386-3387-3388-3389-3390-3391-3392-3393-3394-3395-3396-3397-3398-3399-3400-3401-3402-3403-3404-3405-3406-3407-3408-3409-3410-3411-3412-3413-3414-3415-3416-3417-3418-3419-3420-3421-3422-3423-3424-3425-3426-3427-3428-3429-3430-3431-3432-3433-3434-3435-3436-3437-3438-3439-3440-3441-3442-3443-3444-3445-3446-3447-3448-3449-3450-3451-3452-3453-3454-3455-3456-3457-3458-3459-3460-3461-3462-3463-3464-3465-3466-3467-3468-3469-3470-3471-3472-3473-3474-3475-3476-3477-3478-3479-3480-3481-3482-3483-3484-3485-3486-3487-3488-3489-3490-3491-3492-3493-3494-3495-3496-3497-3498-3499-3500-3501-3502-3503-3504-3505-3506-3507-3508-3509-3510-3511-3512-3513-3514-3515-3516-3517-3518-3519-3520-3521-3522-3523-3524-3525-3526-3527-3528-3529-3530-3531-3532-3533-3534-3535-3536-3537-3538-3539-3540-3541-3542-3543-3544-3545-3546-3547-3548-3549-3550-3551-3552-3553-3554-3555-3556-3557-3558-3559-3560-3561-3562-3563-3564-3565-3566-3567-3568-3569-3570-3571-3572-3573-3574-3575-3576-3577-3578-3579-3580-3581-3582-3583-3584-3585-3586-3587-3588-3589-3590-3591-3592-3593-3594-3595-3596-3597-3598-3599-3600-3601-3602-3603-3604-3605-3606-3607-3608-3609-3610-3611-3612-3613-3614-3615-3616-3617-3618-3619-3620-3621-3622-3623-3624-3625-3626-3627-3628-3629-3630-3631-3632-3633-3634-3635-3636-3637-3638-3639-3640-3641-3642-3643-3644-3645-3646-3647-3648-3649-3650-3651-3652-3653-3654-3655-3656-3657-3658-3659-3660-3661-3662-3663-3664-3665-3666-3667-3668-3669-3670-3671-3672-3673-3674-3675-3676-3677-3678-3679-3680-3681-3682-3683-3684-3685-3686-3687-3688-3689-3690-3691-3692-3693-3694-3695-3696-3697-3698-3699-3700-3701-3702-3703-3704-3705-3706-3707-3708-3709-3710-3711-3712-3713-3714-3715-3716-3717-3718-3719-3720-3721-3722-3723-3724-3725-3726-3727-3728-3729-3730-3731-3732-3733-3734-3735-3736-3737-3738-3739-3740-3741-3742-3743-3744-3745-3746-3747-3748-3749-3750-3751-3752-3753-3754-3755-3756-3757-3758-3759-3760-3761-3762-3763-3764-3765-3766-3767-3768-3769-3770-3771-3772-3773-3774-3775-3776-3777-3778-3779-3780-3781-3782-3783-3784-3785-3786-3787-3788-3789-3790-3791-3792-3793-3794-3795-3796-3797-3798-3799-3800-3801-3802-3803-3804-3805-3806-3807-3808-3809-3810-3811-3812-3813-3814-3815-3816-3817-3818-3819-3820-3821-3822-3823-3824-3825-3826-3827-3828-3829-3830-3831-3832-3833-3834-3835-3836-3837-3838-3839-3840-3841-3842-3843-3844-3845-3846-3847-3848-3849-3850-3851-3852-3853-3854-3855-3856-3857-3858-3859-3860-3861-3862-3863-3864-3865-3866-3867-3868-3869-3870-3871-3872-3873-3874-3875-3876-3877-3878-3879-3880-3881-3882-3883-3884-3885-3886-3887-3888-3889-3890-3891-3892-3893-3894-3895-3896-3897-3898-3899-3900-3901-3902-3903-3904-3905-3906-3907-3908-3909-3910-3911-3912-3913-3914-3915-3916-3917-3918-3919-3920-3921-3922-3923-3924-3925-3926-3927-3928-3929-3930-3931-3932-3933-3934-3935-3936-3937-3938-3939-3940-3941-3942-3943-3944-3945-3946-3947-3948-3949-3950-3951-3952-3953-3954-3955-3956-3957-3958-3959-3960-3961-3962-3963-3964-3965-3966-3967-3968-3969-3970-3971-3972-3973-3974-3975-3976-3977-3978-3979-3980-3981-3982-3983-3984-3985-3986-3987-3988-3989-3990-3991-3992-3993-3994-3995-3996-3997-3998-3999-4000-4001-4002-4003-4004-4005-4006-4007-4008-4009-4010-4011-4012-4013-4014-4015-4016-4017-4018-4019-4020-4021-4022-4023-4024-4025-4026-4027-4028-4029-4030-4031-4032-4033-4034-4035-4036-4037-4038-4039-4040-4041-4042-4043-4044-4045-4046-4047-4048-4049-4050-4051-4052-4053-4054-4055-4056-4057-4058-4059-4060-4061-4062-4063-4064-4065-4066-4067-4068-4069-4070-4071-4072-4073-4074-4075-4076-4077-4078-4079-4080-4081-4082-4083-4084-4085-4086-4087-4088-4089-4090-4091-4092-4093-4094-4095-4096-4097-4098-4099-4100-4101-4102-4103-4104-4105-4106-4107-4108-4109-4110-4111-4112-4113-4114-4115-4116-4117-4118-4119-4120-4121-4122-4123-4124-4125-4126-4127-4128-4129-4130-4131-4132-4133-4134-4135-4136-4137-4138-4139-4140-4141-4142-4143-4144-4145-4146-4147-4148-4149-4150-4151-4152-4153-4154-4155-4156-4157-4158-4159-4160-4161-4162-4163-4164-4165-4166-4167-4168-4169-4170-4171-4172-4173-4174-4175-4176-4177-4178-4179-4180-4181-4182-4183-4184-4185-4186-4187-4188-4189-4190-4191-4192-4193-4194-4195-4196-4197-4198-4199-4200-4201-4202-4203-4204-4205-4206-4207-4208-4209-4210-4211-4212-4213-4214-4215-4216-4217-4218-4219-4220-4221-4222-4223-4224-4225-4226-4227-4228-4229-4230-4231-4232-4233-4234-4235-4236-4237-4238-4239-4240-4241-4242-4243-4244-4245-4246-4247-4248-4249-4250-4251-4252-4253-4254-4255-4256-4257-4258-4259-4260-4261-4262-4263-4264-4265-4266-4267-4268-4269-4270-4271-4272-4273-4274-4275-4276-4277-4278-4279-4280-4281-4282-4283-4284-4285-4286-4287-4288-4289-4290-4291-4292-4293-4294-4295-4296-4297-4298-4299-4300-4301-4302-4303-4304-4305-4306-4307-4308-4309-4310-4311-4312-4313-4314-4315-4316-4317-4318-4319-4320-4321-4322-4323-4324-4325-4326-4327-4328-4329-4330-4331-4332-4333-4334-4335-4336-4337-4338-4339-4340-4341-4342-4343-4344-4345-4346-4347-4348-4349-4350-4351-4352-4353-4354-4355-4356-4357-4358-4359-4360-4361-4362-4363-4364-4365-4366-4367-4368-4369-4370-4371-4372-4373-4374-4375-4376-4377-4378-4379-4380-4381-4382-4383-4384-4385-4386-4387-4388-438			

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à **Universidade Católica do Salvador**, como requisito parcial **para a obtenção** do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA

2025

2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ___ de ____ de ____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO. 2.1 CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1 Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos entre a elisão fiscal e a evasão fiscal no contexto do planejamento tributário, à luz da legislação brasileira e da jurisprudência dominante. A distinção entre tais condutas se mostra essencial tanto para garantir a segurança jurídica dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação fiscal e a proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica do planejamento tributário, a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, a aplicação da norma geral antielisiva e a relevância dos conceitos de propósito comercial e substrato econômico. Constatou-se que, embora o planejamento tributário seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a substância sobre a forma, especialmente quando há indícios

de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo está em equilibrar a autonomia privada com a justiça fiscal, **por meio de uma** legislação clara, interpretações coerentes **e atuação estatal** proporcional.

Palavras-Chave: **Planejamento tributário**. **Elisão** fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária**.

ABSTRACT

This study **aims to analyze the legal** boundaries between **tax avoidance and** tax evasion within **the context of** tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of **the concepts of** business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize **substance over form**, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1.2? INTRODUÇÃO

5

No Brasil, o sistema tributário é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas federal, estadual e municipal. **Além disso, as** constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo **das empresas um** grande esforço para manterem-se **em conformidade com as exigências legais**. A papelada envolvida na apuração e no **pagamento de tributos**, junto a instabilidade normativa, **contribui para o aumento da** insegurança jurídica que hoje vive **o Direito Tributário brasileiro**.

Diante desse cenário, é natural que os contribuintes ? especialmente **as pessoas jurídicas ?** busquem alternativas **para reduzir a carga tributária**, valendo-se de estratégias lícitas **de organização dos** seus negócios.

Nesse contexto, o planejamento tributário surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando **às empresas que** se estruturam **de forma a** possuir uma **carga tributária menor**, dentro **dos limites da legalidade**. Contudo, a linha que

separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa discussão na doutrina e na jurisprudência.

A questão que se impõe é: até que ponto o contribuinte pode utilizar estruturas e negócios jurídicos para reduzir sua carga tributária sem incorrer em fraude ou simulação? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo exercício da liberdade no planejamento empresarial e o abuso da forma que caracteriza a evasão fiscal. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, mas também no campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como a imposição de multas, autuações fiscais e até mesmo responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante do papel do planejamento tributário no cenário contemporâneo. Em um mercado cada vez mais competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação.

No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis,

6 como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: a necessidade de analisar juridicamente os limites do planejamento tributário, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém no campo da licitude e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental tanto para o contribuinte, que busca a segurança jurídica em seus atos e decisões fiscais, quanto para o Fisco, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários do planejamento tributário no Brasil, bem como as fronteiras conceituais e práticas entre elisão e evasão fiscal, com apoio na jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal, com vistas a oferecer uma análise crítica do atual cenário do ordenamento jurídico brasileiro frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Conforme elucidado por Kagan (2023), o planejamento tributário é a análise

de situações financeiras visando organizar os elementos da empresa de forma a minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca que o planejamento tributário vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização das obrigações fiscais ao longo do tempo, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), o conceito de planejamento tributário envolve a capacidade do contribuinte de organizar suas finanças com o objetivo de minimizar a carga tributária, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como o

7
caso do contribuinte que descobre tardiamente a exigência de manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica do planejamento tributário depende do princípio de que os contribuintes têm o direito de organizar seus negócios de forma a minimizar sua carga tributária, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce o conceito do planejamento tributário, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele no qual a carga tributária recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países como o Brasil, onde, em 2024, a carga tributária alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances do planejamento tributário exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias de planejamento tributário para determinar se elas estão de acordo com a intenção da lei ou exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é um dos principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações.

Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado ao pagamento de tributos, enquanto até 34% dos lucros vão para o estado. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A complexidade das operações de planejamento tributário traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se a discussão sobre o substrato econômico, ou propósito negocial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8

Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio do direito tributário americano. De acordo com esse princípio, não basta que o negócio jurídico esteja em conformidade com a legislação tributária, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia de tributos. Ou seja, deve existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento pelo fisco.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que o propósito negocial não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade de redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e desconsiderados pelo Fisco.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que a ausência de uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco como fundamento para desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola o princípio da legalidade, e compromete a segurança jurídica e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do parágrafo único do art. 116 do CTN, o CARF já exigia que os planejamentos

possuísem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica.

Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas **passou a ser um** dos principais elementos para **a desconsideração de planejamentos tributários**.

Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, **ausência de um** risco real na operação ou **uma relação de dependência entre as partes** envolvidas são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A ausência de critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça **que a análise da** validade do planejamento continua sendo casuística. Assim, é nítido que **o substrato econômico** consolida-se, na prática, **como um elemento relevante para a análise do planejamento tributário e** sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

?

Dentro **do direito brasileiro uma norma que** impõe limites **ao planejamento tributário deve levar em consideração o princípio da livre iniciativa. O estado não pode** exigir **que o contribuinte** escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que **a estrutura dos** negócios seja a **mais eficiente possível** (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e **se vale de** estruturas sofisticadas **de planejamento tributário, como é o caso da** técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. **Um modelo de planejamento tributário internacional** amplamente utilizado por **empresas de tecnologia** como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com elevada carga tributária para outras com tributação reduzida ou inexistente, **por meio de** estratégias de **profit shifting. No caso da** Google, a estrutura foi iniciada **com a criação de uma subsidiária** na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por **um contrato de** cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos **no desenvolvimento de** novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

10

residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se **de regras de** dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos limites **do planejamento tributário**. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas

jurídicas formalmente válidas, surgem **questionamentos quanto à sua compatibilidade com o princípio do abuso do direito**. No contexto brasileiro, **a distinção entre o planejamento lícito e o abuso** é balizada, principalmente, por dispositivos como **o art. 116 do Código Tributário Nacional**.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a sua carga tributária, **de acordo com Moura (2009), a teoria do abuso do direito** surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, **nesse contexto, a imposição de sanções**, como a negação do direito ou a simples indenização **pelos danos causados**. No entanto, **há aqueles que divergem** sobre a aplicabilidade do **abuso do direito, para estes a teoria do abuso do direito não afeta o princípio da legalidade tributária, já que não ocorre a criação de uma nova obrigação tributária, mas uma correção na conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico**.

Assim, observa-se que apesar **da autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal**, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

No ordenamento jurídico brasileiro, algumas práticas ganham destaque quando **o objetivo é driblar o pagamento do tributo** ao fisco, tais são **a elisão e evasão fiscal**. Não existe consenso doutrinário **quando se trata** dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. **De acordo com Rangel e Figueiredo Junior (2022), a elisão fiscal é** caracterizada pela realização de atos lícitos, praticados **antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de obter uma economia** legítima de tributos. Trata-se, portanto, de um mecanismo **de planejamento tributário que se vale** da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se **de duas formas** principais: **a primeira ocorre** quando **a própria legislação prevê a redução da carga tributária,**

11
sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre da existência de lacunas normativas, permitindo **ao contribuinte, com base no princípio da legalidade negativa e na livre iniciativa,** evitar o tributo sem contrariar expressamente **o ordenamento jurídico, uma vez que não há imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa**.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas **sua relação com a evasão fiscal não é** facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), **não há um consenso sobre o que justifica a complexidade do sistema tributário brasileiro,** mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para **interpretação das normas,**

no aumento das dúvidas quanto à correta aplicação das leis tributárias e nas frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a elevada carga tributária e a percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, a análise da complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação entre a elisão fiscal legítima e a evasão fiscal ilícita representa um ponto crucial no direito tributário, exigindo uma análise meticulosa para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos dentro de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é o conjunto de atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira a evitar a submissão a uma carga tributária excessiva ou desfavorável, sem violar o ordenamento jurídico.

Com base na literatura sobre elisão e evasão fiscal, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional de tributação. De acordo com Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto a elisão fiscal são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando a relação entre o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

12 uma espécie de jogo entre o contribuinte e a capacidade de fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas para reduzir a carga tributária sem alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre a elisão fiscal também aborda os princípios fundamentais do planejamento tributário, destacando os três principais métodos de elisão dentro de um sistema de imposto sobre a renda. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, o que é particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas de forma distinta pelo sistema tributário, como é o caso dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), a elisão fiscal é frequentemente associada ao comportamento do contribuinte que busca reduzir ou eliminar legalmente a carga

tributária. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores utiliza o termo ?evasão? para se referir à conduta ilícita de se furtao pagamento de tributos, enquanto reserva-se o termo ?elisão? para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto em sentido amplo ? abarcando qualquer tipo de escape ao tributo, lícito ou não ? quanto em sentido estrito, no qual se referem especificamente à violação do dever jurídico de pagar tributos, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, o planejamento tributário é muitas vezes compreendido como uma forma legítima de elisão fiscal.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula a prática da elisão fiscal por meio de ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem a diminuição da carga tributária sem infringir a legislação vigente.

Um exemplo emblemático dessa prática é o caso do bombom ?Sonho de Valsa?. A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. Com isso, o produto deixou de ser classificado como ?bombom de chocolate? ? sujeito à alíquota de 5% de IPI ? para ser enquadrado como ?produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos?, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como ?wafer recheado?, representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante é o da reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição e a consequente mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão de acordo com o conceito de elisão fiscal defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir ou evitar a incidência tributária, ainda que tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam o crime de evasão fiscal, de acordo com a Lei nº 8.137/90:

?Art. 1º Constitui crime **contra a ordem tributária** suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação **de qualquer natureza**, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa **a venda de mercadoria ou prestação de serviço**, efetivamente realizada, ou fornecê-la **em desacordo com a legislação**. [...]

Art. 2º Constitui crime **da mesma natureza**:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, **total ou parcialmente, de pagamento de tributo**;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, **na qualidade de sujeito passivo** de obrigação e que deveria recolher **aos cofres públicos**; III - exigir, pagar ou receber, **para si ou para o contribuinte** beneficiário, qualquer

14

percentagem **sobre a parcela** dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição **como incentivo fiscal**;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar **em desacordo com o** estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por **órgão ou entidade** de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita **ao sujeito passivo da obrigação tributária** possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à **Fazenda Pública**.

Pena - detenção, **de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos**, e multa?

É possível observar **a partir da** mera leitura dos artigos que a fraude **se apresenta como** essência vital **para a configuração** da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado **como meio de** economia ilícita do tributo, exige o dolo **por parte do contribuinte ou** responsável tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades **de evasão fiscal**: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, **conforme o artigo 71** é caracterizada por ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam **o conhecimento da** autoridade fazendária **sobre o fato gerador**. A fraude é descrita **no artigo 72**, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir **a ocorrência do fato gerador ou** modificar características para reduzir

o imposto devido. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois ou mais agentes **com o objetivo de fraudar o sistema tributário**. A **lavagem de dinheiro**, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao intuito de dissimular valores derivados **de infrações penais**, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo **de evasão fiscal**, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva **pode ser compreendida como uma** categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas **com o objetivo de** reduzir ou evitar tributos, variando conforme o elemento subjetivo do agente, **os meios utilizados** e a finalidade pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) **destaca que a simples divergência entre a realidade e o conteúdo da declaração não caracteriza o crime**, sendo necessário o dolo específico na omissão. **Além disso, a falsidade deve estar ligada à forma da declaração, e não aos seus efeitos jurídicos ? por exemplo, mentir sobre o produto vendido** configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, **ainda que o tributo** venha a ser devido posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a evasão fiscal** causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre **os tributos que** deveria pagar. Geralmente, esse agente é **uma pessoa física** responsável pela gestão **da pessoa jurídica**, como diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos **fiscais**. **No caso do imposto de renda, o** responsável é o titular **dos bens ou** seu procurador.

Há diversas condutas **que podem ser** praticadas **pelo contribuinte que**, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente **o intuito de mascarar a ocorrência do fato gerador**. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum **é a empresa que** declara no seu contrato social estar sediada em um município **em que a alíquota do ISS** é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. **Nesse caso, a** autoridade fiscal está autorizada a desconsiderar **a forma jurídica** adotada pela empresa, encontrar o verdadeiro local **da atividade empresarial** e proceder **ao lançamento tributário** que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é a emissão de notas fiscais frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, **com o fim de** gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica **a contratação de cooperativas como forma de** mascarar vínculos empregatícios. **Nesse caso, a empresa tomadora** dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, **uma**

relação de emprego. Assim, o empregador evita o pagamento de contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos para o cidadão sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas, 16

sempre poderá tentar diminuir seus encargos com o fisco, de forma que possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro aos cofres públicos. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, como no caso do Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da

integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). **Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?**

A análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN evidencia um debate dentro do **Direito Tributário**, especialmente **quanto à sua aplicação e os limites constitucionais**. De acordo com Calmon (2006), no **Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição**. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, **que, de acordo com o autor**, funcionam como presunções juris tantum e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional **no momento da sua aplicação**. Ao **tratar de casos de simulação relativa**, o **parágrafo único estabelece que o ônus da prova** recai sobre o Estado, garantindo **que a presunção de legitimidade do ato administrativo** não dispense a devida motivação. Este **ponto de vista** destaca que **sistema tributário brasileiro** prioriza **a segurança jurídica e a certeza do direito**, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócios jurídicos **para fins tributários**, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre **combate à evasão fiscal e respeito aos direitos fundamentais** (Calmon, 2006).

A **desconsideração dos atos jurídicos prevista em lei** aplica-se unicamente às **situações em que o contribuinte age com o propósito de ocultar o fato gerador, por meio da dissimulação ?** ou seja, **da realização de um negócio jurídico** com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. **Esse tipo de conduta** diferencia-se do planejamento legítimo, **como no caso em que um empresário escolhe o leasing no lugar da compra e venda** apenas por motivos fiscais, **sem que haja** qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece **que a norma autorizadora da desconsideração dos atos jurídicos** exige, **para sua aplicação, a existência de um fato gerador** definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, **ainda que de forma dissimulada**. **Segundo o autor, não é possível** haver exigência tributária sem previsão legal ou fora **das hipóteses previstas em lei**, nem se pode criar um novo **fato gerador por**

meio de interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a
18
dissimulação que encobre a realidade dos fatos, **permitindo que a tributação** incida
sobre o que de fato ocorreu, sempre respeitando **os princípios da legalidade e da**
tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O **Supremo Tribunal Federal** tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre **elisão fiscal e evasão fiscal**, **especialmente no que se refere à interpretação do parágrafo único do artigo 116** do Código Tributário Nacional. No julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446** o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade **do dispositivo legal que autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos** realizados com a finalidade de **dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**.

A ação foi proposta pela Confederação Nacional **do Comércio de Bens, Serviços e Turismo**, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando **o princípio da legalidade tributária**. Entretanto, o STF afastou esse argumento, **afirmando que a norma autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização do fato gerador previsto em lei**, ainda que dissimulado **por meio de atos** jurídicos aparentemente lícitos.

A **relatora, ministra Cármen Lúcia**, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende **de regulamentação específica**, mas reforçou **que a previsão legal não autoriza a criação de novos fatos geradores nem a tributação sem** previsão legal.

Um **ponto de destaque** no julgamento foi a diferenciação entre **elisão e evasão fiscal**. A relatora destacou **que a norma antielisão** possui caráter **de combate a evasão fiscal**, pois trata de **situações em que o contribuinte tenta ocultar a ocorrência do fato gerador**, o contrário da **elisão, que se refere a condutas lícitas voltadas à economia fiscal por meio da não ocorrência do fato gerador**.

5.2 CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A **análise dos** limites entre **elisão fiscal e evasão fiscal** evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais **do Estado de Direito**: em **um lado, a legalidade e a livre iniciativa**; do outro, **a proteção ao erário e a justiça fiscal**. **O presente trabalho** procurou explorar esse tensionamento **à luz do planejamento tributário**, considerando as implicações

jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se **que a elisão fiscal** representa, em sua essência, **o exercício da autonomia privada no campo tributário**, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. **Nesse sentido, a elisão fiscal** expressa **o exercício do princípio da livre iniciativa, que permite aos** agentes econômicos organizarem as suas atividades dentro **dos limites da** legislação.

Enquanto a evasão fiscal, por sua vez, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem **a ocorrência do fato gerador,** violando **de forma direta o dever de** colaboração com **o Fisco e** a ordem jurídica.

A hipótese formulada no início da pesquisa **? de que a ausência de** delimitação conceitual clara entre **elisão e evasão fiscal contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da** litigiosidade tributária **? foi confirmada.** Verificou-se que **a dificuldade de** interpretação, aliada **à falta de** critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à licitude **ou não de** determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas **? especialmente diante de** planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas **? reforça a importância de** instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais. **A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade do parágrafo único do Artigo 116 do CTN,** representa avanço **nesse sentido, ao mesmo tempo em que** reafirma **a necessidade de regulamentação** mais específica. **O voto da ministra relatora alerta que a norma não autoriza a criação de** fatos geradores fictícios, mas **a desconsideração de** estruturas montadas **com o intuito** exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se **a ausência de** uniformidade **jurisprudencial sobre o tema,** o que dificulta a extração de critérios consolidados **para definir a** validade ou invalidade de determinados planejamentos. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático **e os interesses** envolvidos.

Do ponto de vista econômico, verificou-se **que as práticas** abusivas impactam diretamente a capacidade de arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a sonegação no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega os contribuintes que cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo **de insegurança jurídica e** ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos **e limites do planejamento tributário não é apenas** para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para profissionais **do Direito que** lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma que o planejamento tributário não deve ser encarado **como sinônimo de** má-fé, mas como reflexo da complexidade

normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico **sobre o tema** continue sendo ampliado e qualificado, especialmente **no curso de Direito**, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. Um sistema tributário eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6.? REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus.** Os 10 anos **da norma geral** antielisiva e as cláusulas **do propósito negocial** e **da substância sobre a forma** presentes **no direito brasileiro**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara.** **A elisão fiscal** como ferramenta **para o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de.** A abusividade nos planejamentos fiscais: **uma análise da jurisprudência do CARF**. In: **ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes** (org.). Planejamento tributário **sob a ótica do CARF: análise de casos** concretos. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 393?432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira.** O crime de sonegação fiscal **e seus impactos** no Estado brasileiro. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres.** Algumas reflexões sobre o propósito negocial **no Direito Tributário brasileiro**. In: **CARVALHO, Cristiano** (coord.). **Direito tributário atual**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira.** Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos **para a sua** desconsideração/manutenção. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região.** **Apelação Cível n.** 0010827-18.1997.4.02.5001/ES. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. Rio de Janeiro, 19 jul. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez.** **Planejamento tributário internacional**: Double Irish and the Dutch Sandwich. *Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília*, v. 12, n. 1, p. 580?596, jan./jun. 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro.** **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 61?63.
- CREPALDI, Sílvio.** Planejamento **tributário: teoria e prática**. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita.** **Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso

em: 10 jun. 2025.

FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos ao planejamento tributário. Revista Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. 22

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. 2005. Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.

HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito negocial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.

HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.

JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação.

JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.

KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015. 23

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal ? limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.

MOURA, Diana da Cunha. O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.

OXFAM Brasil. Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade?

Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em:
<https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-sociedade/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. A dicotomia entre evasão e elisão fiscal em relação à jurisprudência do STF. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária e evasão fiscal no Brasil. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo sobre a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em:
<https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.



=====
Arquivo 1: [TCC - MARCOS PACHECO.pdf](#) (6172 termos)

Arquivo 2: [repositorio.ufrpe.br/opus/bitstream/123456789/30290/1/INSG-030523.pdf](#) (13799 termos)

Termos comuns: 724

Índice de similaridade antigo: 3,86%

Novo índice de similaridade: 12,05%

Índice de agrupamento: Alto

O texto abaixo é o conteúdo do documento **Arquivo 1**. Os termos em vermelho foram encontrados no documento **Arquivo 2**. Id da comparação: 9fa7336d00426d9x290

=====
UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Salvador/BA

2025

1

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à Universidade
Católica do Salvador, **como requisito parcial** para a
obtenção do título de Bacharela **em Direito**.

Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA

2025

2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ____ de _____ de _____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO. 2.1 CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1 Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos entre a elisão fiscal e a evasão fiscal no contexto do planejamento tributário, à luz da legislação brasileira e da jurisprudência dominante. A distinção entre tais condutas se mostra essencial tanto para garantir a segurança jurídica dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação fiscal e a proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica do planejamento tributário, a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, a aplicação da norma geral antielisiva e a relevância dos conceitos de propósito comercial e substrato econômico. Constatou-se que, embora o planejamento tributário seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a substância sobre a forma, especialmente quando há indícios de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo está em equilibrar a autonomia privada com a justiça fiscal, por meio de uma

legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional.

Palavras-Chave: **Planejamento tributário**. **Elisão** fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária**.

ABSTRACT

This study aims **to analyze the** legal boundaries **between tax avoidance and tax evasion** within the context of tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, **and case law** research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. **Tax avoidance**. **Tax** evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1.? INTRODUÇÃO

5

No Brasil, o sistema tributário é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se **em conformidade com** as exigências legais. A papelada envolvida na apuração e **no pagamento de tributos**, junto a instabilidade normativa, contribui para o aumento da insegurança jurídica que hoje vive **o Direito Tributário brasileiro**.

Diante desse cenário, é natural **que os contribuintes** ? especialmente **as pessoas jurídicas** ? busquem alternativas para reduzir **a carga tributária**, valendo-se de estratégias lícitas de organização **dos seus negócios**.

Nesse contexto, **o planejamento tributário surge, como uma** ferramenta legítima de gestão, possibilitando às empresas que se estruturam **de forma a** possuir uma carga tributária menor, dentro dos limites da legalidade. Contudo, a linha que separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa discussão **na doutrina e na jurisprudência**.

A questão que se impõe é: até que ponto **o contribuinte pode** utilizar estruturas **e negócios jurídicos** para reduzir sua carga tributária sem incorrer em fraude ou simulação? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo exercício da liberdade no planejamento empresarial **e o abuso** da forma que **caracteriza a evasão fiscal**. Tal distinção **não se restringe** apenas ao campo teórico, mas também no campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como a imposição de multas, autuações fiscais **e até mesmo** responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante do papel **do planejamento tributário no** cenário contemporâneo. Em um mercado cada vez mais competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação.

No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis, **6**

como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: a necessidade de analisar juridicamente os limites **do planejamento tributário**, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém no campo da licitude e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental tanto **para o contribuinte**, que busca **a segurança jurídica** em seus atos e decisões fiscais, quanto para o Fisco, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários **do planejamento tributário no** Brasil, bem como as fronteiras conceituais e práticas entre **elisão e evasão fiscal**, com apoio na jurisprudência, especialmente **do Supremo Tribunal Federal**, com vistas a oferecer uma análise crítica do atual cenário do **ordenamento jurídico brasileiro** frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**.

Conforme elucidado por Kagan (2023), **o planejamento tributário é a análise de** situações financeiras visando organizar os elementos da empresa **de forma a** minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para

reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora **destaca que o planejamento tributário** vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização das obrigações fiscais **ao longo do tempo**, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), **o conceito de planejamento tributário** envolve a capacidade **do contribuinte de** organizar suas finanças **com o objetivo de** minimizar **a carga tributária**, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como o

7
caso **do contribuinte que** descobre tardiamente **a exigência de** manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica **do planejamento tributário** depende do princípio de **que os contribuintes têm o direito de** organizar **seus negócios de forma a** minimizar sua **carga tributária**, **desde que** cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce o conceito **do planejamento tributário**, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele **no qual a carga tributária** recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países como o Brasil, onde, em 2024, **a carga tributária** alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances **do planejamento tributário** exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas **pelo contribuinte**, **a** intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias **de planejamento tributário para** determinar se elas estão **de acordo com a intenção** da lei ou exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é um dos principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações. Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% **do faturamento empresarial é** destinado ao **pagamento de tributos**, enquanto até 34% dos lucros vão para o estado. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A complexidade das operações **de planejamento tributário** traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada **no campo tributário**. Destaca-se a discussão sobre o substrato econômico, ou propósito negocial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8

Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina **do propósito negocial**, em português, **é um princípio do direito tributário** americano. **De acordo com** esse princípio, não basta que **o negócio jurídico** esteja **em conformidade com a legislação tributária**, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples **economia de tributos**. Ou seja, deve existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer **a seguinte pergunta**: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento **pelo fisco**.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que **o propósito negocial** não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela **única finalidade de** redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e **desconsiderados pelo Fisco**.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que **a ausência de** uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco como fundamento para desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola **o princípio da legalidade**, e compromete **a segurança jurídica** e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes **do parágrafo único do art. 116 do CTN**, o CARF já exigia que os planejamentos possuíssem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica. Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas passou a ser um dos principais elementos **para a desconsideração de planejamentos tributários**. Operações em um curto período, incoerência **nas atividades empresariais**, **ausência de um** risco real na operação ou uma relação de dependência entre as partes envolvidas são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A **ausência de** critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça **que a análise** da validade do planejamento continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, como um elemento relevante para **a análise do planejamento tributário e** sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

?

Dentro do direito brasileiro uma norma que impõe limites **ao planejamento tributário** deve levar em consideração **o princípio da livre iniciativa**. O estado não pode exigir **que o contribuinte** escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e se vale de estruturas sofisticadas **de planejamento tributário, como é o caso** da técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. Um modelo **de planejamento tributário** internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com elevada carga tributária para outras com tributação reduzida ou inexistente, **por meio de** estratégias de profit shifting. No caso da Google, a estrutura foi iniciada com **a criação de uma** subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por **um contrato de** cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

10 residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se de regras de dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos limites **do planejamento tributário**. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos quanto à sua compatibilidade **com o princípio** do abuso do direito. No contexto brasileiro, **a**

distinção entre o planejamento lícito **e o abuso** é balizada, principalmente, por dispositivos como **o art. 116 do Código Tributário Nacional**.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a sua carga tributária, **de acordo com** Moura (2009), **a teoria do** abuso do direito surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, a imposição de sanções, como a negação do direito ou a simples indenização pelos danos causados. **No entanto, há** aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do abuso do direito, para estes **a teoria do** abuso do direito não afeta **o princípio da legalidade** tributária, já que não ocorre **a criação de uma** nova obrigação tributária, mas uma correção **na conduta do contribuinte em relação ao** ordenamento jurídico.

Assim, observa-se que apesar da autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? **ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL**

No ordenamento jurídico brasileiro, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar **o pagamento do tributo ao fisco**, tais são **a elisão e evasão fiscal**. **Não** existe consenso doutrinário quando se trata dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. **De acordo com** Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a elisão fiscal é caracterizada pela** realização **de atos lícitos**, praticados **antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de obter uma economia legítima de tributos**. Trata-se, portanto, de um mecanismo **de planejamento tributário que** se vale da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: a primeira ocorre quando a própria legislação prevê **a redução da carga tributária**,

11
sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre da existência de lacunas normativas, permitindo ao contribuinte, **com base no princípio da legalidade** negativa **e na livre iniciativa**, evitar o tributo sem contrariar expressamente **o ordenamento jurídico, uma vez que não há** imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação com **a evasão fiscal não** é facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso sobre o que justifica a complexidade **do sistema tributário** brasileiro, mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas, no aumento das dúvidas quanto à correta aplicação das leis tributárias e nas frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias **entre contribuintes**

e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a elevada carga tributária e a percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, a análise da complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação entre a elisão fiscal legítima e a evasão fiscal ilícita representa um ponto crucial no direito tributário, exigindo uma análise metódica para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos dentro de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é o conjunto de atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira a evitar a submissão a uma carga tributária excessiva ou desfavorável, sem violar o ordenamento jurídico.

Com base na literatura sobre elisão e evasão fiscal, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional de tributação. De acordo com Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto a elisão fiscal são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando a relação entre o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

12 uma espécie de jogo entre o contribuinte e a capacidade de fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas para reduzir a carga tributária sem alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre a elisão fiscal também aborda os princípios fundamentais do planejamento tributário, destacando os três principais métodos de elisão dentro de um sistema de imposto sobre a renda. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, o que é particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas de forma distinta pelo sistema tributário, como é o caso dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), a elisão fiscal é frequentemente associada ao comportamento do contribuinte que busca reduzir ou eliminar legalmente a carga tributária. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores utiliza o termo "evasão" para se referir à conduta ilícita de se furta ao pagamento de

tributos, enquanto reserva-se o termo **elisão** para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto **em sentido amplo** abrangando **qualquer tipo de** escape ao tributo, lícito ou não quanto **em sentido estrito**, no qual se referem especificamente à violação do dever jurídico **de pagar tributos**, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, **o planejamento tributário é** muitas vezes compreendido como uma forma legítima **de elisão fiscal**.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula **a prática da elisão fiscal por meio de** ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem **a diminuição da carga tributária** sem infringir **a legislação vigente**.

Um exemplo emblemático dessa prática **é o caso** do bombom **Sonho de Valsa**?. A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. **Com isso, o** produto deixou de ser classificado como **“bombom de chocolate”** sujeito à alíquota de 5% de IPI para ser enquadrado como **“produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos”**, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como **“wafer recheado”**, representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante é o da reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição e a consequente mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão **de acordo com o conceito de elisão fiscal** defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir **ou evitar a incidência tributária, ainda que** tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam **o crime de evasão fiscal, de acordo com a Lei nº 8.137/90**:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição

social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 - II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
 - III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 - IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa?

É possível observar a partir da mera leitura dos artigos que a fraude se apresenta como essência vital para a configuração da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado como meio de economia ilícita do tributo, exige o dolo por parte do contribuinte ou responsável tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades de evasão fiscal: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, conforme o artigo 71 é caracterizada por ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária sobre o fato gerador. A fraude é descrita no artigo 72, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar características para reduzir o imposto devido. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois ou mais agentes com o objetivo de fraudar o sistema tributário. A lavagem de

dinheiro, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao intuito de dissimular **valores derivados de infrações penais**, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo **de evasão fiscal**, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva pode ser compreendida como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas **com o objetivo de** reduzir ou evitar tributos, variando conforme **o elemento subjetivo** do agente, os meios utilizados **e a finalidade** pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) **destaca que a** simples **divergência entre a realidade e o conteúdo** da declaração não caracteriza o crime, sendo necessário **o dolo específico** na omissão. Além disso, a falsidade deve estar ligada à forma **da declaração, e não aos seus efeitos jurídicos ? por exemplo**, mentir sobre o produto vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, ainda que o tributo venha a ser devido posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a evasão fiscal** causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre os tributos que deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão da pessoa jurídica, como diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. No caso **do imposto de renda**, o responsável é o titular dos bens ou seu procurador.

Há diversas condutas **que podem ser** praticadas pelo contribuinte que, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente o intuito de mascarar **a ocorrência do fato gerador**. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum é a empresa que declara no seu contrato social estar sediada em um município **em que a** alíquota do ISS é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. **Nesse caso, a autoridade fiscal** está autorizada a desconsiderar a forma jurídica adotada pela empresa, encontrar o verdadeiro local **da atividade empresarial e** proceder ao lançamento tributário que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é a emissão de notas fiscais frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias **inexistentes, com o** fim de gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica a contratação de cooperativas **como forma de** mascarar vínculos empregatícios. **Nesse caso, a** empresa tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, uma relação de emprego. Assim, o empregador evita **o pagamento de** contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos para o cidadão sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas, 16

sempre poderá tentar diminuir seus encargos com o fisco, de forma que possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro aos cofres públicos. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, como no caso do Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). **Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?**

A análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN evidencia um debate dentro do **Direito Tributário**, especialmente quanto à sua aplicação e os limites constitucionais. De acordo com Calmon (2006), no Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, que, de acordo com o autor, funcionam como presunções juris tantum e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional no momento da sua aplicação. Ao tratar de casos de simulação relativa, o parágrafo único estabelece que o ônus da prova recai sobre o Estado, garantindo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não dispense a devida motivação. Este ponto de vista destaca que sistema tributário brasileiro prioriza a **segurança jurídica** e a certeza do direito, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócios jurídicos para fins tributários, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre **combate à evasão fiscal** e respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A **desconsideração dos atos jurídicos prevista em lei** aplica-se unicamente às situações em que o contribuinte age com o propósito de ocultar o fato gerador, por meio da dissimulação ? ou seja, da realização de um **negócio jurídico** com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. **Esse tipo de conduta** diferencia-se do planejamento legítimo, como no caso em que um empresário escolhe o leasing no lugar da compra e venda apenas por motivos fiscais, **sem que haja** qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece **que a norma** autorizadora da desconsideração dos atos jurídicos exige, **para sua aplicação, a existência de um fato** gerador definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, ainda que de forma dissimulada. Segundo o autor, **não é possível** haver exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses previstas em lei, nem se pode criar um novo fato gerador **por meio de** interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a

18

dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo **que a tributação** incida sobre o que de fato ocorreu, sempre respeitando os **princípios da legalidade e da tipicidade**.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O **Supremo Tribunal Federal** tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites **entre elisão fiscal e evasão fiscal**, especialmente **no que se refere** à interpretação **do parágrafo único do artigo 116** do Código Tributário Nacional. No julgamento **da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446** o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do **dispositivo legal que autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**.

A ação foi proposta **pela Confederação Nacional do Comércio** de Bens, Serviços e Turismo, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando **o princípio da legalidade** tributária. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando **que a norma** autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização **do fato gerador** previsto em lei, ainda que dissimulado **por meio de** atos jurídicos aparentemente lícitos.

A relatora, **ministra Cármen Lúcia**, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza **a criação de** novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre **elisão e evasão fiscal**. A relatora destacou **que a ?norma antielisão?** possui caráter de combate **a evasão fiscal**, pois trata **de situações em que o contribuinte tenta ocultar a ocorrência do fato gerador**, o contrário da elisão, **que se refere** a condutas lícitas voltadas à economia **fiscal por meio da não ocorrência do fato gerador**.

5.? CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A análise dos limites **entre elisão fiscal e evasão fiscal** evidencia não somente **uma questão de** técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais do Estado de Direito: em um lado, a legalidade e a livre iniciativa; do outro, a proteção ao erário e a justiça fiscal. **O presente trabalho** procurou explorar esse tensionamento à luz **do planejamento tributário, considerando** as implicações jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se que **a elisão fiscal** representa, em sua essência, **o exercício da**

autonomia privada **no campo tributário**, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. **Nesse sentido, a elisão fiscal** expressa o exercício **do princípio da livre iniciativa**, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades dentro dos limites da legislação.

Enquanto **a evasão fiscal, por sua vez**, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem **a ocorrência do fato gerador**, violando de forma direta o dever de colaboração **com o Fisco e a ordem jurídica**.

A hipótese formulada no início da pesquisa **? de que a ausência de delimitação conceitual clara entre elisão e evasão fiscal** contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária **? foi confirmada**. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à licitude ou não de determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas **? especialmente diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas ? reforça a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais**. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer **a constitucionalidade do parágrafo único do Artigo 116 do CTN**, representa avanço nesse sentido, **ao mesmo tempo** em que reafirma a necessidade de regulamentação mais específica. **O voto da ministra** relatora alerta **que a norma não autoriza a criação de fatos geradores fictícios**, mas a desconsideração de estruturas montadas com o intuito exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se **a ausência de uniformidade jurisprudencial** sobre o tema, o que dificulta a extração de critérios consolidados **para definir a validade ou invalidade de determinados planejamentos**. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos. Do ponto de vista econômico, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a capacidade de **arrecadação do Estado**. Estimativas apontam **que a sonegação** no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega os contribuintes que cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos e limites **do planejamento tributário não é apenas para um trabalho acadêmico**, mas uma necessidade prática para **profissionais do Direito** que lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma **que o planejamento tributário não deve ser encarado como sinônimo de má-fé**, mas como reflexo da complexidade normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico sobre o tema continue sendo

ampliado e qualificado, especialmente no **curso de Direito**, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. Um sistema tributário eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6.? REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da **norma geral antielisiva** e as cláusulas **do propósito negocial e da substância sobre a forma** presentes **no direito brasileiro**. **Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo**, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: uma análise **da jurisprudência do CARF**. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). **Planejamento tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos**. 1. ed. **Rio de Janeiro**: Lumen Juris, 2019. p. 393?432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. **O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro**. **JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína**, v. 1, ed. 34, p. 166?182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões **sobre o propósito negocial no Direito Tributário brasileiro**. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). **Direito tributário atual**. **Rio de Janeiro**: Elsevier, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira. **Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconsideração/manutenção**. **Rio de Janeiro**: Lumen Juris, 2021.
- BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 2ª Região**. Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. **Rio de Janeiro**, 19 jul. 2018. **Disponível em**: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich. **Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília**, v. 12, n. 1, p. 580?596, jan./jun. 2017.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. **Rio de Janeiro: Forense**, 2006. p. 61?63.
- CREPALDI, Sílvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita. Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos**. **Disponível em**: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.
- FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos **ao planejamento tributário**. **Revista**

- Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019.
- 22
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. 2005. **Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo**, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.
- HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito **do propósito negocial para** oponibilidade das operações **de planejamento tributário** ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.
- HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.
- JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: **constitucionalidade da norma geral antielisiva** e impossibilidade de sua aplicação.
- JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. **Disponível em:** <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.
- KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. **Disponível em:** <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. **Disponível em:** <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.
- MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade **da elisão fiscal como forma de planejamento tributário** na jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça**. **Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET**, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015.
- 23
- MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal ? limites ao planejamento tributário**. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.
- MOURA, Diana da Cunha. **O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva**. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.
- OXFAM Brasil. Você sabe como **a sonegação de impostos** afeta a sociedade? Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. **Disponível em:** <https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-so>

cidade/. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário** completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. **A dicotomia entre evasão e elisão fiscal em relação à jurisprudência do STF**. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. **O propósito negocial no planejamento tributário** sob a ótica do CARF. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. **O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro**. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, **evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto**. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária **e evasão fiscal no Brasil**. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo sobre **a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em: <https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

=====
Arquivo 1: [TCC - MARCOS PACHECO.pdf](#) (6172 termos)

Arquivo 2:

[www.passeidireito.com/arquivo/6309007/2012-a-legitimidade-da-elisao-fiscal-com-o-funcao-de-economiza-retribuicao-125081](#) (25081 termos)

Termos comuns: 670

Índice de similaridade antigo: 2,19%

Novo índice de similaridade: 10,85%

Índice de agrupamento: Alto

O texto abaixo é o conteúdo do documento **Arquivo 1**. Os termos em vermelho foram encontrados no documento **Arquivo 2**. Id da comparação: dd7a47b4531d335x131

=====

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE **OS LIMITES DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

Salvador/BA

2025

1

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à Universidade
Católica do Salvador, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharela em Direito.
Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA
2025
2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ___ de ____ de ____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO. 2.1 CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1 Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos entre a elisão fiscal e a evasão fiscal no contexto do planejamento tributário, à luz da legislação brasileira e da jurisprudência dominante. A distinção entre tais condutas se mostra essencial tanto para garantir a segurança jurídica dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação fiscal e a proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica do planejamento tributário, a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, a aplicação da norma geral antielisiva e a relevância dos conceitos de propósito comercial e substrato econômico. Constatou-se que, embora o planejamento tributário seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a substância sobre a forma, especialmente quando há indícios

de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo está em equilibrar a autonomia privada com **a justiça fiscal, por meio de uma** legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional.

Palavras-Chave: Planejamento tributário. **Elisão fiscal. Evasão fiscal.** Propósito comercial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária.**

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal boundaries between tax avoidance and tax evasion within the context of tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1.2 INTRODUÇÃO

5

No Brasil, **o sistema tributário** é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas **federal, estadual e municipal**. Além disso, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se **em conformidade com** as exigências legais. A papelada envolvida na apuração e **no pagamento de tributos**, junto a instabilidade normativa, contribui para o aumento da insegurança jurídica que hoje vive **o Direito Tributário brasileiro**.

Diante desse cenário, é natural **que os contribuintes** ? especialmente as pessoas jurídicas ? busquem alternativas para reduzir **a carga tributária**, valendo-se de estratégias lícitas de organização dos seus negócios.

Nesse contexto, o planejamento tributário surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando às empresas que se estruturam **de forma a** possuir **uma carga tributária** menor, **dentro dos limites da** legalidade. Contudo, **a linha que**

separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa discussão **na doutrina e na jurisprudência**.

A questão que se impõe é: **até que ponto o contribuinte pode** utilizar estruturas e negócios jurídicos para reduzir sua **carga tributária sem incorrer em fraude ou simulação**? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo exercício da liberdade no planejamento empresarial e o **abuso da forma que caracteriza a evasão fiscal**. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, **mas também no campo** jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como **a imposição de** multas, autuações fiscais e **até mesmo** responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante **do papel do planejamento tributário no** cenário contemporâneo. Em um mercado **cada vez mais** competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação.

No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar **efeitos econômicos e** sociais desfavoráveis,
6

como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: **a necessidade de** analisar juridicamente **os limites do planejamento tributário**, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém **no campo da licitude** e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental **tanto para o contribuinte, que busca a segurança jurídica** em seus atos e decisões fiscais, **quanto para o Fisco**, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários **do planejamento tributário no** Brasil, bem como as fronteiras **conceituais e práticas** entre **elisão e evasão fiscal**, com apoio na jurisprudência, especialmente **do Supremo Tribunal Federal, com vistas a** oferecer uma análise crítica do atual cenário **do ordenamento jurídico brasileiro** frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Conforme elucidado por Kagan (2023), **o planejamento tributário é a** análise

de situações financeiras visando organizar os elementos da empresa **de forma a** minimizar **os impostos**. As estratégias de escolher o momento adequado para reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca **que o planejamento tributário** vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização das obrigações fiscais ao longo do tempo, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), o conceito **de planejamento tributário** envolve a capacidade **do contribuinte de organizar** suas finanças **com o objetivo de** minimizar **a carga tributária**, embora **nem todo planejamento** consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como o

7
caso do contribuinte que descobre tardiamente **a exigência de** manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica **do planejamento tributário** depende do princípio **de que os contribuintes têm o direito de organizar seus negócios de forma a** minimizar sua carga tributária, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce o conceito **do planejamento tributário**, **o contribuinte** adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele no qual **a carga tributária** recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países **como o Brasil, onde**, em 2024, **a carga tributária** alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances **do planejamento tributário** exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias **de planejamento tributário** para determinar se elas estão **de acordo com a intenção da lei ou** exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é um dos principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações.

Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado **ao pagamento de tributos**, enquanto até 34% dos lucros vão **para o estado**. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A complexidade das operações de planejamento tributário traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se a discussão sobre o substrato econômico, ou propósito negocial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8
Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio do direito tributário americano. De acordo com esse princípio, não basta que o negócio jurídico esteja em conformidade com a legislação tributária, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia de tributos. Ou seja, deve existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento pelo fisco.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que o propósito negocial não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade de redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e desconsiderados pelo Fisco.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que a ausência de uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco como fundamento para desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola o princípio da legalidade, e compromete a segurança jurídica e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do parágrafo único do art. 116 do CTN, o CARF já exigia que os planejamentos

possuísem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica.

Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas passou a ser **um dos principais** elementos **para a desconsideração de** planejamentos tributários.

Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, ausência de um risco real na operação ou uma relação de dependência **entre as partes** envolvidas são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A ausência de critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça **que a análise da validade do planejamento** continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, como um elemento relevante para **a análise do planejamento tributário e** sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.**

?

Dentro do direito brasileiro uma norma que **impõe limites ao planejamento tributário deve levar em consideração o princípio da livre iniciativa.** O estado não pode **exigir que o contribuinte** escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e se vale de estruturas sofisticadas **de planejamento tributário, como é o caso da** técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. **Um modelo de planejamento tributário** internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com **elevada carga tributária** para outras com tributação reduzida ou inexistente, **por meio de** estratégias de profit shifting. No caso da Google, a estrutura foi iniciada com **a criação de** uma subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por **um contrato de** cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

10

residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se **de regras de** dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos **limites do planejamento tributário.** Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas

jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos quanto à sua compatibilidade **com o princípio do abuso do direito**. No contexto brasileiro, **a distinção entre** o planejamento lícito e o abuso é balizada, principalmente, por dispositivos como o **art. 116 do Código Tributário Nacional**.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a sua carga tributária, **de acordo com** Moura (2009), **a teoria do abuso do direito** surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, **a imposição de sanções, como a** negação do direito ou a simples indenização pelos danos causados. No entanto, há aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do **abuso do direito**, para estes **a teoria do abuso do direito não** afeta o **princípio da legalidade** tributária, já que não ocorre **a criação de** uma nova obrigação tributária, mas uma correção **na conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico**.

Assim, observa-se **que apesar da autonomia privada** para organizar suas atividades **da forma mais** eficiente possível **do ponto de vista fiscal**, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

No **ordenamento jurídico brasileiro**, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar o **pagamento do tributo** ao fisco, tais são **a elisão e evasão fiscal**. Não existe consenso doutrinário quando se trata dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. **De acordo com** Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a elisão fiscal é** caracterizada pela realização **de atos lícitos**, praticados **antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de obter uma economia** legítima de tributos. Trata-se, portanto, **de um mecanismo de planejamento tributário que** se vale da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: a primeira ocorre **quando a própria** legislação prevê a **redução da carga tributária**,

11
sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre **da existência de** lacunas normativas, permitindo ao contribuinte, com base **no princípio da legalidade** negativa **e na livre iniciativa**, evitar o tributo sem contrariar expressamente **o ordenamento jurídico, uma vez que não há** imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação **com a evasão fiscal** não é facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso sobre o que justifica a complexidade **do sistema tributário** brasileiro, mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas,

no aumento das dúvidas quanto à correta aplicação das leis tributárias e nas frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, **a elevada carga tributária e a** percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, **a análise da** complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, **mas também os** fatores que influenciam o comportamento **dos contribuintes**.

A demarcação **entre a elisão fiscal** legítima e **a evasão fiscal** ilícita representa um ponto crucial **no direito tributário**, exigindo uma análise meticulosa para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa **de recursos dentro** de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é o conjunto de atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira **a evitar a** submissão a **uma carga tributária** excessiva ou desfavorável, sem violar o **ordenamento jurídico**.

Com base na literatura sobre **elisão e evasão fiscal**, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional de tributação. **De acordo com** Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão **quanto a elisão fiscal** são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando **a relação entre** o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

uma espécie de jogo entre o contribuinte **e a capacidade** de fiscalização **do estado**, **enquanto a elisão** envolve as estratégias legais utilizadas para reduzir **a carga tributária sem** alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre **a elisão fiscal** também aborda os princípios fundamentais **do planejamento tributário**, destacando os três principais métodos de elisão dentro **de um sistema** de **imposto sobre a renda**. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio **é o de** arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, **o que é** particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas **de forma distinta** pelo sistema tributário, **como é o caso** dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), **a elisão fiscal** é frequentemente associada ao **comportamento do contribuinte que busca** reduzir ou eliminar legalmente **a carga**

tributária. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores utiliza o termo "evasão" para **se referir à** conduta ilícita de se furtar **ao pagamento de tributos**, enquanto reserva-se **o termo "elisão" para a forma** lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto em sentido amplo ? abarcando **qualquer tipo de** escape ao tributo, lícito ou não ? quanto **em sentido estrito**, no qual se referem especificamente à violação do dever jurídico de pagar tributos, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, **o planejamento tributário é** muitas vezes compreendido **como uma forma legítima de elisão fiscal**.

O **sistema tributário** brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas **quanto à natureza** e à classificação dos produtos. Essa característica estimula **a prática da elisão fiscal por meio de** ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem **a diminuição da carga tributária sem** infringir a legislação vigente.

Um exemplo emblemático dessa prática **é o caso do** bombom "Sonho de Valsa". A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. Com isso, o produto deixou de ser classificado como "bombom de chocolate" ? sujeito à alíquota de 5% de IPI ? para ser enquadrado como "produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos", cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como "wafer recheado", representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante é o da reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição **e a consequente** mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão **de acordo com o conceito de elisão fiscal** defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito **de reduzir ou evitar a incidência tributária, ainda que** tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam o crime **de evasão fiscal, de acordo com a Lei nº 8.137/90:**

?Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer 14
percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa?

É possível observar a partir da mera leitura dos artigos que a fraude se apresenta como essência vital para a configuração da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado como meio de economia ilícita do tributo, exige o dolo por parte do contribuinte ou responsável tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades de evasão fiscal: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, conforme o artigo 71 é caracterizada por ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária sobre o fato gerador. A fraude é descrita no artigo 72, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar características para reduzir

o imposto devido. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois ou mais agentes **com o objetivo de fraudar o sistema tributário**. A lavagem de dinheiro, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao **intuito de dissimular** valores derivados de infrações penais, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo **de evasão fiscal**, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva pode ser compreendida como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas **praticadas com o objetivo de reduzir ou evitar** tributos, variando conforme o elemento subjetivo do agente, os meios utilizados **e a finalidade** pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) destaca que a simples **divergência entre a** realidade e o conteúdo da declaração não caracteriza o crime, sendo necessário o dolo específico na omissão. Além disso, a falsidade deve estar ligada à forma da declaração, e não **aos seus efeitos jurídicos** ? por exemplo, mentir sobre o produto vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, **ainda que o** tributo venha a ser devido posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a evasão fiscal** causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre os tributos que deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão **da pessoa jurídica**, como diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. **No caso do imposto de renda**, o responsável é o titular dos bens ou seu procurador.

Há diversas condutas que podem ser praticadas **pelo contribuinte que**, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente **o intuito de mascarar a ocorrência do fato gerador**. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum é a empresa que declara no seu contrato social estar sediada em um município **em que a alíquota do ISS** é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. Nesse caso, **a autoridade fiscal está autorizada a desconsiderar a forma jurídica adotada** pela empresa, **encontrar o verdadeiro** local da atividade empresarial e proceder ao lançamento tributário que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é a emissão de notas fiscais frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, **com o fim de** gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica a contratação de cooperativas **como forma de** mascarar vínculos empregatícios. Nesse caso, a empresa tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, uma

relação de emprego. Assim, o empregador evita o pagamento de contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos para o cidadão sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas, 16

sempre poderá tentar diminuir seus encargos com o fisco, de forma que possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro aos cofres públicos. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, como no caso do Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da

integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). **Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?**

A análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN evidencia um debate dentro do Direito Tributário, especialmente quanto à sua aplicação e os limites constitucionais. De acordo com Calmon (2006), no Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, que, de acordo com o autor, funcionam como presunções juris tantum e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional no momento da sua aplicação. Ao tratar de casos de simulação relativa, o parágrafo único estabelece que o ônus da prova recai sobre o Estado, garantindo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não dispense a devida motivação. Este ponto de vista destaca que sistema tributário brasileiro prioriza a segurança jurídica e a certeza do direito, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócio jurídicos para fins tributários, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre combate à evasão fiscal e respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A desconsideração dos atos jurídicos prevista em lei aplica-se unicamente às situações em que o contribuinte age com o propósito de ocultar o fato gerador, por meio da dissimulação ? ou seja, da realização de um negócio jurídico com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. Esse tipo de conduta diferencia-se do planejamento legítimo, como no caso em que um empresário escolhe o leasing no lugar da compra e venda apenas por motivos fiscais, sem que haja qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece que a norma autorizadora da desconsideração dos atos jurídicos exige, para sua aplicação, a existência de um fato gerador definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, ainda que de forma dissimulada. Segundo o autor, não é possível haver exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses previstas em lei, nem se pode criar um novo fato gerador por

meio de interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a
18
dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo que a tributação incida sobre o que de fato ocorreu, sempre respeitando os princípios da legalidade e da tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O Supremo Tribunal Federal tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal, especialmente no que se refere à interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal que autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A ação foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando o princípio da legalidade tributária. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando que a norma autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização do fato gerador previsto em lei, ainda que dissimulado por meio de atos jurídicos aparentemente lícitos.

A relatora, ministra Cármen Lúcia, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza a criação de novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre elisão e evasão fiscal. A relatora destacou que a norma antielisão possui caráter de combate a evasão fiscal, pois trata de situações em que o contribuinte tenta ocultar a ocorrência do fato gerador, o contrário da elisão, que se refere a condutas lícitas voltadas à economia fiscal por meio da não ocorrência do fato gerador.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A análise dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais do Estado de Direito: em um lado, a legalidade e a livre iniciativa; do outro, a proteção ao erário e a justiça fiscal. O presente trabalho procurou explorar esse tensionamento à luz do planejamento tributário, considerando as implicações

jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se **que a elisão fiscal** representa, em sua essência, o **exercício da autonomia privada** no campo tributário, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. **Nesse sentido, a elisão fiscal** expressa o **exercício do princípio da livre iniciativa**, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades **dentro dos limites da** legislação.

Enquanto **a evasão fiscal, por sua vez**, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem **a ocorrência do fato gerador**, violando de forma direta **o dever de colaboração com o Fisco e a ordem jurídica**.

A hipótese formulada no início da pesquisa **? de que a ausência de delimitação conceitual clara entre elisão e evasão fiscal** contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária **? foi confirmada**. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas **entre Fisco e contribuinte** quanto à licitude **ou não de** determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas **? especialmente diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas ? reforça a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais**. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade **do parágrafo único do Artigo 116 do CTN**, representa avanço nesse sentido, ao mesmo tempo em que reafirma **a necessidade de regulamentação mais específica**. O voto da ministra relatora alerta **que a norma não autoriza a criação de fatos geradores** fictícios, mas **a desconsideração de estruturas montadas com o intuito** exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se **a ausência de** uniformidade jurisprudencial **sobre o tema**, o que dificulta a extração de critérios consolidados para definir a validade ou invalidade **de determinados planejamentos**. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos.

Do ponto de vista econômico, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a capacidade de arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a sonegação no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega **os contribuintes que** cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos e limites do planejamento tributário não é apenas para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para profissionais do Direito que lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, **o presente estudo reafirma que o planejamento tributário não deve ser** encarado **como sinônimo de** má-fé, mas como reflexo da complexidade

normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico **sobre o tema** continue sendo ampliado e qualificado, especialmente **no curso de Direito**, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. Um sistema tributário eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6.? REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da **norma geral antielisiva** e as cláusulas do propósito negocial e **da substância sobre a forma** presentes **no direito brasileiro**. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: uma **análise da jurisprudência** do CARF. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). Planejamento tributário **sob a ótica** do CARF: análise de casos concretos. 1. ed. **Rio de Janeiro**: Lumen Juris, 2019. p. 393?432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime **de sonegação fiscal** e seus impactos no Estado brasileiro. **JNT ? Facit Business and Technology Journal**, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o propósito negocial **no Direito Tributário brasileiro**. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). **Direito tributário atual**. **Rio de Janeiro**: Elsevier, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira. **Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua** desconsideração/manutenção. **Rio de Janeiro**: Lumen Juris, 2021.
- BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES**. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. **Rio de Janeiro**, 19 jul. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich. **Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET**, Brasília, v. 12, n. 1, p. 580?596, jan./jun. 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. **Rio de Janeiro: Forense**, 2006. p. 61?63.
- CREPALDI, Sílvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso

em: 10 jun. 2025.

FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos ao planejamento tributário. Revista Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. 22

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. 2005. Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.

HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito negocial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.

HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.

JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação.

JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.

KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015. 23

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal ? limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.

MOURA, Diana da Cunha. O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.

OXFAM Brasil. Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade?

Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em:
<https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-so-ciedade/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário** completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. **A dicotomia entre evasão e elisão fiscal em relação à jurisprudência do STF**. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. O propósito negocial **no planejamento tributário sob a ótica** do CARF. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime **de sonegação fiscal** e seus impactos no Estado brasileiro. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento **fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto**. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária **e evasão fiscal** no Brasil. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo sobre **a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em:
<https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

=====

Arquivo 1: [TCC - MARCOS PACHECO.pdf](#) (6172 termos)

Arquivo 2:

[cafeconomia.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens/pasta/backup-v-seminario-carf.pdf@@download/f](#)
[terfeitoria-6-anos-6-ano-CAIR.pdf](#) (41767 termos)

Termos comuns: 653

Índice de similaridade antigo: 0,65%

Novo índice de similaridade: 10,58%

Índice de agrupamento: Alto

O texto abaixo é o conteúdo do documento **Arquivo 1**. Os termos em vermelho foram encontrados no documento **Arquivo 2**. Id da comparação: 83bd416e5ebd460x62

=====

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Salvador/BA

2025

1

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à **Universidade Católica do** Salvador, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharela em Direito.
Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA
2025
2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ___ de ____ de ____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO**.
2.1 CONCEITO E FINALIDADE **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. 2.2 O
PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. 3 ELISÃO
FISCAL E EVASÃO FISCAL:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS
LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3
IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1
Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS **DE**
CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 **O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO**
CTN. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 **CONSIDERAÇÕES**
FINAIS. 6 **REFERÊNCIAS**.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos entre a elisão fiscal e a evasão fiscal no contexto do planejamento tributário, à luz da legislação brasileira e da jurisprudência dominante. A distinção entre tais condutas se mostra essencial tanto para garantir a segurança jurídica dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação fiscal e a proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica do planejamento tributário, a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, a aplicação da norma geral antielisiviva e a relevância dos conceitos de propósito comercial e substrato econômico. Constatou-se que, embora o planejamento tributário seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a substância sobre a forma, especialmente quando há indícios

de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo está em equilibrar a autonomia privada com a justiça fiscal, **por meio de uma** legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional.

Palavras-Chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária.**

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal boundaries between tax avoidance and tax evasion within the context of tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, **the classification of** crimes against the tax system, **the application of the** general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts **and the Administrative** Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1.2 INTRODUÇÃO

5

No Brasil, o sistema tributário é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se **em conformidade com as exigências legais.** A papelada envolvida na apuração e no **pagamento de tributos,** junto a instabilidade normativa, **contribui para o aumento da insegurança jurídica** que hoje vive **o Direito Tributário brasileiro.**

Diante desse cenário, **é natural que os contribuintes ?** especialmente **as pessoas jurídicas ?** busquem alternativas para reduzir **a carga tributária,** valendo-se de estratégias lícitas de organização dos seus negócios.

Nesse contexto, o planejamento tributário surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando às **empresas que se** estruturam **de forma a** possuir uma carga tributária menor, dentro **dos limites da** legalidade. Contudo, a linha que

separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa discussão na doutrina e na jurisprudência.

A questão que se impõe é: até que ponto o contribuinte pode utilizar estruturas e negócios jurídicos para reduzir sua carga tributária sem incorrer em fraude ou simulação? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo exercício da liberdade no planejamento empresarial e o abuso da forma que caracteriza a evasão fiscal. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, mas também no campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como a imposição de multas, autuações fiscais e até mesmo responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante do papel do planejamento tributário no cenário contemporâneo. Em um mercado cada vez mais competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação.

No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis,

6 como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: a necessidade de analisar juridicamente os limites do planejamento tributário, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém no campo da licitude e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental tanto para o contribuinte, que busca a segurança jurídica em seus atos e decisões fiscais, quanto para o Fisco, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários do planejamento tributário no Brasil, bem como as fronteiras conceituais e práticas entre elisão e evasão fiscal, com apoio na jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal, com vistas a oferecer uma análise crítica do atual cenário do ordenamento jurídico brasileiro frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Conforme elucidado por Kagan (2023), o planejamento tributário é a análise

de situações financeiras visando organizar os elementos da empresa de forma a minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca que o planejamento tributário vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização das obrigações fiscais ao longo do tempo, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), o conceito de planejamento tributário envolve a capacidade do contribuinte de organizar suas finanças com o objetivo de minimizar a carga tributária, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como o

7
caso do contribuinte que descobre tardiamente a exigência de manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica do planejamento tributário depende do princípio de que os contribuintes têm o direito de organizar seus negócios de forma a minimizar sua carga tributária, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce o conceito do planejamento tributário, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele no qual a carga tributária recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países como o Brasil, onde, em 2024, a carga tributária alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances do planejamento tributário exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias de planejamento tributário para determinar se elas estão de acordo com a intenção da lei ou exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é um dos principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações.

Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado ao pagamento de tributos, enquanto até 34% dos lucros vão para o estado. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A complexidade **das operações de planejamento tributário** traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se **a discussão sobre o** substrato econômico, ou propósito negocial, conceito **que se tornou** uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8
Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio **do direito tributário** americano. **De acordo com** esse princípio, não basta **que o negócio jurídico** esteja **em conformidade com a legislação tributária**, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia **de tributos**. **Ou seja, deve** existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico **é, portanto, o** motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim **a operação seria** realizada? **Se a resposta for** negativa, a estrutura tende **a ser considerada** abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será **o risco de** questionamento **pelo fisco**.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que o propósito negocial não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade de redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e **desconsiderados pelo Fisco**.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que **a ausência de uma previsão legal expressa** do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco **como fundamento para** desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola **o princípio da legalidade**, e compromete **a segurança jurídica** e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do **parágrafo único do art. 116 do CTN**, o CARF já exigia que os planejamentos

possuísem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica.

Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas **passou a ser um dos principais** elementos **para a desconsideração de planejamentos tributários**.

Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, ausência de um risco real **na operação ou uma relação de dependência entre as partes envolvidas** são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar **a ausência do** substrato econômico (Schoueri, 2010).

A ausência de critérios objetivos, **e a insegurança** adveniente dessa falta reforça **que a análise da validade do** planejamento continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, **como um elemento** relevante **para a análise do planejamento tributário e** sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.**

?

Dentro do direito brasileiro **uma norma que** impõe limites ao planejamento tributário deve **levar em consideração o princípio da livre iniciativa**. O estado não pode **exigir que o contribuinte** escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e se vale de estruturas sofisticadas **de planejamento tributário, como é o caso da** técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. **Um modelo de planejamento tributário** internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na **transferência de lucros de** jurisdições com elevada carga tributária para outras com tributação reduzida ou inexistente, **por meio de** estratégias de profit shifting. **No caso da** Google, a estrutura foi iniciada **com a criação de uma** subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por **um contrato de** cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

10

residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se de regras de dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos limites **do planejamento tributário**. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas

jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos quanto à sua compatibilidade com o princípio do abuso do direito. No contexto brasileiro, a distinção entre o planejamento lícito e o abuso é balizada, principalmente, por dispositivos como o art. 116 do Código Tributário Nacional.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a sua carga tributária, de acordo com Moura (2009), a teoria do abuso do direito surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, a imposição de sanções, como a negação do direito ou a simples indenização pelos danos causados. No entanto, há aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do abuso do direito, para estes a teoria do abuso do direito não afeta o princípio da legalidade tributária, já que não ocorre a criação de uma nova obrigação tributária, mas uma correção na conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico.

Assim, observa-se que apesar da autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

No ordenamento jurídico brasileiro, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar o pagamento do tributo ao fisco, tais são a elisão e evasão fiscal. Não existe consenso doutrinário quando se trata dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. De acordo com Rangel e Figueiredo Junior (2022), a elisão fiscal é caracterizada pela realização de atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de obter uma economia legítima de tributos. Trata-se, portanto, de um mecanismo de planejamento tributário que se vale da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: a primeira ocorre quando a própria legislação prevê a redução da carga tributária,

11
sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre da existência de lacunas normativas, permitindo ao contribuinte, com base no princípio da legalidade negativa e na livre iniciativa, evitar o tributo sem contrariar expressamente o ordenamento jurídico, uma vez que não há imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação com a evasão fiscal não é facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso sobre o que justifica a complexidade do sistema tributário brasileiro, mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas,

no aumento das dúvidas quanto à **correta aplicação das leis** tributárias e nas frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a elevada carga **tributária e a** percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, **a análise da** complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação entre a elisão fiscal legítima e a evasão fiscal ilícita representa um ponto crucial **no direito tributário**, exigindo uma análise meticulosa para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos **dentro de uma** nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é **o conjunto de atos que**, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira a evitar a submissão a uma carga tributária excessiva ou desfavorável, sem violar **o ordenamento jurídico**.

Com base na literatura sobre elisão e evasão fiscal, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, **por muitas vezes**, distorcem o modelo tradicional de **tributação**. **De acordo com** Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto a elisão fiscal são analisadas dentro **do problema de** decisão do indivíduo, considerando **a relação entre o** comportamento fiscal **e os custos** administrativos. A evasão **é tratada como**

uma espécie de jogo entre **o contribuinte e a capacidade de** fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas para reduzir **a carga tributária** sem alterar o comportamento **econômico do sujeito**.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre a elisão fiscal também aborda os princípios fundamentais **do planejamento tributário**, destacando os três principais métodos de elisão **dentro de um sistema de imposto sobre a renda**. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde **o valor presente** de um imposto postergado é consideravelmente **menor do que** aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, **o que é** particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas **de forma distinta** pelo sistema tributário, **como é o caso dos ganhos de capital**, que são tributados a taxas mais baixas **do que a maioria** das **outras formas de** renda.

Segundo Machado (2011), a elisão fiscal é frequentemente associada ao comportamento **do contribuinte que** busca reduzir ou eliminar legalmente **a carga**

tributária. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores utiliza o termo ?evasão? para se referir à conduta ilícita de se furtao pagamento de tributos, enquanto reserva-se o termo ?elisão? para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto em sentido amplo ? abarcando qualquer tipo de escape ao tributo, lícito ou não ? quanto em sentido estrito, no qual se referem especificamente à violação do dever jurídico de pagar tributos, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, o planejamento tributário é muitas vezes compreendido como uma forma legítima de elisão fiscal.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula a prática da elisão fiscal por meio de ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem a diminuição da carga tributária sem infringir a legislação vigente. Um exemplo emblemático dessa prática é o caso do bombom ?Sonho de Valsa?. A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. Com isso, o produto deixou de ser classificado como ?bombom de chocolate? ? sujeito à alíquota de 5% de IPI ? para ser enquadrado como ?produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos?, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como ?wafer recheado?, representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante é o da reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição e a consequente mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão de acordo com o conceito de elisão fiscal defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir ou evitar a incidência tributária, ainda que tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam o crime de evasão fiscal, de acordo com a Lei nº 8.137/90:

?Art. 1º Constitui crime **contra a ordem tributária** suprimir ou reduzir **tributo, ou contribuição social** e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação **de qualquer natureza**, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar **ou deixar de** fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa **a venda de mercadoria ou prestação de serviço**, efetivamente realizada, ou fornecê-la **em desacordo com a legislação**. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, **total ou parcialmente, de pagamento de** tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, **valor de tributo ou de contribuição social**, descontado ou cobrado, **na qualidade de** sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher **aos cofres públicos**; III - exigir, pagar ou receber, para si ou **para o contribuinte** beneficiário, qualquer

14

percentagem **sobre a parcela** dedutível ou deduzida de imposto **ou de contribuição** como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar **em desacordo com o** estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita **ao sujeito passivo da obrigação tributária** possuir informação contábil **diversa daquela que** é, por lei, fornecida à **Fazenda Pública**.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa?

É possível observar **a partir da mera leitura** dos artigos que a fraude **se apresenta como** essência vital **para a configuração da** conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado **como meio de** economia ilícita do tributo, exige o dolo **por parte do contribuinte ou** responsável tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades de evasão fiscal: **sonegação, fraude e conluio**. A sonegação, conforme o artigo 71 **é caracterizada por** ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária **sobre o fato gerador**. A fraude é **descrita no artigo 72**, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir **a ocorrência do fato gerador** ou modificar características para reduzir

o imposto devido. Já o conluio, **presente no artigo 73**, é o ajuste doloso entre dois ou mais agentes **com o objetivo de fraudar o sistema tributário**. A lavagem de dinheiro, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e **está relacionada ao** intuito de dissimular valores derivados de infrações penais, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo de evasão fiscal, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva **pode ser compreendida** como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas **com o objetivo de** reduzir ou evitar tributos, variando conforme **o elemento subjetivo do** agente, os meios utilizados **e a finalidade** pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) destaca **que a simples divergência entre a realidade e o conteúdo da** declaração não caracteriza o crime, sendo necessário o dolo específico na omissão. **Além disso, a** falsidade deve estar ligada à forma da declaração, e não **aos seus efeitos jurídicos** ? por exemplo, mentir **sobre o produto** vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, **ainda que o** tributo venha **a ser devido** posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), a evasão fiscal causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens **sobre os tributos** que deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão **da pessoa jurídica, como** diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. **No caso do imposto de renda, o** responsável é o titular **dos bens ou** seu procurador.

Há diversas condutas **que podem ser** praticadas pelo contribuinte que, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente **o intuito de** mascarar **a ocorrência do fato gerador**. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum é **a empresa que** declara no seu contrato social estar sediada em um município **em que a** alíquota do ISS é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. **Nesse caso, a autoridade fiscal** está autorizada a desconsiderar a forma jurídica adotada pela empresa, encontrar o verdadeiro local **da atividade empresarial** e proceder ao **lançamento tributário que** condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é **a emissão de** notas fiscais frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, **com o fim de** gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica **a contratação de** cooperativas **como forma de** mascarar vínculos empregatícios. **Nesse caso, a** empresa tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, **uma**

relação de emprego. Assim, o empregador evita **o pagamento de** contribuições sociais **incidentes sobre a folha de salários**.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam **o sistema tributário e a sua** fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos **para o cidadão** sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas, 16

sempre poderá tentar diminuir seus encargos com **o fisco, de forma que** possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que **as práticas de** evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro **aos cofres públicos**. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, **como no caso do** Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação **do sistema tributário** e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa **a contar com** bases **legais mais amplas**, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da

integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). **Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?**

A análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN evidencia um debate dentro do **Direito Tributário**, especialmente quanto à sua aplicação e os limites constitucionais. De acordo com Calmon (2006), no Brasil não há espaço para **normas gerais antielisivas em razão do** rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, **que, de acordo com o** autor, funcionam como presunções juris tantum e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional **no momento da sua** aplicação. Ao tratar de casos de simulação relativa, **o parágrafo único** estabelece **que o ônus da prova** recai sobre o Estado, garantindo que **a presunção de legitimidade do ato administrativo** não dispense a devida motivação. Este **ponto de vista** destaca que **sistema tributário brasileiro** prioriza **a segurança jurídica** e a certeza do direito, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócio **jurídicos para fins tributários**, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre combate **à evasão fiscal e** respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A desconsideração **dos atos jurídicos prevista em lei** aplica-se unicamente às **situações em que o contribuinte** age com o propósito de ocultar o fato gerador, **por meio da** dissimulação ? **ou seja, da realização de um negócio jurídico com** aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. Esse tipo de conduta diferencia-se do planejamento legítimo, **como no caso em que um** empresário escolhe o leasing no lugar da compra e venda apenas por motivos fiscais, **sem que haja** qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) **esclarece que a norma** autorizadora da desconsideração **dos atos jurídicos** exige, para **sua aplicação, a existência de um fato** gerador definido legalmente **e a efetiva** ocorrência desse fato, **ainda que de forma** dissimulada. Segundo o autor, **não é possível** haver exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses **previstas em lei**, nem se pode criar um novo **fato gerador por**

meio de interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a
18
dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo que a tributação incida
sobre o que de fato ocorreu, sempre respeitando os princípios da legalidade e da
tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O Supremo Tribunal Federal tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal, especialmente no que se refere à interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal que autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A ação foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando o princípio da legalidade tributária. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando que a norma autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização do fato gerador previsto em lei, ainda que dissimulado por meio de atos jurídicos aparentemente lícitos.

A relatora, ministra Cármen Lúcia, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza a criação de novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre elisão e evasão fiscal. A relatora destacou que a norma antielisão possui caráter de combate a evasão fiscal, pois trata de situações em que o contribuinte tenta ocultar a ocorrência do fato gerador, o contrário da elisão, que se refere a condutas lícitas voltadas à economia fiscal por meio da não ocorrência do fato gerador.

5.? CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A análise dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais do Estado de Direito: em um lado, a legalidade e a livre iniciativa; do outro, a proteção ao erário e a justiça fiscal. O presente trabalho procurou explorar esse tensionamento à luz do planejamento tributário, considerando as implicações

jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se que a elisão fiscal representa, em sua essência, o exercício da autonomia privada no campo tributário, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. Nesse sentido, a elisão fiscal expressa o exercício do princípio da livre iniciativa, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades dentro dos limites da legislação.

Enquanto a evasão fiscal, por sua vez, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem a ocorrência do fato gerador, violando de forma direta o dever de colaboração com o Fisco e a ordem jurídica.

A hipótese formulada no início da pesquisa ? de que a ausência de delimitação conceitual clara entre elisão e evasão fiscal contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária ? foi confirmada. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à licitude ou não de determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas ? especialmente diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas ? reforça a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade do parágrafo único do Artigo 116 do CTN, representa avanço nesse sentido, ao mesmo tempo em que reafirma a necessidade de regulamentação mais específica. O voto da ministra relatora alerta que a norma não autoriza a criação de fatos geradores fictícios, mas a desconsideração de estruturas montadas com o intuito exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se a ausência de uniformidade jurisprudencial sobre o tema, o que dificulta a extração de critérios consolidados para definir a validade ou invalidade de determinados planejamentos. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos.

Do ponto de vista econômico, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a capacidade de arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a sonegação no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega os contribuintes que cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos e limites do planejamento tributário não é apenas para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para profissionais do Direito que lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma que o planejamento tributário não deve ser encarado como sinônimo de má-fé, mas como reflexo da complexidade

normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico **sobre o tema** continue sendo ampliado e qualificado, especialmente **no curso de Direito**, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. **Um sistema tributário** eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6.? REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos **da norma geral** antielisiva **e as cláusulas** do propósito negocial e da substância **sobre a forma** presentes **no direito brasileiro**. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. A elisão fiscal como ferramenta para **o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: **uma análise da jurisprudência do CARF**. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). **Planejamento tributário sob a** ótica do CARF: análise de casos concretos. 1. ed. **Rio de Janeiro: Lumen Juris**, 2019. p. 393?432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal **e seus impactos** no Estado brasileiro. **JNT ? Facit Business and Technology Journal**, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Algumas reflexões sobre o** propósito negocial **no Direito Tributário brasileiro**. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). **Direito tributário atual**. **Rio de Janeiro: Elsevier**, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira. **Planejamento tributário no CARF** pós-Zelotes: limites e critérios concretos **para a sua** desconsideração/manutenção. **Rio de Janeiro: Lumen Juris**, 2021.
- BRASIL. **Tribunal Regional Federal** da 2ª Região. Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. **Rio de Janeiro**, 19 jul. 2018. **Disponível em:** <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. **Acesso em:** 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich. **Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET**, Brasília, v. 12, n. 1, p. 580?596, jan./jun. 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro**. Evasão e elisão fiscal: **o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito** comparado. **Rio de Janeiro: Forense**, 2006. p. 61?63.
- CREPALDI, Sílvio. Planejamento tributário: teoria e prática. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita**. Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos. **Disponível em:** <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. **Acesso**

em: 10 jun. 2025.

FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos ao planejamento tributário. Revista Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. 22

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. 2005. Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.

HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito negocial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.

HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.

JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação.

JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.

KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015. 23

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal ? limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.

MOURA, Diana da Cunha. O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.

OXFAM Brasil. Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade?

Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em:

<https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-so-ciedade/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. A dicotomia entre evasão e elisão fiscal em relação à jurisprudência do STF. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária e evasão fiscal no Brasil. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo sobre a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em:

<https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.



=====

Arquivo 1: [TCC - MARCOS PACHECO.pdf](#) (6172 termos)

Arquivo 2: www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201703/22171450-pge08livro.pdf#page=137 (71557 termos)

Termos comuns: 480

Índice de similaridade antigo: 0,62%

Novo índice de similaridade: 7,77%

Índice de agrupamento: Alto

O texto abaixo é o conteúdo do documento **Arquivo 1**. Os termos em vermelho foram encontrados no documento **Arquivo 2**. Id da comparação: 515dff32623303ex55

=====

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Salvador/BA

2025

1

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à **Universidade Católica do Salvador**, como requisito parcial para a **obtenção** do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA

2025

2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ___ de ____ de ____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO **NO DIREITO BRASILEIRO**.
2.1 **CONCEITO** E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.2 O
PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 3 ELISÃO
FISCAL E EVASÃO FISCAL:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS
LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3
IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1
Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS DE
CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 **O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO
CTN**. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 CONSIDERAÇÕES
FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos entre a elisão fiscal e a evasão fiscal **no contexto do** planejamento tributário, **à luz da** legislação brasileira e da jurisprudência dominante. **A distinção entre** tais condutas se mostra essencial tanto para **garantir a segurança jurídica** dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação **fiscal e a proteção** da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica do planejamento tributário, a tipificação dos **crimes contra a ordem tributária, a aplicação da** norma geral antielisiva e a relevância dos conceitos de propósito negocial e substrato econômico. Constatou-se que, embora o planejamento tributário seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação **do Fisco**. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a substância **sobre a forma**, especialmente quando **há indícios de** artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo

está em equilibrar a **autonomia privada** com a justiça fiscal, **por meio de** uma legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional. Palavras-Chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária.**

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal boundaries between tax avoidance and tax evasion within the context of tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1. INTRODUÇÃO

5

No Brasil, o sistema tributário é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas **federal, estadual e municipal**. Além disso, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se em conformidade com **as exigências legais**. A papelada envolvida na apuração e no **pagamento de tributos**, junto a instabilidade normativa, contribui **para o aumento da insegurança jurídica** que hoje vive **o Direito Tributário brasileiro**.

Diante desse cenário, é natural que os contribuintes ? especialmente **as pessoas jurídicas** ? busquem alternativas para reduzir a carga tributária, valendo-se de estratégias lícitas de organização dos seus negócios.

Nesse contexto, o planejamento tributário surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando às empresas que se estruturam **de forma a** possuir uma carga tributária menor, dentro dos limites da legalidade. Contudo, a linha que separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa

discussão **na doutrina e na jurisprudência**.

A **questão que se impõe** é: **até que ponto** o contribuinte pode utilizar estruturas e negócios jurídicos para reduzir sua carga tributária sem incorrer em **fraude ou simulação**? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo **exercício da liberdade** no planejamento empresarial **e o abuso** da forma que caracteriza a evasão fiscal. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, **mas também no** campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como **a imposição de** multas, autuações fiscais **e até mesmo** responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante do papel do planejamento tributário no cenário contemporâneo. Em um mercado **cada vez mais** competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação.

No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis,
6

como **o aumento da** desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: **a necessidade de** analisar juridicamente **os limites do** planejamento tributário, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém no campo da licitude e quando ultrapassa essa fronteira **e se caracteriza** como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental **tanto para o contribuinte, que** busca **a segurança jurídica em seus** atos e decisões fiscais, quanto para o Fisco, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários do planejamento tributário no Brasil, **bem como as** fronteiras conceituais e práticas entre elisão e evasão fiscal, com apoio na jurisprudência, especialmente **do Supremo Tribunal Federal, com vistas a** oferecer uma análise crítica do atual cenário **do ordenamento jurídico brasileiro** frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO **NO DIREITO BRASILEIRO**.

2.1 **O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**.

Conforme elucidado por Kagan (2023), o planejamento tributário é a análise de situações financeiras visando organizar os elementos **da empresa de forma a**

minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis **com o regime** tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca que o planejamento tributário vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica **que visa a** otimização das obrigações fiscais **ao longo do tempo**, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), **o conceito de** planejamento tributário envolve a capacidade **do contribuinte de** organizar suas finanças **com o objetivo de** minimizar a carga tributária, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, **é um processo que** depende **da visão do** futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como **o**
7

caso do contribuinte que descobre tardiamente **a exigência de** manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica do planejamento tributário depende **do princípio de que os** contribuintes têm **o direito de** organizar seus negócios **de forma a** minimizar sua carga tributária, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce **o conceito do** planejamento tributário, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele no qual a carga tributária recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países como o Brasil, onde, em 2024, a carga tributária alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances do planejamento tributário exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas **e o potencial** de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias de planejamento tributário para determinar se elas estão **de acordo com a** intenção **da lei ou** exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira **é um dos principais** componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações. Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado **ao pagamento de tributos**, enquanto até 34% dos lucros vão **para o estado**. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A complexidade das operações de planejamento tributário traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se a discussão sobre o substrato econômico, ou propósito negocial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8

Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio do direito tributário americano. De acordo com esse princípio, não basta que o negócio jurídico esteja em conformidade com a legislação tributária, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia de tributos. Ou seja, deve existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento pelo fisco.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que o propósito negocial não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade de redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e desconsiderados pelo Fisco.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que a ausência de uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco como fundamento para desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola o princípio da legalidade, e compromete a segurança jurídica e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do parágrafo único do art. 116 do CTN, o CARF já exigia que os planejamentos possuíssem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada **por não possuir** critérios claros e gerar insegurança jurídica. Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas **passou a ser um dos principais elementos** para **a desconsideração de** planejamentos tributários. Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, ausência de um risco real na operação ou **uma relação de dependência entre as partes envolvidas** são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A ausência de critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça que a análise **da validade do** planejamento continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, como um elemento relevante para a análise do planejamento tributário e sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

?

Dentro do direito brasileiro uma norma que **impõe limites ao** planejamento tributário deve **levar em consideração o princípio da** livre iniciativa. **O estado não pode exigir que o contribuinte** escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e se vale de estruturas sofisticadas de planejamento tributário, **como é o caso da** técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. **Um modelo de** planejamento tributário internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com elevada carga tributária para outras com tributação reduzida ou inexistente, **por meio de** estratégias de profit shifting. **No caso da** Google, a estrutura foi iniciada **com a criação de** uma subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por um contrato de cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

10

residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se **de regras de** dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos limites do planejamento tributário. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos quanto à **sua**

compatibilidade com o princípio do abuso do direito. No contexto brasileiro, a distinção entre o planejamento lícito e o abuso é balizada, principalmente, por dispositivos como o art. 116 do Código Tributário Nacional.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a sua carga tributária, de acordo com Moura (2009), a teoria do abuso do direito surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, a imposição de sanções, como a negação do direito ou a simples indenização pelos danos causados. No entanto, há aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do abuso do direito, para estes a teoria do abuso do direito não afeta o princípio da legalidade tributária, já que não ocorre a criação de uma nova obrigação tributária, mas uma correção na conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico.

Assim, observa-se que apesar da autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

No ordenamento jurídico brasileiro, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar o pagamento do tributo ao fisco, tais são a elisão e evasão fiscal. Não existe consenso doutrinário quando se trata dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. De acordo com Rangel e Figueiredo Junior (2022), a elisão fiscal é caracterizada pela realização de atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de obter uma economia legítima de tributos. Trata-se, portanto, de um mecanismo de planejamento tributário que se vale da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: a primeira ocorre quando a própria legislação prevê a redução da carga tributária,

11
sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre da existência de lacunas normativas, permitindo ao contribuinte, com base no princípio da legalidade negativa e na livre iniciativa, evitar o tributo sem contrariar expressamente o ordenamento jurídico, uma vez que não há imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação com a evasão fiscal não é facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso sobre o que justifica a complexidade do sistema tributário brasileiro, mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas, no aumento das dúvidas quanto à correta aplicação das leis tributárias e nas

frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a elevada carga tributária e a percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, a análise da complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação entre a elisão fiscal legítima e a evasão fiscal ilícita representa um ponto crucial no direito tributário, exigindo uma análise meticulosa para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos dentro de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é o conjunto de atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira a evitar a submissão a uma carga tributária excessiva ou desfavorável, sem violar o ordenamento jurídico.

Com base na literatura sobre elisão e evasão fiscal, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional de tributação. De acordo com Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto a elisão fiscal são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando a relação entre o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

uma espécie de jogo entre o contribuinte e a capacidade de fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas para reduzir a carga tributária sem alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre a elisão fiscal também aborda os princípios fundamentais do planejamento tributário, destacando os três principais métodos de elisão dentro de um sistema de imposto sobre a renda. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, o que é particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas de forma distinta pelo sistema tributário, como é o caso dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), a elisão fiscal é frequentemente associada ao comportamento do contribuinte que busca reduzir ou eliminar legalmente a carga tributária. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores

utiliza o termo ?evasão? para **se referir à** conduta ilícita de se furtrar **ao pagamento de tributos**, enquanto reserva-se o termo ?elisão? para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto em sentido amplo ? abarcando **qualquer tipo de** escape ao tributo, lícito ou não ? quanto **em sentido estrito, no qual se** referem especificamente **à violação do** dever jurídico de pagar tributos, caracterizando, assim, conduta ilícita. **Dentro desse contexto**, o planejamento tributário é muitas vezes compreendido como uma forma legítima de elisão fiscal.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula a prática da elisão fiscal **por meio de** ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem a diminuição da carga tributária sem infringir a legislação vigente.

Um exemplo emblemático dessa prática **é o caso do** bombom ?Sonho de Valsa?. A empresa responsável pelo produto realizou alterações **em sua composição**

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. Com isso, o produto **deixou de ser** classificado como ?bombom de chocolate? ? sujeito à alíquota de 5% de IPI ? para ser enquadrado como ?produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos?, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como ?wafer recheado?, representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante **é o da** reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, **com a alteração de parte de sua** composição **e a consequente** mudança de nomenclatura comercial, o produto **passou a ser** vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão **de acordo com o conceito de** elisão fiscal defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir ou evitar a incidência tributária, ainda que tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam o crime de evasão fiscal, **de acordo com a Lei** n° 8.137/90:

?Art. 1º Constitui crime **contra a ordem tributária** suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - **fraudar a fiscalização tributária**, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação **de qualquer natureza**, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou **prestação de serviço**, efetivamente realizada, ou fornecê-la **em desacordo com** a legislação. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, **total ou parcialmente, de pagamento de tributo**;

II - deixar de recolher, **no prazo legal**, valor **de tributo ou de contribuição social**, descontado ou cobrado, **na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria** recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si **ou para o contribuinte** beneficiário, qualquer

14

percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar **em desacordo com o** estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita **ao sujeito passivo da obrigação tributária** possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à **Fazenda Pública**.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa?

É possível observar **a partir da** mera leitura dos artigos que a fraude **se apresenta como** essência vital para a configuração da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado **como meio de** economia ilícita do tributo, exige o dolo **por parte do contribuinte ou** responsável tributário. **A Lei nº 4.502/64** define três modalidades de evasão fiscal: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, conforme **o artigo 71** é caracterizada por ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária sobre **o fato gerador**. A fraude é descrita no artigo 72, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir **a ocorrência do fato gerador ou** modificar características **para reduzir o imposto devido**. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois

ou mais agentes **com o objetivo de** fraudar o sistema tributário. A **lavagem de dinheiro**, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao intuito de dissimular valores derivados de infrações penais, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo de evasão fiscal, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva pode ser compreendida como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas **com o objetivo de** reduzir ou evitar tributos, variando conforme o elemento subjetivo do agente, os meios utilizados e a finalidade pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) destaca que a simples divergência entre a realidade e **o conteúdo da** declaração não caracteriza o crime, sendo necessário o dolo específico na omissão. **Além disso, a** falsidade deve estar ligada à forma **da declaração, e** não aos seus efeitos jurídicos ? por exemplo, mentir sobre o produto vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, **ainda que o tributo venha a ser** devido posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), a evasão fiscal causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre os tributos que deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão **da pessoa jurídica, como** diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. **No caso do imposto de renda, o responsável é o** titular dos bens ou seu procurador.

Há diversas condutas **que podem ser** praticadas pelo contribuinte que, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente **o intuito de** mascarar **a ocorrência do fato gerador**. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum **é a empresa que** declara no seu contrato social estar sediada em um município **em que a** alíquota do ISS é significativamente menor, quando na realidade **não possui qualquer** estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. Nesse caso, a autoridade fiscal está autorizada a desconsiderar a forma jurídica adotada pela empresa, encontrar o verdadeiro local da atividade empresarial e proceder ao lançamento tributário que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é a emissão de notas fiscais frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, com **o fim de** gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica a contratação de cooperativas **como forma de** mascarar vínculos empregatícios. Nesse **caso, a empresa** tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, **uma relação de** emprego. Assim, o empregador evita **o pagamento de contribuições**

sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos para o cidadão sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas,

16 sempre poderá tentar diminuir seus encargos com o fisco, de forma que possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro aos cofres públicos. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, como no caso do Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e

fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). **Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?**

A análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN evidencia um debate dentro do Direito Tributário, especialmente quanto à sua aplicação e os limites constitucionais. De acordo com Calmon (2006), no Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, que, de acordo com o autor, funcionam como presunções juris tantum e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional no momento da sua aplicação. Ao tratar de casos de simulação relativa, o parágrafo único estabelece que o ônus da prova recai sobre o Estado, garantindo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não dispense a devida motivação. Este ponto de vista destaca que sistema tributário brasileiro prioriza a segurança jurídica e a certeza do direito, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócios jurídicos para fins tributários, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre combate à evasão fiscal e respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A desconsideração dos atos jurídicos prevista em lei aplica-se unicamente às situações em que o contribuinte age com o propósito de ocultar o fato gerador, por meio da dissimulação ? ou seja, da realização de um negócio jurídico com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. Esse tipo de conduta diferencia-se do planejamento legítimo, como no caso em que um empresário escolhe o leasing no lugar da compra e venda apenas por motivos fiscais, sem que haja qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece que a norma autorizadora da desconsideração dos atos jurídicos exige, para sua aplicação, a existência de um fato gerador definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, ainda que de forma dissimulada. Segundo o autor, não é possível haver exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses previstas em lei, nem se pode criar um novo fato gerador por meio de interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a

18

dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo que a tributação incida **sobre o que de fato** ocorreu, sempre respeitando os princípios da legalidade e da tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O **Supremo Tribunal Federal** tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal, **especialmente no que se refere à interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 o Plenário do STF**, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal **que autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.**

A **ação foi** proposta pela Confederação Nacional **do Comércio de Bens, Serviços e Turismo**, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando **o princípio da legalidade** tributária. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando **que a norma autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização do fato gerador previsto em lei**, ainda que dissimulado **por meio de atos jurídicos aparentemente lícitos.**

A relatora, ministra Cármen Lúcia, ressaltou **que a aplicação plena do** dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza **a criação de** novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre elisão e evasão fiscal. A relatora destacou **que a norma antielisão possui caráter de** combate a evasão fiscal, pois trata **de situações em que o contribuinte tenta ocultar a ocorrência do fato gerador**, o contrário da elisão, **que se refere a** condutas lícitas voltadas à economia fiscal **por meio da não ocorrência do fato gerador.**

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A análise dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais **do Estado de Direito: em um lado, a** legalidade e a livre iniciativa; do outro, **a proteção ao erário e a justiça** fiscal. **O presente trabalho** procurou explorar esse tensionamento **à luz do** planejamento tributário, considerando as implicações **jurídicas, econômicas e** institucionais.

Contatou-se que a elisão fiscal representa, em sua essência, o exercício da autonomia privada no campo tributário, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. Nesse sentido, a elisão fiscal expressa o exercício do princípio da livre iniciativa, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades dentro dos limites da legislação.

Enquanto a evasão fiscal, por sua vez, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem a ocorrência do fato gerador, violando de forma direta o dever de colaboração com o Fisco e a ordem jurídica. A hipótese formulada no início da pesquisa ? de que a ausência de delimitação conceitual clara entre elisão e evasão fiscal contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária ? foi confirmada. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à licitude ou não de determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas ? especialmente diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas ? reforça a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade do parágrafo único do Artigo 116 do CTN, representa avanço nesse sentido, ao mesmo tempo em que reafirma a necessidade de regulamentação mais específica. O voto da ministra relatora alerta que a norma não autoriza a criação de fatos geradores fictícios, mas a desconsideração de estruturas montadas com o intuito exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se a ausência de uniformidade jurisprudencial sobre o tema, o que dificulta a extração de critérios consolidados para definir a validade ou invalidade de determinados planejamentos. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos.

Do ponto de vista econômico, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a capacidade de arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a sonegação no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega os contribuintes que cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos e limites do planejamento tributário não é apenas para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para profissionais do Direito que lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma que o planejamento tributário não deve ser encarado como sinônimo de má-fé, mas como reflexo da complexidade normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico sobre o tema continue sendo ampliado e qualificado, especialmente no curso de Direito, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. Um sistema tributário eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6. REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: uma análise da jurisprudência do CARF. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). Planejamento tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 393-432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. *JNT ? Facit Business and Technology Journal*, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166-182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o propósito negocial no Direito Tributário brasileiro. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). Direito tributário atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira. Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconsideração/manutenção. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. Rio de Janeiro, 19 jul. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich. *Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET*, Brasília, v. 12, n. 1, p. 580-596, jan./jun. 2017.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 61-63.
- CREPALDI, Sílvio. Planejamento tributário: teoria e prática. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita. Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.

FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos ao planejamento tributário. Revista Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. 22

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. 2005. Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.

HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito negocial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.

HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.

JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação.

JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.

KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015. 23

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal ? limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.

MOURA, Diana da Cunha. O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.

OXFAM Brasil. Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade? Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em:

<https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-so-ciedade/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário** completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. A dicotomia entre evasão e elisão **fiscal em relação à** jurisprudência do STF. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. O propósito negocial no planejamento tributário **sob a ótica** do CARF. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime **de sonegação fiscal e seus** impactos no Estado brasileiro. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária e evasão fiscal no Brasil. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. **Introdução ao estudo** sobre a elisão fiscal, evasão **fiscal e o** planejamento tributário. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em:

<https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.



=====
Arquivo 1: TCC - MARCOS PACHECO.pdf (6172 termos)

Arquivo 2: www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/04/NArt.04-2010.pdf (36927 termos)

Termos comuns: 466

Índice de similaridade antigo: 1,09%

Novo índice de similaridade: 7,53%

Índice de agrupamento: Alto

O texto abaixo é o conteúdo do documento **Arquivo 1**. Os termos em vermelho foram encontrados no documento **Arquivo 2**. Id da comparação: d73a0719ea809b3x57

=====
UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Salvador/BA

2025

1

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à Universidade
Católica do Salvador, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharela em Direito.
Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA
2025
2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ___ de _____ de _____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO **NO DIREITO BRASILEIRO**.
2.1 CONCEITO E FINALIDADE **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. 2.2 O
PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. 3 **ELISÃO
FISCAL E EVASÃO FISCAL**:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS
LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3
IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1
Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS DE
CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 **O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO
CTN**. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 CONSIDERAÇÕES
FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos entre **a elisão fiscal e a evasão fiscal no contexto do planejamento tributário, à luz da legislação brasileira e da jurisprudência dominante. A distinção entre** tais condutas se mostra essencial tanto para garantir **a segurança jurídica** dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação **fiscal e a** proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica **do planejamento tributário, a** tipificação **dos crimes contra a ordem tributária, a aplicação da** norma geral antielisiva e a relevância dos conceitos **de propósito negocial** e substrato econômico. Constatou-se **que, embora o planejamento tributário** seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a **substância sobre a forma**, especialmente quando há indícios de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo está em equilibrar a autonomia privada com a justiça fiscal, **por meio de uma**

legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional.

Palavras-Chave: **Planejamento tributário**. **Elisão** fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária**.

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal boundaries between tax avoidance and tax evasion within the context of tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1. INTRODUÇÃO

5

No Brasil, o sistema tributário é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas federal, estadual e municipal. **Além disso**, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se em conformidade com as exigências legais. A papelada envolvida na apuração e no **pagamento de tributos**, junto a instabilidade normativa, contribui para o aumento da insegurança jurídica que hoje vive **o Direito Tributário brasileiro**.

Diante desse cenário, é natural que os contribuintes ? especialmente **as pessoas jurídicas** ? busquem alternativas **para reduzir a carga tributária**, valendo-se de estratégias lícitas de organização dos seus negócios.

Nesse contexto, **o planejamento tributário** surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando às empresas que se estruturam **de forma a** possuir uma carga tributária menor, **dentro dos limites** da legalidade. Contudo, a linha que separa **o lícito do ilícito** é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa discussão na doutrina e na jurisprudência.

A questão **que se impõe** é: até que ponto o contribuinte pode utilizar estruturas **e negócios jurídicos** para reduzir **sua carga tributária** sem incorrer em **fraude ou simulação**? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir **o legítimo exercício** da liberdade no planejamento empresarial **e o abuso da forma** que caracteriza **a evasão fiscal**. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, mas também no campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como a imposição de multas, autuações fiscais **e até mesmo** responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante do papel **do planejamento tributário** no cenário contemporâneo. Em um mercado **cada vez mais** competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação. No entanto, **a utilização de** tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis,

6
como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: **a necessidade de** analisar juridicamente **os limites do planejamento tributário**, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém **no campo da licitude** e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental tanto **para o contribuinte, que busca a segurança jurídica** em **seus atos e** decisões fiscais, quanto **para o Fisco, que** precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários **do planejamento tributário no Brasil**, bem como as fronteiras conceituais e práticas **entre elisão e evasão fiscal**, com apoio na jurisprudência, especialmente **do Supremo Tribunal Federal, com vistas a** oferecer uma análise crítica do atual cenário **do ordenamento jurídico brasileiro** frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Conforme elucidado por Kagan (2023), **o planejamento tributário é** a análise de situações financeiras visando organizar os elementos da empresa **de forma a** minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para

reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca **que o planejamento tributário** vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização das obrigações fiscais **ao longo do** tempo, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), o conceito **de planejamento tributário** envolve a capacidade do contribuinte de organizar suas finanças **com o objetivo de** minimizar **a carga tributária**, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, **mas também pode ser** resultado de um aprendizado com erros passados, como o

caso do contribuinte que descobre tardiamente **a exigência de** manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica **do planejamento tributário** depende do princípio **de que os** contribuintes têm **o direito de** organizar seus **negócios de forma a** minimizar **sua carga tributária**, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce o conceito **do planejamento tributário**, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele **no qual a carga tributária** recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países como o Brasil, onde, em 2024, **a carga tributária** alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances **do planejamento tributário** exige um conhecimento extensivo do ambiente **jurídico e econômico**. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias **de planejamento tributário** para determinar se elas estão **de acordo com a intenção da lei ou** exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é **um dos** principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações. Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado ao **pagamento de tributos**, enquanto até 34% dos lucros vão para o estado. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

A complexidade das operações de planejamento tributário traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se a discussão sobre o substrato econômico, ou propósito negocial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8

Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio do direito tributário americano. De acordo com esse princípio, não basta que o negócio jurídico esteja em conformidade com a legislação tributária, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia de tributos. Ou seja, deve existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento pelo fisco.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que o propósito negocial não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade de redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e desconsiderados pelo Fisco.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que a ausência de uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco como fundamento para desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola o princípio da legalidade, e compromete a segurança jurídica e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do parágrafo único do art. 116 do CTN, o CARF já exigia que os planejamentos possuíssem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica. Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas passou a ser um dos principais elementos **para a desconsideração de** planejamentos tributários. Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, ausência de um risco real na operação ou uma relação de dependência **entre as partes envolvidas** são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A **ausência de** critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça que a análise **da validade do planejamento** continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, como um elemento relevante para a análise **do planejamento tributário e** sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

?

Dentro **do direito brasileiro uma norma que** impõe limites **ao planejamento tributário** deve levar em consideração **o princípio da** livre iniciativa. **O estado não** pode **exigir que o** contribuinte escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade **que a estrutura** dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e **se vale de** estruturas sofisticadas **de planejamento tributário**, como é o caso da técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. Um modelo **de planejamento tributário** internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com elevada carga tributária para outras com tributação reduzida ou inexistente, **por meio de** estratégias de profit shifting. **No caso da** Google, a estrutura foi iniciada com a criação de uma subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por um contrato de cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

10 residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se de regras de dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação **dos limites do planejamento tributário**. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos **quanto à sua** compatibilidade com o princípio do abuso **do direito**. **No contexto brasileiro, a**

distinção entre o planejamento **lícito e o abuso** é balizada, principalmente, por **dispositivos como o art. 116 do Código Tributário Nacional**.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar **a sua carga tributária, de acordo com** Moura (2009), **a teoria do abuso** do direito surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido **de maneira a** causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, a imposição de sanções, como a negação **do direito ou a** simples indenização pelos danos causados. No entanto, há aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do abuso **do direito, para** estes **a teoria do abuso** do direito não afeta **o princípio da legalidade** tributária, **já que não ocorre** a criação **de uma nova obrigação tributária, mas** uma correção na conduta do contribuinte **em relação ao ordenamento jurídico**.

Assim, observa-se que apesar da autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do **ponto de vista** fiscal, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? **ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL**

No **ordenamento jurídico brasileiro**, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar **o pagamento do tributo** ao fisco, tais são **a elisão e evasão fiscal**. Não existe consenso doutrinário **quando se trata** dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. **De acordo com** Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a elisão fiscal é** caracterizada pela realização **de atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de** obter uma economia legítima de tributos. Trata-se, portanto, de um mecanismo **de planejamento tributário que se** vale da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: **a primeira ocorre quando** a própria legislação prevê a redução **da carga tributária,**

11
sendo, assim, uma elisão induzida **por lei;** a segunda decorre **da existência de** lacunas normativas, permitindo ao contribuinte, com base no **princípio da legalidade** negativa e na livre iniciativa, evitar o tributo sem contrariar expressamente **o ordenamento jurídico, uma vez que não há** imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação **com a evasão fiscal não é** facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso **sobre o que** justifica a complexidade do sistema tributário brasileiro, mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas, no aumento das dúvidas quanto à correta **aplicação das leis tributárias** e nas frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes

e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a elevada carga tributária e a percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, a análise da complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação entre a elisão fiscal legítima e a evasão fiscal ilícita representa um ponto crucial no direito tributário, exigindo uma análise meticulosa para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos dentro de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é o conjunto de atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira a evitar a submissão a uma carga tributária excessiva ou desfavorável, sem violar o ordenamento jurídico.

Com base na literatura sobre elisão e evasão fiscal, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional de tributação. De acordo com Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto a elisão fiscal são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando a relação entre o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

12 uma espécie de jogo entre o contribuinte e a capacidade de fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas para reduzir a carga tributária sem alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre a elisão fiscal também aborda os princípios fundamentais do planejamento tributário, destacando os três principais métodos de elisão dentro de um sistema de imposto sobre a renda. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, o que é particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas de forma distinta pelo sistema tributário, como é o caso dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), a elisão fiscal é frequentemente associada ao comportamento do contribuinte que busca reduzir ou eliminar legalmente a carga tributária. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores utiliza o termo "evasão" para se referir à conduta ilícita de se furta ao pagamento de

tributos, enquanto reserva-se o termo ?elisão? para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os **termos podem ser** empregados tanto em sentido amplo ? abarcando qualquer tipo de escape ao tributo, lícito ou não ? quanto em sentido estrito, no qual se referem especificamente à violação do dever jurídico de pagar tributos, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, **o planejamento tributário é** muitas vezes compreendido como uma forma legítima **de elisão fiscal**.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula **a prática da elisão fiscal por meio de** ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem a **diminuição da carga tributária** sem infringir a legislação vigente.

Um exemplo emblemático dessa prática é **o caso do bombom ?Sonho de Valsa?**. A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. Com isso, o produto **deixou de ser** classificado como ?bombom de chocolate? ? sujeito à alíquota de 5% de IPI ? para ser enquadrado como ?produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos?, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como ?wafer recheado?, representando uma economia expressiva à empresa sem violar **a legislação fiscal**.

Outro caso interessante **é o da** reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição e a conseqüente mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão **de acordo com o conceito de elisão fiscal** defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir ou **evitar a incidência tributária**, ainda que **tais resultados não** fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam o crime **de evasão fiscal, de acordo com a Lei nº 8.137/90:**

?**Art. 1º** Constitui crime **contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo**, ou contribuição

social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido **pela lei fiscal**;
- III - **falsificar ou alterar** nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, **ou qualquer outro** documento relativo à operação 23 tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar **ou deixar de** fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa **a venda de** mercadoria ou **prestação de serviço**, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 - II - deixar de recolher, no prazo legal, **valor de tributo ou de contribuição social**, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou **para o contribuinte** beneficiário, qualquer 14 percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 - IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita **ao sujeito passivo da obrigação tributária** possuir informação contábil **diversa daquela que é**, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa?

É possível observar **a partir da** mera leitura dos artigos **que a fraude se apresenta como** essência vital para a configuração da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito **de evasão fiscal**, considerado **como meio de** economia ilícita do tributo, exige o dolo por parte **do contribuinte ou responsável** tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades **de evasão fiscal**: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, conforme o artigo 71 é caracterizada por **ações ou omissões** dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária **sobre o fato gerador**. A fraude é descrita no artigo 72, e envolve **ações ou omissões** dolosas que visam impedir **a ocorrência do fato gerador** ou modificar características para **reduzir o imposto** devido. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois ou mais agentes **com o objetivo de fraudar** o sistema tributário. A lavagem de

dinheiro, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao **intuito de dissimular** valores derivados de infrações penais, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo **de evasão fiscal**, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva pode ser compreendida como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas **com o objetivo de** reduzir ou evitar tributos, variando conforme o elemento subjetivo do agente, os meios utilizados e a finalidade pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) destaca que a simples divergência entre **a realidade e o conteúdo** da declaração não caracteriza o crime, sendo necessário o dolo específico na omissão. Além disso, a falsidade deve estar ligada à forma da declaração, **e não aos** seus efeitos jurídicos? por exemplo, mentir sobre o produto vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, ainda que o tributo **venha a ser devido** posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a evasão fiscal** causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre os tributos que deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão **da pessoa jurídica**, como diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. **No caso do imposto de renda**, o responsável é o titular dos bens ou seu procurador.

Há diversas condutas **que podem ser** praticadas pelo contribuinte que, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente **o intuito de** mascarar **a ocorrência do fato gerador**. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum é a empresa que declara no seu contrato social estar sediada em um município **em que a alíquota do ISS** é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. Nesse caso, a autoridade fiscal está autorizada a desconsiderar **a forma jurídica adotada** pela empresa, **encontrar o verdadeiro** local da atividade empresarial e proceder ao lançamento tributário que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é **a emissão de notas fiscais** frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, **com o fim de** gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica a contratação de cooperativas **como forma de** mascarar vínculos empregatícios. Nesse caso, a empresa tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, uma relação de emprego. Assim, o empregador evita **o pagamento de** contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos para o cidadão sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas, 16

sempre poderá tentar diminuir seus encargos com o fisco, de forma que possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro aos cofres públicos. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, como no caso do Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). **Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?

A análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN evidencia um debate dentro do Direito Tributário, especialmente quanto à sua aplicação e os limites constitucionais. De acordo com Calmon (2006), no Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, que, de acordo com o autor, funcionam como **presunções juris tantum** e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional no momento da sua aplicação. Ao tratar de **casos de simulação relativa**, o parágrafo único estabelece que o ônus da prova recai sobre o Estado, garantindo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não dispense a devida motivação. Este **ponto de vista** destaca que sistema tributário brasileiro prioriza **a segurança jurídica e a certeza do direito**, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócios jurídicos para fins tributários, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre **combate à evasão fiscal e** respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A **desconsideração dos atos** jurídicos prevista em lei aplica-se unicamente às **situações em que o contribuinte age com o propósito de ocultar o fato gerador, por meio da** dissimulação ? **ou seja, da realização de um negócio jurídico** com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira **intenção das partes**. Esse tipo de conduta diferencia-se do planejamento legítimo, como no **caso em que** um empresário escolhe o leasing no lugar **da compra e venda** apenas por motivos fiscais, **sem que haja qualquer** ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece **que a norma** autorizadora da **desconsideração dos atos** jurídicos exige, para sua aplicação, **a existência de um fato gerador** definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, ainda que de forma dissimulada. Segundo o autor, **não é possível haver** exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses previstas em lei, nem se pode criar **um novo fato gerador por meio de** interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a

18

dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo que a tributação incida sobre o que de fato ocorreu, sempre respeitando os princípios da legalidade e da tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O Supremo Tribunal Federal tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal, especialmente no que se refere à interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal que autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A ação foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando o princípio da legalidade tributária. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando que a norma autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização do fato gerador previsto em lei, ainda que dissimulado por meio de atos jurídicos aparentemente lícitos.

A relatora, ministra Cármen Lúcia, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza a criação de novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre elisão e evasão fiscal. A relatora destacou que a norma antielisão possui caráter de combate a evasão fiscal, pois trata de situações em que o contribuinte tenta ocultar a ocorrência do fato gerador, o contrário da elisão, que se refere a condutas lícitas voltadas à economia fiscal por meio da não ocorrência do fato gerador.

5.2 CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A análise dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais do Estado de Direito: em um lado, a legalidade e a livre iniciativa; do outro, a proteção ao erário e a justiça fiscal. O presente trabalho procurou explorar esse tensionamento à luz do planejamento tributário, considerando as implicações jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se que a elisão fiscal representa, em sua essência, o exercício da

autonomia privada **no campo tributário**, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. Nesse sentido, **a elisão fiscal** expressa **o exercício do princípio da livre iniciativa**, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades **dentro dos limites** da legislação.

Enquanto **a evasão fiscal, por sua vez**, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem **a ocorrência do fato gerador**, violando de forma direta **o dever de** colaboração com **o Fisco e a ordem jurídica**.

A hipótese formulada no início da pesquisa **? de que a ausência de** delimitação conceitual clara **entre elisão e evasão fiscal** contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária **? foi confirmada**. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à **licitude ou não de** determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas **? especialmente** diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas **? reforça** a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade **do parágrafo único do Artigo 116 do CTN**, representa avanço nesse sentido, **ao mesmo tempo** em que reafirma **a necessidade de** regulamentação mais específica. O voto da ministra relatora alerta **que a norma não autoriza a criação de fatos geradores** fictícios, mas **a desconsideração de** estruturas montadas **com o intuito** exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se **a ausência de** uniformidade jurisprudencial **sobre o tema**, o que dificulta a extração de critérios consolidados para definir a validade ou invalidade de determinados planejamentos. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos.

Do **ponto de vista econômico**, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a capacidade de arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a sonegação no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega **os contribuintes que** cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos e limites **do planejamento tributário não é apenas** para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para profissionais do Direito que lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma **que o planejamento tributário não** deve ser encarado como sinônimo de má-fé, mas como reflexo da complexidade normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico **sobre o tema** continue sendo

ampliado e qualificado, especialmente no **curso de Direito**, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. Um sistema tributário eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6.? REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e **as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma** presentes **no direito brasileiro**. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal** como ferramenta **para o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: uma análise da jurisprudência do CARF. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). **Planejamento tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 393?432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. **JNT ? Facit Business and Technology Journal**, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o propósito negocial **no Direito Tributário brasileiro**. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). **Direito tributário atual**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira. **Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconsideração/manutenção**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES**. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. Rio de Janeiro, 19 jul. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich**. **Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET**, Brasília, v. 12, n. 1, p. 580?596, jan./jun. 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro**. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 61?63.
- CREPALDI, Sílvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.
- FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos **ao planejamento tributário**. **Revista**

Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019.

22

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. 2005.

Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.

HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito comercial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.

HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.

JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação.

JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em:

<https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. Disponível em:

<https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.

KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. Disponível em:

<https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015.

23

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal ? limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.

MOURA, Diana da Cunha. O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.

OXFAM Brasil. Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade?

Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em:

<https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-so>

cidade/. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário** completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. A dicotomia entre evasão e **elisão fiscal em relação à jurisprudência do STF**. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, **elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto**. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária e **evasão fiscal no Brasil**. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo **sobre a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em:

<https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

=====

Arquivo 1: [TCC - MARCOS PACHECO.pdf](#) (6172 termos)

Arquivo 2: [dlng1h542swfqcloudfrontnet/2018/10/18000055/Lei_8137-Comentada-e-Esquemática.pdf](#)
(3409 termos)

Termos comuns: 313

Índice de similaridade antigo: 3,37%

Novo índice de similaridade: 5,07%

Índice de agrupamento: Alto

O texto abaixo é o conteúdo do documento **Arquivo 1**. Os termos em vermelho foram encontrados no documento **Arquivo 2**. Id da comparação: 7e9b7a697f61897x276

=====

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Salvador/BA

2025

1

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à Universidade
Católica do Salvador, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharela em Direito.
Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA
2025
2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ___ de ____ de ____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO. 2.1 CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1 Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 **O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN.** 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos entre a elisão fiscal e a evasão fiscal no contexto do planejamento tributário, à luz da legislação brasileira e da jurisprudência dominante. A distinção entre tais condutas se mostra essencial tanto para garantir a segurança jurídica dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação fiscal e a proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica do planejamento tributário, a tipificação **dos crimes contra a ordem tributária**, a aplicação da norma geral antielisiva e a relevância dos conceitos de propósito negocial e substrato econômico. Constatou-se que, embora o planejamento tributário seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a substância sobre a forma, especialmente quando há indícios de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo

está em equilibrar a autonomia privada com a justiça fiscal, **por meio de** uma legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional. Palavras-Chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária.**

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal boundaries between tax avoidance and tax evasion within the context of tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1. INTRODUÇÃO

5

No Brasil, o sistema tributário é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se em conformidade com as exigências legais. A papelada envolvida na apuração e no pagamento de tributos, junto a instabilidade normativa, contribui para o aumento da insegurança jurídica que hoje vive o Direito Tributário brasileiro.

Diante desse cenário, é natural que os contribuintes ? especialmente as pessoas jurídicas ? busquem alternativas para reduzir a carga tributária, valendo-se de estratégias lícitas de organização dos seus negócios.

Nesse contexto, o planejamento tributário surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando às empresas que se estruturam **de forma a** possuir uma carga tributária menor, dentro dos limites da legalidade. Contudo, a linha que separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa

discussão **na doutrina e na jurisprudência**.

A questão que se impõe é: até que ponto o contribuinte pode utilizar estruturas e negócios jurídicos para reduzir sua carga tributária sem incorrer em fraude ou simulação? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo exercício da liberdade no planejamento empresarial e o abuso da forma que caracteriza a evasão fiscal. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, mas também no campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como a imposição de multas, autuações fiscais e até mesmo responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante do papel do planejamento tributário no cenário contemporâneo. Em um mercado cada vez mais competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação.

No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis,

6

como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: a necessidade de analisar juridicamente os limites do planejamento tributário, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém no campo da licitude e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental tanto **para o contribuinte**, que busca a segurança jurídica em seus atos e decisões fiscais, quanto para o Fisco, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários do planejamento tributário no Brasil, bem como as fronteiras conceituais e práticas entre elisão e evasão fiscal, com apoio na jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal, com vistas a oferecer uma análise crítica do atual cenário do ordenamento jurídico brasileiro frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Conforme elucidado por Kagan (2023), o planejamento tributário é a análise de situações financeiras visando organizar os elementos da empresa **de forma a**

minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca que o planejamento tributário vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização das obrigações fiscais ao longo do tempo, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), o conceito de planejamento tributário envolve a capacidade do contribuinte de organizar suas finanças **com o objetivo de** minimizar a carga tributária, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como o

7 caso do contribuinte que descobre tardiamente **a exigência de** manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica do planejamento tributário depende do princípio de que os contribuintes têm o direito de organizar seus negócios **de forma a** minimizar sua carga tributária, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce o conceito do planejamento tributário, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele no qual a carga tributária recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países como o Brasil, onde, em 2024, a carga tributária alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances do planejamento tributário exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias de planejamento tributário para determinar se elas estão de acordo com a intenção da lei ou exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é um dos principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações. Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado ao pagamento de tributos, enquanto até 34% dos lucros vão para o estado. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A complexidade das operações de planejamento tributário traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se a discussão sobre o substrato econômico, ou propósito negocial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8

Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio do direito tributário americano. De acordo com esse princípio, não basta que o negócio jurídico esteja em conformidade **com a legislação** tributária, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia de tributos. Ou seja, deve existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento pelo fisco.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que o propósito negocial não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade de redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e desconsiderados pelo Fisco.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que a ausência de uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco como fundamento para desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, **também, que a** prática viola o princípio da legalidade, e compromete a segurança jurídica e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do parágrafo **único do art. 116 do CTN**, o CARF já exigia que os planejamentos possuíssem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica. Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas passou a ser um dos principais elementos para a desconsideração de planejamentos tributários. Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, ausência de um risco real na operação ou uma relação de dependência entre as partes envolvidas são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A ausência de critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça que a análise da validade do planejamento continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, como um elemento relevante para a análise do planejamento tributário e sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

?

Dentro do direito brasileiro uma norma que impõe limites ao planejamento tributário deve levar em consideração o princípio da livre iniciativa. O estado não pode exigir que o contribuinte escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e se vale de estruturas sofisticadas de planejamento tributário, como é o caso da técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. Um modelo de planejamento tributário internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com elevada carga tributária para outras com tributação reduzida ou inexistente, **por meio de** estratégias de profit shifting. No caso da Google, a estrutura foi iniciada com a criação de uma subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por um contrato de cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

10

residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se de regras de dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos limites do planejamento tributário. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos quanto à sua

compatibilidade com o princípio do abuso do direito. No contexto brasileiro, a distinção entre o planejamento lícito e o abuso é balizada, principalmente, por dispositivos como o art. 116 do Código Tributário Nacional.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a sua carga tributária, de acordo com Moura (2009), a teoria do abuso do direito surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, a imposição de sanções, como a negação do direito ou a simples indenização pelos danos causados. No entanto, há aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do abuso do direito, para estes a teoria do abuso do direito não afeta o princípio da legalidade tributária, já que não ocorre a criação de uma nova obrigação tributária, mas uma correção na conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico.

Assim, observa-se que apesar da autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

No ordenamento jurídico brasileiro, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar o pagamento do tributo ao fisco, tais são a elisão e evasão fiscal. Não existe consenso doutrinário quando se trata dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. De acordo com Rangel e Figueiredo Junior (2022), a elisão fiscal é caracterizada pela realização de atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador, **com a finalidade de** obter uma economia legítima de tributos. Trata-se, portanto, de um mecanismo de planejamento tributário que se vale da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: a primeira ocorre quando a própria legislação prevê a redução da carga tributária,

11
sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre da existência de lacunas normativas, permitindo ao contribuinte, com base no princípio da legalidade negativa e na livre iniciativa, evitar o tributo sem contrariar expressamente o ordenamento jurídico, uma vez que não há imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação com a evasão fiscal não é facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso sobre o que justifica a complexidade do sistema tributário brasileiro, mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas, no aumento das dúvidas quanto à correta aplicação das leis tributárias e nas

frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a elevada carga tributária e a percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, a análise da complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação entre a elisão fiscal legítima e a evasão fiscal ilícita representa um ponto crucial no direito tributário, exigindo uma análise meticulosa para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos dentro de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é o conjunto de atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira a evitar a submissão a uma carga tributária excessiva ou desfavorável, sem violar o ordenamento jurídico.

Com base na literatura sobre elisão e evasão fiscal, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional de tributação. De acordo com Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto a elisão fiscal são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando a relação entre o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

12
uma espécie de jogo entre o contribuinte e a capacidade de fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas para reduzir a carga tributária sem alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre a elisão fiscal também aborda os princípios fundamentais do planejamento tributário, destacando os três principais métodos de elisão dentro de um sistema de imposto sobre a renda. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, o que é particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas de forma distinta pelo sistema tributário, como é o caso dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), a elisão fiscal é frequentemente associada ao comportamento do contribuinte que busca reduzir ou eliminar legalmente a carga tributária. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores

utiliza o termo ?evasão? para se referir à conduta ilícita de se furtao pagamento de tributos, enquanto reserva-se o termo ?elisão? para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto em sentido amplo ? abarcando qualquer tipo de escape ao tributo, lícito ou não ? quanto em sentido estrito, no qual se referem especificamente à violação do dever jurídico de pagar tributos, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, o planejamento tributário é muitas vezes compreendido como uma forma legítima de elisão fiscal.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula a prática da elisão fiscal **por meio de** ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem a diminuição da carga tributária sem infringir a legislação vigente.

Um exemplo emblemático dessa prática é o caso do bombom ?Sonho de Valsa?. A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com laço. Com isso, o produto deixou de ser classificado como ?bombom de chocolate? ? sujeito à alíquota de 5% de IPI ? para ser enquadrado como ?produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos?, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como ?wafer recheado?, representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante é o da reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição e a consequente mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão de acordo com o conceito de elisão fiscal defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir ou evitar a incidência tributária, ainda que tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam **o crime de** evasão fiscal, de acordo com **a Lei nº 8.137/90:**

?Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 - II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
 - III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 - IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa?

É possível observar a partir da mera leitura dos artigos que a fraude se apresenta como essência vital para a configuração da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado como meio de economia ilícita do tributo, exige o dolo por parte do contribuinte ou responsável tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades de evasão fiscal: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, conforme o artigo 71 é caracterizada por ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária sobre o fato gerador. A fraude é descrita no artigo 72, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar características para reduzir o imposto devido. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois

ou mais agentes **com o objetivo de** fraudar o sistema tributário. A lavagem de dinheiro, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao intuito de dissimular valores derivados de infrações penais, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo de evasão fiscal, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva pode ser compreendida como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas **com o objetivo de** reduzir ou evitar tributos, variando conforme o elemento subjetivo do agente, os meios utilizados e a finalidade pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) destaca que a simples divergência entre a realidade e o conteúdo da declaração não caracteriza o crime, sendo necessário o dolo específico na omissão. Além disso, a falsidade deve estar ligada à forma da declaração, e não aos seus efeitos jurídicos ? por exemplo, mentir sobre o produto vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, ainda que o tributo venha a ser devido posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), a evasão fiscal causa um grande prejuízo à sociedade, pois **o agente que** pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre os tributos que deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão da pessoa jurídica, como diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. **No caso do imposto de renda**, o responsável é o titular dos bens ou seu procurador.

Há diversas condutas **que podem ser** praticadas pelo contribuinte que, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente o intuito de mascarar **a ocorrência do** fato gerador. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum é a empresa que declara no seu contrato social estar sediada em um município em que a alíquota do ISS é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. Nesse caso, a autoridade fiscal está autorizada a desconsiderar a forma jurídica adotada pela empresa, encontrar o verdadeiro local da atividade empresarial e proceder ao lançamento tributário que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é a **emissão de notas fiscais** frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, **com o fim de** gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica a contratação de cooperativas como forma de mascarar vínculos empregatícios. Nesse caso, a empresa tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, uma relação de emprego. Assim, o empregador evita **o pagamento de** contribuições

sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos para o cidadão sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas,

16
sempre poderá tentar diminuir seus encargos **com o fisco, de forma que** possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro **aos cofres públicos**. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, como **no caso do** Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e

fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). **Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados **com a finalidade de** dissimular **a ocorrência do** fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos **da obrigação tributária**, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?

A análise do parágrafo único **do artigo 116 do** CTN evidencia um debate dentro do Direito Tributário, especialmente quanto à sua aplicação e os limites constitucionais. De acordo com Calmon (2006), no Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, que, de acordo com o autor, funcionam como presunções juris tantum e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional no momento da sua aplicação. Ao tratar de casos de simulação relativa, **o parágrafo único** estabelece que o ônus da prova recai sobre o Estado, garantindo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não dispense a devida motivação. Este ponto de vista destaca que sistema tributário brasileiro prioriza a segurança jurídica e a certeza do direito, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócios jurídicos para fins tributários, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre combate à evasão fiscal e respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A desconsideração dos atos jurídicos prevista em lei aplica-se unicamente às situações **em que o** contribuinte age com o propósito de ocultar o fato gerador, **por meio da** dissimulação ? ou seja, da realização de um negócio jurídico com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. Esse tipo de conduta diferencia-se do planejamento legítimo, como no caso em que um empresário escolhe o leasing no lugar da compra e venda apenas por motivos fiscais, sem que haja qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece que a norma autorizadora da desconsideração dos atos jurídicos exige, para sua aplicação, a existência de um fato gerador definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, ainda que de forma dissimulada. Segundo o autor, não é possível haver exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses previstas em lei, nem se pode criar um novo fato gerador **por meio de** interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a

18

dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo que a tributação incida sobre o que de fato ocorreu, sempre respeitando os princípios da legalidade e da tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O Supremo Tribunal Federal tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal, especialmente **no que se refere** à interpretação do parágrafo único **do artigo 116 do Código Tributário Nacional**. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal que autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados **com a finalidade de** dissimular **a ocorrência do** fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos **da obrigação tributária**.

A ação foi proposta pela Confederação Nacional do **Comércio de Bens, Serviços e Turismo**, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando o princípio da legalidade tributária. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando que a norma autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização do fato gerador previsto em lei, ainda que dissimulado **por meio de** atos jurídicos aparentemente lícitos.

A relatora, ministra Cármen Lúcia, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza a criação de novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre elisão e evasão fiscal. A relatora destacou que a **norma antielisão** possui caráter de combate a evasão fiscal, pois trata de situações **em que o** contribuinte tenta ocultar **a ocorrência do** fato gerador, o contrário da elisão, **que se refere** a condutas lícitas voltadas à economia fiscal **por meio da** não ocorrência do fato gerador.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A análise dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais do Estado de Direito: em um lado, a legalidade e a livre iniciativa; do outro, a proteção ao erário e a justiça fiscal. O presente trabalho procurou explorar esse tensionamento à luz do planejamento tributário, considerando as implicações jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se que a elisão fiscal representa, em sua essência, o exercício da autonomia privada no campo tributário, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. Nesse sentido, a elisão fiscal expressa o exercício do princípio da livre iniciativa, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades dentro dos limites da legislação.

Enquanto a evasão fiscal, **por sua vez**, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem **a ocorrência do** fato gerador, violando de forma direta o dever de colaboração **com o Fisco** e a ordem jurídica.

A hipótese formulada no início da pesquisa ? **de que a** ausência de delimitação conceitual clara entre elisão e evasão fiscal contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária ? foi confirmada. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à licitude ou não de determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas ? especialmente diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas ? reforça a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade do parágrafo único **do Artigo 116 do CTN**, representa avanço nesse sentido, ao mesmo tempo em que reafirma a necessidade de regulamentação mais específica. O voto da ministra relatora alerta que a norma não autoriza a criação de fatos geradores fictícios, mas a desconsideração de estruturas montadas com o intuito exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se a ausência de uniformidade jurisprudencial sobre o tema, o que dificulta a extração de critérios consolidados para definir a validade ou invalidade de determinados planejamentos. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos.

Do ponto de vista econômico, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a capacidade de arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a sonegação no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega os contribuintes que cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos e limites do planejamento tributário não é apenas para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para profissionais do Direito que lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma que o planejamento tributário **não deve ser** encarado como sinônimo de má-fé, mas como reflexo da complexidade normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico sobre o tema continue sendo ampliado e qualificado, especialmente no curso de Direito, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. Um sistema tributário eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6. REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: uma análise da jurisprudência do CARF. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). *Planejamento tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 393-432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. *JNT ? Facit Business and Technology Journal*, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166-182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o propósito negocial no Direito Tributário brasileiro. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). *Direito tributário atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira. *Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconsideração/manutenção*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. *Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES*. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. Rio de Janeiro, 19 jul. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich. *Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET*, Brasília, v. 12, n. 1, p. 580-596, jan./jun. 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 61-63.
- CREPALDI, Sílvio. *Planejamento tributário: teoria e prática*. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.

FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos ao planejamento tributário. Revista Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. 22

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. 2005. Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.

HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito negocial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.
HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.

JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação.

JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.

KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário **na jurisprudência do** Superior Tribunal de Justiça. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015.

23

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal ? limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.

MOURA, Diana da Cunha. O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.

OXFAM Brasil. Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade? Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em:

<https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-so-ciedade/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. A dicotomia entre evasão e elisão fiscal **em relação à jurisprudência do STF**. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. O propósito comercial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. **O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro**. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária e evasão fiscal no Brasil. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo sobre a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em:

<https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.



=====
Arquivo 1: [TCC - MARCOS PACHECO.pdf](#) (6172 termos)

Arquivo 2: [revistaibd.org.br/index.php/RDTIAtual/article/download/1847/1552/5070](#) (7351 termos)

Termos comuns: 804

Índice de similaridade antigo: 2,29%

Novo índice de similaridade: 4,92%

Índice de agrupamento: Alto

O texto abaixo é o conteúdo do documento **Arquivo 1**. Os termos em vermelho foram encontrados no documento **Arquivo 2**. Id da comparação: bfdc163414470cbx115

=====
UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Salvador/BA

2025

1

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à Universidade
Católica do Salvador, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharela em Direito.
Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA
2025
2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ___ de _____ de _____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO**. 2.1 CONCEITO E FINALIDADE **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. 2.2 **O PROPÓSITO NEGOCIAL** E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. 3 **ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL**:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1 Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 O **PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN**. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos **entre a elisão fiscal e a evasão fiscal** no contexto **do planejamento tributário**, à luz **da legislação brasileira** e da jurisprudência dominante. A distinção entre tais condutas se mostra essencial tanto para garantir a segurança jurídica dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação **fiscal e a** proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica **do planejamento tributário, a tipificação dos crimes contra a ordem tributária**, a aplicação da norma geral antielisiva e a relevância dos conceitos de propósito comercial e substrato econômico. Constatou-se que, embora **o planejamento tributário** seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a substância sobre a forma, especialmente quando há indícios de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo está em equilibrar a autonomia privada com a justiça **fiscal, por meio de** uma

legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional.

Palavras-Chave: **Planejamento tributário**. **Elisão** fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária**.

ABSTRACT

This study aims **to analyze the** legal boundaries between tax avoidance and tax evasion within the context of **tax planning**, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1. ? INTRODUÇÃO

5

No Brasil, **o sistema tributário** é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se em conformidade com as exigências legais. A papelada envolvida na apuração e no pagamento de tributos, junto a instabilidade normativa, contribui para o aumento da insegurança jurídica que hoje vive **o Direito Tributário** brasileiro.

Diante desse cenário, é natural que os contribuintes ? especialmente as pessoas jurídicas ? busquem alternativas para **reduzir a carga tributária**, valendo-se de estratégias lícitas de organização dos seus negócios.

Nesse contexto, **o planejamento tributário** surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando às empresas que se estruturam de forma a possuir uma carga tributária menor, **dentro dos limites** da legalidade. Contudo, a linha que separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa discussão na doutrina e na jurisprudência.

A questão que se impõe é: até que ponto o contribuinte pode utilizar estruturas e negócios jurídicos para reduzir sua carga tributária sem incorrer em fraude ou simulação? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo exercício da liberdade no planejamento empresarial e o abuso da forma que caracteriza a evasão fiscal. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, mas também no campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como a imposição de multas, autuações fiscais e até mesmo responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante do papel do planejamento tributário no cenário contemporâneo. Em um mercado cada vez mais competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação. No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis,

6
como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: a necessidade de analisar juridicamente os limites do planejamento tributário, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém no campo da licitude e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão. A compreensão desses limites é fundamental tanto para o contribuinte, que busca a segurança jurídica em seus atos e decisões fiscais, quanto para o Fisco, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários do planejamento tributário no Brasil, bem como as fronteiras conceituais e práticas entre elisão e evasão fiscal, com apoio na jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal, com vistas a oferecer uma análise crítica do atual cenário do ordenamento jurídico brasileiro frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Conforme elucidado por Kagan (2023), o planejamento tributário é a análise de situações financeiras visando organizar os elementos da empresa de forma a minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para

reconhecer rendimentos, planejamento **de despesas e** selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca que **o planejamento tributário** vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização **das obrigações fiscais** ao longo do tempo, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), **o conceito de planejamento tributário** envolve a capacidade do contribuinte de organizar suas finanças **com o objetivo de** minimizar **a carga tributária**, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como o

7
caso **do contribuinte que** descobre tardiamente a exigência de manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica **do planejamento tributário** depende do princípio **de que os** contribuintes têm **o direito de** organizar seus negócios de forma a minimizar sua carga tributária, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce **o conceito do planejamento tributário**, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele no qual **a carga tributária** recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países como o Brasil, onde, em 2024, **a carga tributária** alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances **do planejamento tributário** exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias **de planejamento tributário para determinar se** elas estão de acordo com a intenção da lei ou exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é um dos principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações. Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado ao pagamento de tributos, enquanto até 34% dos lucros vão para o estado. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A complexidade das operações **de planejamento tributário** traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se **a discussão sobre** o substrato econômico, ou propósito negocial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8

Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio **do direito tributário** americano. De acordo com esse princípio, não basta que o negócio jurídico esteja em conformidade com a legislação tributária, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia de tributos. Ou seja, deve existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento pelo fisco.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que **o propósito negocial** não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade de redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e desconsiderados pelo Fisco.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que a ausência de uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco como fundamento para desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola o princípio da legalidade, e compromete a segurança jurídica e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do **parágrafo único do art. 116 do CTN**, o CARF já exigia que os planejamentos possuíssem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica. Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas passou a ser um dos principais elementos para a desconsideração de planejamentos tributários. Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, ausência de um risco real na operação ou uma relação de dependência entre as partes envolvidas são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A ausência de critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça que a análise da validade do planejamento continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, como um elemento relevante para a análise do planejamento tributário e sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

?

Dentro do direito brasileiro uma norma que impõe limites ao planejamento tributário deve levar em consideração o princípio da livre iniciativa. O estado não pode exigir que o contribuinte escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e se vale de estruturas sofisticadas de planejamento tributário, como é o caso da técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. Um modelo de planejamento tributário internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com elevada carga tributária para outras com tributação reduzida ou inexistente, por meio de estratégias de profit shifting. No caso da Google, a estrutura foi iniciada com a criação de uma subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por um contrato de cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se de regras de dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos limites do planejamento tributário. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos quanto à sua compatibilidade com o princípio do abuso do direito. No contexto brasileiro, a

distinção entre o planejamento **lícito e o abuso** é balizada, principalmente, por dispositivos como o **art. 116 do Código Tributário Nacional**.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a sua **carga tributária**, de acordo com Moura (2009), a teoria do abuso do direito surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, a imposição de sanções, como a negação do direito ou a simples indenização pelos danos causados. **No entanto, há** aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do abuso do direito, para estes a teoria do abuso do direito não afeta o princípio da legalidade tributária, já que não ocorre **a criação de uma** nova obrigação tributária, mas uma correção **na conduta do contribuinte** em relação ao ordenamento jurídico.

Assim, observa-se **que apesar da** autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

No ordenamento jurídico brasileiro, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar o pagamento do tributo ao fisco, tais são **a elisão e evasão fiscal**. Não existe consenso doutrinário quando se trata dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. De acordo com Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a elisão fiscal é** caracterizada pela realização de atos lícitos, praticados antes da **ocorrência do fato gerador, com a finalidade de** obter uma economia legítima de tributos. Trata-se, portanto, **de um mecanismo de planejamento tributário** que se vale da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: a primeira ocorre quando a própria legislação prevê a redução da carga tributária,

11
sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre da existência de lacunas normativas, permitindo ao contribuinte, com base no princípio da legalidade negativa **e na livre iniciativa**, evitar o tributo sem contrariar expressamente **o ordenamento jurídico**, uma vez que não há imposição legal que o obrigue a agir **de forma diversa**.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação com **a evasão fiscal** não é facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso sobre o que justifica a complexidade do **sistema tributário brasileiro**, mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas, no aumento das dúvidas quanto à correta aplicação das leis tributárias e nas frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes

e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a elevada carga tributária e a percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, **a análise da** complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação **entre a elisão fiscal** legítima e **a evasão fiscal** ilícita representa um ponto crucial no direito tributário, exigindo uma análise meticulosa para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos dentro de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é o conjunto de atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira a evitar a submissão a uma carga tributária excessiva ou desfavorável, sem violar o **ordenamento jurídico**.

Com base na literatura sobre **elisão e evasão fiscal**, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional de tributação. De acordo com Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto **a elisão fiscal** são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando a relação entre o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

12
uma espécie de jogo entre o contribuinte e **a capacidade de** fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas para **reduzir a carga tributária** sem alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre **a elisão fiscal** também aborda os princípios fundamentais **do planejamento tributário**, destacando os três principais métodos de elisão dentro de um sistema **de imposto sobre a renda**. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, **o que é** particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas de forma distinta pelo sistema tributário, como é o caso dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), **a elisão fiscal** é frequentemente associada ao comportamento **do contribuinte que** busca reduzir ou eliminar legalmente **a carga tributária**. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores utiliza o termo "evasão" para se referir à conduta ilícita de se furta ao pagamento de

tributos, enquanto reserva-se o termo ?elisão? para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto em sentido amplo ? abarcando qualquer tipo de escape ao tributo, **lícito ou não** ? quanto em sentido estrito, no qual se referem especificamente à violação do dever jurídico de pagar tributos, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, **o planejamento tributário** é muitas vezes compreendido como uma forma legítima **de elisão fiscal**.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula **a prática da elisão fiscal por meio de** ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem a diminuição da carga tributária sem infringir a legislação vigente.

Um exemplo emblemático dessa prática é o caso do bombom ?Sonho de Valsa?. A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. Com isso, o produto deixou de ser classificado como ?bombom de chocolate? ? sujeito à alíquota de 5% de IPI ? para ser enquadrado como ?produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos?, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como ?wafer recheado?, representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante é o da reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição e a conseqüente mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão de acordo com **o conceito de elisão fiscal** defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir ou evitar a incidência tributária, ainda que tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam **o crime de evasão fiscal**, de acordo com a Lei nº 8.137/90:

?**Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição**

social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 - II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer 14 percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 - IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa?

É possível observar a partir da mera leitura dos artigos que a fraude se apresenta como essência vital para a configuração da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado como meio de economia ilícita do tributo, exige o dolo por parte do contribuinte ou responsável tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades de evasão fiscal: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, conforme o artigo 71 é caracterizada por ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária sobre o fato gerador. A fraude é descrita no artigo 72, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar características para reduzir o imposto devido. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois ou mais agentes com o objetivo de fraudar o sistema tributário. A lavagem de

dinheiro, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao intuito de dissimular valores derivados de infrações penais, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo **de evasão fiscal**, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva pode ser compreendida como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas **com o objetivo de** reduzir ou evitar tributos, variando conforme o elemento subjetivo do agente, os meios utilizados e a finalidade pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) **destaca que a** simples divergência entre a realidade e o conteúdo da declaração não caracteriza o crime, sendo necessário o dolo específico na omissão. Além disso, a falsidade deve estar ligada à forma da declaração, e não aos seus efeitos jurídicos? por exemplo, mentir sobre o produto vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, ainda que o tributo **venha a ser** devido posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a evasão fiscal** causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre **os tributos que** deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão **da pessoa jurídica**, como diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. No caso **do imposto de renda**, o responsável é o titular dos bens ou seu procurador.

Há diversas condutas que podem ser praticadas pelo contribuinte que, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente **o intuito de** mascarar **a ocorrência do fato gerador**. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum é a empresa que declara no seu contrato social estar sediada em um município em que a alíquota do ISS é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. Nesse caso, a autoridade fiscal está autorizada a desconsiderar a forma jurídica adotada pela empresa, encontrar o verdadeiro local da atividade empresarial e proceder ao lançamento tributário que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é a emissão de notas fiscais frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, **com o fim de** gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica a contratação de cooperativas **como forma de** mascarar vínculos empregatícios. Nesse caso, a empresa tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, uma relação de emprego. Assim, o empregador evita o pagamento de contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos para o cidadão sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas, 16

sempre poderá tentar diminuir seus encargos com o fisco, de forma que possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro aos cofres públicos. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, como no caso do Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). **Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?**

A análise do **parágrafo único do** artigo 116 do CTN evidencia um debate dentro **do Direito Tributário**, especialmente **quanto à sua** aplicação e os limites constitucionais. De acordo com Calmon (2006), no Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, que, de acordo com o autor, funcionam como presunções juris tantum e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional no momento da sua aplicação. **Ao tratar de** casos de simulação relativa, o parágrafo único estabelece que o ônus da prova recai sobre o Estado, garantindo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não dispense a devida motivação. Este ponto de vista destaca que **sistema tributário brasileiro** prioriza a segurança jurídica e a certeza do direito, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócios jurídicos para fins tributários, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre combate à **evasão fiscal e** respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A desconsideração dos atos jurídicos prevista em lei aplica-se unicamente às situações **em que o** contribuinte age **com o propósito de** ocultar **o fato gerador**, por meio da dissimulação ? ou seja, da realização **de um negócio** jurídico com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. Esse tipo de conduta diferencia-se do planejamento legítimo, como no caso em que um empresário escolhe o leasing no lugar da compra e venda apenas por motivos fiscais, sem que haja qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece que a norma autorizadora da desconsideração dos atos jurídicos exige, para sua aplicação, **a existência de um** fato gerador definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, ainda **que de forma** dissimulada. Segundo o autor, não é possível haver exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses previstas em lei, nem se pode criar um novo fato gerador **por meio de** interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a

18

dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo **que a tributação** incida sobre **o que de** fato ocorreu, sempre respeitando os princípios da legalidade e da tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O Supremo Tribunal Federal tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre elisão fiscal e **evasão fiscal**, especialmente no que se refere à interpretação do **parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional**. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal que autoriza a autoridade fiscal a **desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**.

A ação foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando o princípio da legalidade tributária. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando que a norma autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização **do fato gerador** previsto em lei, ainda que dissimulado **por meio de** atos jurídicos aparentemente lícitos.

A relatora, ministra Cármen Lúcia, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza **a criação de** novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre **elisão e evasão fiscal**. A relatora destacou que a **norma antielisão** possui caráter de combate **a evasão fiscal**, pois trata de situações **em que o** contribuinte tenta ocultar **a ocorrência do fato gerador**, o contrário da elisão, que se refere a condutas lícitas voltadas à economia **fiscal por meio** da não **ocorrência do fato gerador**.

5.? CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A análise dos limites entre elisão fiscal e **evasão fiscal** evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais do Estado de Direito: em um lado, a legalidade e a livre iniciativa; do outro, a proteção ao erário e a justiça fiscal. O presente trabalho procurou explorar esse tensionamento à luz **do planejamento tributário**, considerando as implicações jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se que **a elisão fiscal** representa, em sua essência, o exercício da

autonomia privada no campo tributário, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. Nesse sentido, a **elisão fiscal** expressa o exercício do princípio da livre iniciativa, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades **dentro dos limites** da legislação.

Enquanto a **evasão fiscal**, **por sua vez**, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem a **ocorrência do fato gerador**, violando de forma direta o dever de colaboração com o Fisco e a ordem jurídica.

A hipótese formulada no início da pesquisa ? **de que a** ausência de delimitação conceitual clara entre **elisão e evasão fiscal** contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária ? foi confirmada. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à licitude ou não de determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas ? especialmente diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas ? reforça a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade do **parágrafo único do** Artigo 116 do CTN, representa avanço nesse sentido, ao mesmo tempo em que reafirma a **necessidade de** regulamentação mais específica. O voto da ministra relatora alerta que a norma não autoriza a **criação de** fatos geradores fictícios, mas a desconsideração de estruturas montadas **com o intuito** exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se a ausência de uniformidade jurisprudencial **sobre o tema**, o que dificulta a extração de critérios consolidados para definir a validade ou invalidade de determinados planejamentos. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos.

Do ponto de vista econômico, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a **capacidade de** arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a sonegação no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega os contribuintes que cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos e limites **do planejamento tributário** não é apenas para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para profissionais do Direito que lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma que **o planejamento tributário não deve ser** encarado como sinônimo de má-fé, mas como reflexo da complexidade normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico **sobre o tema** continue sendo

ampliado e qualificado, especialmente no **curso de Direito**, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. **Um sistema tributário** eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6.? REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. Revista Dialética **de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: **uma análise da jurisprudência do CARF**. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). **Planejamento tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos**. 1. ed. **Rio de Janeiro**: Lumen Juris, 2019. p. 393?432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. **O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro**. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre **o propósito negocial** no Direito Tributário brasileiro. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). **Direito tributário atual**. **Rio de Janeiro**: Elsevier, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira. **Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconsideração/manutenção**. **Rio de Janeiro**: Lumen Juris, 2021.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. **Rio de Janeiro**, 19 jul. 2018. **Disponível em**: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich**. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 12, n. 1, p. 580?596, jan./jun. 2017.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. **Rio de Janeiro**: Forense, 2006. p. 61?63.
- CREPALDI, Sílvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos**. **Disponível em**: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.
- FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos **ao planejamento tributário**. Revista

- Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. 22
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. 2005. Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.
- HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito comercial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.
- HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.
- JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação.
- JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.
- KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.
- MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015. 23
- MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal ? limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.
- MOURA, Diana da Cunha. O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.
- OXFAM Brasil. Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade? Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-so>

cidade/. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário** completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. A dicotomia entre **evasão e elisão** fiscal em relação à jurisprudência do STF. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. **O propósito negocial** no planejamento tributário **sob a ótica do CARF**. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. **O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro**. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária **e evasão fiscal** no Brasil. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo sobre **a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. **Disponível em:** <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. **Disponível em:** <https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.



=====
Arquivo 1: [TCC - MARCOS PACHECO.pdf](#) (6172 termos)

Arquivo 2: www.iustbrasil.com.br/artigos/elisao-e-evasao-fiscal/111080325 (6768 termos)

Termos comuns: 308

Índice de similaridade antigo: 2,39%

Novo índice de similaridade: 4,90%

Índice de agrupamento: Alto

O texto abaixo é o conteúdo do documento **Arquivo 1**. Os termos em vermelho foram encontrados no documento **Arquivo 2**. Id da comparação: 7ec523e03922834x68

=====
UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Salvador/BA

2025

1

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à Universidade
Católica do Salvador, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharela em Direito.
Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA
2025
2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ___ de _____ de _____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO **NO DIREITO BRASILEIRO**.
2.1 CONCEITO E FINALIDADE **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. 2.2 O
PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. 3 **ELISÃO
FISCAL E EVASÃO FISCAL**:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS
LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3
IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1
Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS DE
CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO **DO ART. 116 DO
CTN**. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 CONSIDERAÇÕES
FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem **como objetivo analisar** os limites jurídicos entre **a elisão fiscal e a evasão fiscal** no contexto **do planejamento tributário**, **à luz da** legislação brasileira **e da jurisprudência** dominante. A distinção entre tais condutas se mostra essencial tanto **para garantir a segurança jurídica** dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação fiscal e a proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica **do planejamento tributário**, **a** tipificação **dos crimes contra a ordem tributária**, **a aplicação da norma geral** antielisiva e a relevância dos conceitos de propósito comercial e substrato econômico. Constatou-se que, embora **o planejamento tributário** seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência **dos tribunais e do CARF** em valorizar a substância sobre a forma, especialmente quando há indícios de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo está em equilibrar a autonomia privada com a justiça fiscal, por meio de uma

legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional.

Palavras-Chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária.**

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal boundaries between tax avoidance and tax evasion within the context of tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1. INTRODUÇÃO

5

No Brasil, o sistema tributário é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se em conformidade com as exigências legais. A papelada envolvida na apuração e **no pagamento de tributos**, junto a instabilidade normativa, contribui para o aumento da insegurança jurídica que hoje vive o Direito Tributário brasileiro.

Diante desse cenário, é natural que os contribuintes ? especialmente as pessoas jurídicas ? busquem alternativas **para reduzir a carga tributária, valendo-se** de estratégias lícitas de organização dos seus negócios.

Nesse contexto, **o planejamento tributário** surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando às empresas que se estruturam de forma a possuir **uma carga tributária** menor, dentro dos limites da legalidade. Contudo, a linha que separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa discussão na doutrina e na jurisprudência.

A questão que se impõe é: **até que ponto o contribuinte pode** utilizar estruturas **e negócios jurídicos** para reduzir **sua carga tributária** sem incorrer em fraude ou simulação? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo exercício da liberdade no planejamento empresarial e o abuso da forma que caracteriza **a evasão fiscal**. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, mas também no campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como a imposição de multas, autuações fiscais e até mesmo responsabilização criminal dos administradores **das empresas**.

A relevância do tema se intensifica diante do papel **do planejamento tributário** no cenário contemporâneo. Em um mercado **cada vez mais** competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação. No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis,

6
como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: a necessidade de analisar juridicamente os **limites do planejamento tributário**, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém no campo da licitude e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental **tanto para o contribuinte**, que busca **a segurança jurídica** em seus atos e decisões fiscais, **quanto para o Fisco**, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários **do planejamento tributário** no Brasil, bem como as fronteiras conceituais e práticas entre **elisão e evasão fiscal**, com apoio na jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal, **com vistas a** oferecer uma análise crítica do atual cenário do **ordenamento jurídico brasileiro** frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Conforme elucidado por Kagan (2023), **o planejamento tributário é a** análise de situações financeiras visando organizar **os elementos da** empresa de forma a minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para

reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca **que o planejamento tributário** vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização das obrigações fiscais ao longo do tempo, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), o **conceito de planejamento tributário** envolve a capacidade **do contribuinte de** organizar suas finanças **com o objetivo de** minimizar **a carga tributária**, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como o

7
caso do contribuinte que descobre tardiamente **a exigência de** manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica **do planejamento tributário** depende do princípio de que os contribuintes têm **o direito de** organizar **seus negócios de** forma a minimizar **sua carga tributária**, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce o conceito **do planejamento tributário**, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele **no qual a carga tributária** recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental **em países como** o Brasil, onde, em 2024, **a carga tributária** alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances **do planejamento tributário** exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias **de planejamento tributário para** determinar se elas estão **de acordo com a intenção da lei ou** exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é um dos principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente **a saúde financeira** das organizações. Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado ao **pagamento de tributos**, enquanto até 34% dos lucros vão **para o estado**. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

A complexidade das **operações de planejamento tributário** traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se a discussão sobre o substrato econômico, ou propósito negocial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8

Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio **do direito tributário** americano. **De acordo com** esse princípio, não basta que o negócio jurídico esteja em conformidade com a legislação tributária, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia de tributos. Ou seja, deve existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento pelo fisco.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que o propósito negocial não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade **de redução fiscal**, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e desconsiderados pelo Fisco.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que a ausência de uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco **como fundamento para** desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola **o princípio da legalidade**, e compromete **a segurança jurídica** e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do parágrafo único **do art. 116 do CTN**, o CARF já exigia que os planejamentos possuíssem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica. Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas passou a ser um dos principais elementos para a **desconsideração de** planejamentos tributários. Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, ausência de um risco real na operação ou uma relação de dependência entre as partes envolvidas são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A ausência de critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça que a análise da validade do planejamento continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, como um elemento relevante para a análise **do planejamento tributário** e sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS **DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.**

?

Dentro do direito brasileiro uma norma que impõe limites ao planejamento tributário deve levar em consideração **o princípio da** livre iniciativa. **O estado não** pode exigir **que o contribuinte** escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e se vale de estruturas sofisticadas **de planejamento tributário**, como é o caso da técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. Um modelo **de planejamento tributário** internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com **elevada carga tributária para** outras com tributação reduzida ou inexistente, por meio de estratégias de profit shifting. No caso da Google, a estrutura foi iniciada com a criação de uma subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por um contrato de cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

10 residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se de regras de dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos **limites do planejamento tributário**. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos quanto à sua compatibilidade **com o princípio** do abuso do direito. No contexto brasileiro, a

distinção entre o planejamento lícito e o abuso é balizada, principalmente, por dispositivos como o **art. 116 do Código Tributário Nacional**.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a **sua carga tributária, de acordo com** Moura (2009), a teoria do abuso do direito surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, a imposição de sanções, como a negação do direito ou a simples indenização pelos danos causados. No entanto, há aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do abuso do direito, para estes a teoria do abuso do direito não afeta o **princípio da legalidade tributária, já que não** ocorre a criação de uma nova obrigação tributária, mas uma correção na **conduta do contribuinte** em relação ao ordenamento jurídico.

Assim, observa-se que apesar da autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? **ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL**

No **ordenamento jurídico brasileiro**, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar o **pagamento do tributo** ao fisco, tais são a **elisão e evasão fiscal**. Não existe consenso doutrinário **quando se trata** dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. **De acordo com** Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a elisão fiscal é** caracterizada pela realização de atos lícitos, praticados **antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de** obter uma economia legítima de tributos. Trata-se, portanto, de um mecanismo **de planejamento tributário que** se vale **da legalidade para** reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: a primeira ocorre quando a própria legislação prevê a **redução da carga tributária,**
11

sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre da **existência de lacunas** normativas, permitindo ao contribuinte, com base no **princípio da legalidade** negativa e na livre iniciativa, evitar o tributo sem contrariar expressamente o **ordenamento jurídico,** uma vez que não há imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação com **a evasão fiscal** não é facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso sobre o que justifica a complexidade do sistema **tributário brasileiro, mas** destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas, no aumento das dúvidas quanto à correta aplicação **das leis tributárias** e nas frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes

e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a **elevada carga tributária** e a percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, a análise da complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação entre **a elisão fiscal** legítima e **a evasão fiscal** ilícita representa um ponto crucial **no direito tributário**, exigindo uma análise meticulosa **para preservar a** integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos dentro de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), **a elisão é o conjunto de** atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira **a evitar a** submissão a **uma carga tributária** excessiva ou desfavorável, sem violar **o ordenamento jurídico**.

Com base na literatura sobre **elisão e evasão fiscal**, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional **de tributação**. **De acordo com** Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto **a elisão fiscal** são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando a relação entre o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

12
uma espécie de jogo entre o contribuinte e a capacidade de fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas **para reduzir a carga tributária** sem alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) **sobre a elisão fiscal** também aborda os princípios fundamentais **do planejamento tributário**, destacando os três principais métodos de elisão **dentro de um** sistema de imposto **sobre a renda**. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, **o que é** particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas de forma distinta pelo sistema tributário, como é o caso dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), **a elisão fiscal é** frequentemente associada ao comportamento do contribuinte que busca reduzir ou eliminar legalmente **a carga tributária**. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores utiliza o termo "evasão" para se referir à conduta ilícita de se furta ao **pagamento de**

tributos, enquanto reserva-se o termo ?elisão? para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto em sentido amplo ? abarcando qualquer tipo de escape ao tributo, lícito ou não ? quanto em sentido estrito, no qual se referem especificamente à violação **do dever jurídico de pagar tributos**, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, **o planejamento tributário é** muitas vezes compreendido como uma forma legítima **de elisão fiscal**.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula a prática **da elisão fiscal** por meio de ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem a diminuição **da carga tributária** sem infringir a legislação vigente.

Um exemplo emblemático dessa prática é o caso do bombom ?Sonho de Valsa?. A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. Com isso, o produto deixou de ser classificado como ?bombom de chocolate? ? sujeito à alíquota de 5% de IPI ? para ser enquadrado como ?produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos?, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como ?wafer recheado?, representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante é o da reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição e a conseqüente mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão **de acordo com o conceito de elisão fiscal** defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir ou **evitar a incidência** tributária, ainda que tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam o crime **de evasão fiscal, de acordo com a Lei nº 8.137/90**:

?Art. 1º **Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição**

social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 - II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer 14 percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 - IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa?

É possível observar a partir da mera leitura dos artigos que a fraude se apresenta como essência vital para a configuração da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado como meio de economia ilícita do tributo, exige o dolo por parte do contribuinte ou responsável tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades de evasão fiscal: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, conforme o artigo 71 é caracterizada por ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária sobre o fato gerador. A fraude é descrita no artigo 72, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar características para reduzir o imposto devido. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois ou mais agentes com o objetivo de fraudar o sistema tributário. A lavagem de

dinheiro, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao intuito de dissimular valores derivados de infrações penais, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo de **evasão fiscal**, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva pode ser compreendida como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas **com o objetivo de** reduzir ou evitar tributos, variando conforme o elemento subjetivo do agente, os meios utilizados e a finalidade pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) destaca que a simples divergência entre a realidade e o conteúdo da declaração não caracteriza o crime, sendo necessário o dolo específico na omissão. Além disso, a falsidade deve estar ligada à forma da declaração, e não aos seus efeitos jurídicos? por exemplo, mentir sobre o produto vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, ainda que o tributo venha a ser devido posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), **a evasão fiscal** causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre os tributos que deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão da pessoa jurídica, como diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. No caso **do imposto de renda**, o responsável é o titular dos bens ou seu procurador.

Há diversas condutas que podem ser praticadas pelo contribuinte que, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente o intuito de mascarar **a ocorrência do fato gerador**. Conforme expõe Ferragut (2014), um **exemplo comum é** a empresa que declara no seu contrato social estar sediada em um município **em que a** alíquota do ISS é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. Nesse caso, **a autoridade fiscal** está autorizada a desconsiderar a forma jurídica adotada pela empresa, encontrar o verdadeiro local da atividade empresarial e proceder ao lançamento tributário que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é a emissão de notas fiscais frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, com **o fim de** gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica a contratação de cooperativas como forma de mascarar vínculos empregatícios. Nesse caso, a empresa tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, uma relação de emprego. Assim, o empregador evita **o pagamento de** contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos **para o cidadão** sempre tentar diminuir a **sua carga tributária**, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas, 16

sempre poderá tentar diminuir seus encargos com o fisco, de forma que possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão **e sonegação fiscal** causam enorme prejuízo financeiro aos cofres públicos. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, como no caso do Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). Parágrafo único. **A autoridade administrativa** poderá **desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?

A análise do parágrafo único **do artigo 116 do CTN** evidencia um debate dentro **do Direito Tributário**, especialmente quanto à sua aplicação e os limites constitucionais. **De acordo com** Calmon (2006), no Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, que, **de acordo com o** autor, funcionam como presunções juris tantum e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional no momento da sua aplicação. Ao tratar de casos de simulação relativa, o parágrafo único estabelece **que o ônus** da prova recai sobre o Estado, garantindo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não dispense a devida motivação. Este ponto de vista destaca que sistema tributário brasileiro prioriza **a segurança jurídica** e a certeza do direito, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócios jurídicos para fins tributários, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre combate à evasão fiscal e respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A desconsideração dos atos jurídicos prevista em lei aplica-se unicamente às situações **em que o contribuinte** age com o propósito de ocultar **o fato gerador**, por meio da dissimulação ? ou seja, da **realização de um** negócio jurídico com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. Esse tipo de conduta diferencia-se do planejamento legítimo, como no caso em que um empresário escolhe o leasing no lugar da **compra e venda** apenas por motivos fiscais, sem que haja qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece **que a norma** autorizadora da desconsideração dos atos jurídicos exige, para sua aplicação, **a existência de** um fato gerador definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, ainda que de forma dissimulada. Segundo o autor, não é possível haver exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses previstas em lei, nem se pode criar um novo fato gerador por meio de interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a

18

dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo que a tributação incida sobre o que de fato ocorreu, sempre respeitando **os princípios da** legalidade e da tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O Supremo Tribunal Federal tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre **elisão fiscal e evasão fiscal**, especialmente no que se refere à interpretação do parágrafo único **do artigo 116 do Código Tributário Nacional**. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal que autoriza **a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**.

A ação foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando **o princípio da legalidade tributária**. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando **que a norma** autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização **do fato gerador previsto em lei**, ainda que dissimulado por meio de atos jurídicos aparentemente lícitos.

A relatora, ministra Cármen Lúcia, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza a criação de novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre **elisão e evasão fiscal**. A relatora destacou **que a ?norma antielisão?** possui caráter de combate **a evasão fiscal**, pois trata de situações **em que o contribuinte** tenta ocultar **a ocorrência do fato gerador**, o contrário da elisão, que se refere a condutas lícitas voltadas à economia fiscal por meio da não **ocorrência do fato gerador**.

5.? CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A análise dos limites entre **elisão fiscal e evasão fiscal** evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais do Estado de Direito: em um lado, a legalidade e a livre iniciativa; do outro, a proteção ao erário e a justiça fiscal. O presente trabalho procurou explorar esse tensionamento à luz **do planejamento tributário**, considerando as implicações jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se **que a elisão fiscal** representa, em sua essência, o exercício da

autonomia privada no campo tributário, sendo **um instrumento de** racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. Nesse sentido, **a elisão fiscal** expressa o exercício **do princípio da** livre iniciativa, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades dentro dos limites da legislação.

Enquanto **a evasão fiscal**, por sua vez, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem **a ocorrência do fato gerador**, violando de forma direta **o dever de** colaboração com **o Fisco e a ordem jurídica**.

A hipótese formulada no início da pesquisa **? de que a** ausência de delimitação conceitual clara entre **elisão e evasão fiscal** contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária **? foi confirmada**. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à licitude ou não de determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas **? especialmente** diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas **? reforça** a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade do parágrafo único **do Artigo 116 do CTN**, representa avanço nesse sentido, ao mesmo tempo em que reafirma a necessidade de regulamentação mais específica. O voto da ministra relatora alerta **que a norma** não autoriza a criação de fatos geradores fictícios, mas **a desconsideração de** estruturas montadas com o intuito exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se a ausência de uniformidade jurisprudencial sobre o tema, o que dificulta a extração de critérios consolidados para definir a validade ou invalidade de determinados planejamentos. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos.

Do ponto de vista econômico, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a capacidade de arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a **sonegação no Brasil** alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega os contribuintes que cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos **e limites do planejamento tributário não é** apenas para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para **profissionais do Direito que** lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma **que o planejamento tributário não** deve ser encarado como sinônimo de má-fé, mas como reflexo da complexidade normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico sobre o tema continue sendo

ampliado e qualificado, especialmente no curso de Direito, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. Um sistema tributário eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6.? REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos **da norma geral** antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes **no direito brasileiro**. Revista Dialética **de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal** como ferramenta para **o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: uma análise da jurisprudência do CARF. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). Planejamento tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 393?432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o propósito negocial **no Direito Tributário** brasileiro. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). Direito tributário atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira. Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconsideração/manutenção. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. Rio de Janeiro, 19 jul. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 12, n. 1, p. 580?596, jan./jun. 2017.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o** parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 61?63.
- CREPALDI, Sílvio. Planejamento tributário: teoria e prática. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.
- FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos ao planejamento tributário. Revista

Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. 22

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: **elisão e evasão fiscal**. 2005. Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.

HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito negocial para oponibilidade das **operações de planejamento tributário** ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.

HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.

JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: constitucionalidade **da norma geral** antielisiva e impossibilidade de sua aplicação.

JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.

KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário **de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade **da elisão fiscal** como forma **de planejamento tributário** na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015. 23

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal** ? limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira **de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.

MOURA, Diana da Cunha. **O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral** antielisiva. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.

OXFAM Brasil. Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade? Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-so>

cidade/. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. Curso **de direito tributário** completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. A dicotomia **entre evasão e elisão fiscal** em relação à jurisprudência do STF. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, **elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto**. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária **e evasão fiscal** no Brasil. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo **sobre a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário**. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em:

<https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.



=====

Arquivo 1: [TCC - MARCOS PACHECO.pdf](#) (6172 termos)

Arquivo 2: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm (1915 termos)

Termos comuns: 278

Índice de similaridade antigo: 3,55%

Novo índice de similaridade: 4,50%

Índice de agrupamento: Alto

O texto abaixo é o conteúdo do documento **Arquivo 1**. Os termos em vermelho foram encontrados no documento **Arquivo 2**. Id da comparação: bda51e9ee466bedx273

=====

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Salvador/BA

2025

1

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à Universidade
Católica do Salvador, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharela em Direito.
Orientador: Darllan Santos

Salvador/BA
2025
2

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ___ de _____ de _____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

3

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO. 2.1 CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL:. 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1 Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA. 4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.

?

?

4

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos entre a elisão fiscal e a evasão fiscal no contexto do planejamento tributário, à luz da legislação brasileira e da jurisprudência dominante. A distinção entre tais condutas se mostra essencial tanto para garantir a segurança jurídica dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação fiscal e a proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica do planejamento tributário, a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, a aplicação da norma geral antielisiva e a relevância dos conceitos de propósito comercial e substrato econômico. Constatou-se que, embora o planejamento tributário seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a substância sobre a forma, especialmente quando há indícios de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo está em equilibrar a autonomia privada com a justiça fiscal, por meio de uma

legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional.

Palavras-Chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. **Crimes contra a ordem tributária.**

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal boundaries between tax avoidance and tax evasion within the context of tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1. ? INTRODUÇÃO

5

No Brasil, o sistema tributário é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se em conformidade com as exigências legais. A papelada envolvida na apuração e no pagamento de tributos, junto a instabilidade normativa, contribui para o aumento da insegurança jurídica que hoje vive o Direito Tributário brasileiro.

Diante desse cenário, é natural que os contribuintes ? especialmente as pessoas jurídicas ? busquem alternativas para reduzir a carga tributária, valendo-se de estratégias lícitas de organização dos seus negócios.

Nesse contexto, o planejamento tributário surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando às empresas que se estruturam de forma a possuir uma carga tributária menor, dentro dos limites da legalidade. Contudo, a linha que separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa discussão na doutrina e na jurisprudência.

A questão que se impõe é: até que ponto o contribuinte pode utilizar estruturas e negócios jurídicos para reduzir sua carga tributária sem incorrer em fraude ou simulação? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo exercício da liberdade no planejamento empresarial e o abuso da forma que caracteriza a evasão fiscal. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, mas também no campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como a imposição de multas, autuações fiscais e até mesmo responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante do papel do planejamento tributário no cenário contemporâneo. Em um mercado cada vez mais competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação.

No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis, ⁶

como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: a necessidade de analisar juridicamente os limites do planejamento tributário, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém no campo da licitude e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental tanto para o contribuinte, que busca a segurança jurídica em seus atos e decisões fiscais, quanto para o Fisco, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários do planejamento tributário no Brasil, bem como as fronteiras conceituais e práticas entre elisão e evasão fiscal, com apoio na jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal, com vistas a oferecer uma análise crítica do atual cenário do ordenamento jurídico brasileiro frente à matéria.

2.? PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Conforme elucidado por Kagan (2023), o planejamento tributário é a análise de situações financeiras visando organizar os elementos da empresa de forma a minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para

reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca que o planejamento tributário vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização das obrigações fiscais ao longo do tempo, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), o conceito de planejamento tributário envolve a capacidade do contribuinte de organizar suas finanças com o objetivo de minimizar a carga tributária, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como o

7
caso do contribuinte que descobre tardiamente a exigência de manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica do planejamento tributário depende do princípio de que os contribuintes têm o direito de organizar seus negócios de forma a minimizar sua carga tributária, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce o conceito do planejamento tributário, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele no qual a carga tributária recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países como o Brasil, onde, em 2024, a carga tributária alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances do planejamento tributário exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias de planejamento tributário para determinar se elas estão de acordo com a intenção da lei ou exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é um dos principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações. Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado ao pagamento de tributos, enquanto até 34% dos lucros vão para o estado. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A complexidade das operações de planejamento tributário traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se a discussão sobre o substrato econômico, ou propósito negocial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

8

Esta teoria teve sua origem na business purpose doctrine, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio do direito tributário americano. De acordo com esse princípio, não basta que o negócio jurídico esteja em conformidade **com a legislação** tributária, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia de tributos. Ou seja, deve existir uma substância econômica ? um conteúdo negocial verdadeiro ? que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento pelo fisco.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que o propósito negocial não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade de redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e desconsiderados pelo Fisco.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que a ausência de uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco como fundamento para desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola o princípio da legalidade, e compromete a segurança jurídica e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do parágrafo único **do art. 116 do CTN**, o CARF já exigia que os planejamentos possuíssem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

9

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica. Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas passou a ser um dos principais elementos para a desconsideração de planejamentos tributários. Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, ausência de um risco real na operação ou uma relação de dependência entre as partes envolvidas são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A ausência de critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça que a análise da validade do planejamento continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, como um elemento relevante para a análise do planejamento tributário e sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

?

Dentro do direito brasileiro uma norma que impõe limites ao planejamento tributário deve levar em consideração o princípio da livre iniciativa. O estado não pode exigir que o contribuinte escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e se vale de estruturas sofisticadas de planejamento tributário, como é o caso da técnica conhecida como Double Irish and the Dutch Sandwich. Um modelo de planejamento tributário internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com elevada carga tributária para outras com tributação reduzida ou inexistente, **por meio de** estratégias de profit shifting. No caso da Google, a estrutura foi iniciada com a criação de uma subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por um contrato de cost sharing aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se de regras de dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos limites do planejamento tributário. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos quanto à sua compatibilidade com o princípio do abuso do direito. No contexto brasileiro, a

distinção entre o planejamento lícito e o abuso é balizada, principalmente, por dispositivos como o art. 116 do Código Tributário Nacional.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a sua carga tributária, de acordo com Moura (2009), a teoria do abuso do direito surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, a imposição de sanções, como a negação do direito ou a simples indenização pelos danos causados. No entanto, há aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do abuso do direito, para estes a teoria do abuso do direito não afeta o princípio da legalidade tributária, já que não ocorre a criação de uma nova obrigação tributária, mas uma correção na conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico.

Assim, observa-se que apesar da autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3.? ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

No ordenamento jurídico brasileiro, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar o pagamento do tributo ao fisco, tais são a elisão e evasão fiscal. Não existe consenso doutrinário quando se trata dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. De acordo com Rangel e Figueiredo Junior (2022), a elisão fiscal é caracterizada pela realização de atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de obter uma economia legítima de tributos. Trata-se, portanto, de um mecanismo de planejamento tributário que se vale da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: a primeira ocorre quando a própria legislação prevê a redução da carga tributária,

11
sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre da existência de lacunas normativas, permitindo ao contribuinte, com base no princípio da legalidade negativa e na livre iniciativa, evitar o tributo sem contrariar expressamente o ordenamento jurídico, uma vez que não há imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação com a evasão fiscal não é facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso sobre o que justifica a complexidade do sistema tributário brasileiro, mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas, no aumento das dúvidas quanto à correta aplicação das leis tributárias e nas frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes

e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a elevada carga tributária e a percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, a análise da complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação entre a elisão fiscal legítima e a evasão fiscal ilícita representa um ponto crucial no direito tributário, exigindo uma análise meticulosa para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos dentro de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é o conjunto de atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira a evitar a submissão a uma carga tributária excessiva ou desfavorável, sem violar o ordenamento jurídico.

Com base na literatura sobre elisão e evasão fiscal, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional de tributação. De acordo com Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto a elisão fiscal são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando a relação entre o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

12
uma espécie de jogo entre o contribuinte e a capacidade de fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas para reduzir a carga tributária sem alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre a elisão fiscal também aborda os princípios fundamentais do planejamento tributário, destacando os três principais métodos de elisão dentro de um sistema de imposto sobre a renda. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, o que é particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas de forma distinta pelo sistema tributário, como é o caso dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), a elisão fiscal é frequentemente associada ao comportamento do contribuinte que busca reduzir ou eliminar legalmente a carga tributária. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores utiliza o termo "evasão" para se referir à conduta ilícita de se furta ao pagamento de

tributos, enquanto reserva-se o termo ?elisão? para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto em sentido amplo ? abarcando qualquer tipo de escape ao tributo, lícito ou não ? quanto em sentido estrito, no qual se referem especificamente à violação do dever jurídico de pagar tributos, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, o planejamento tributário é muitas vezes compreendido como uma forma legítima de elisão fiscal.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula a prática da elisão fiscal **por meio de** ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem a diminuição da carga tributária sem infringir a legislação vigente.

Um exemplo emblemático dessa prática é o caso do bombom ?Sonho de Valsa?. A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

13 e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. Com isso, o produto deixou de ser classificado como ?bombom de chocolate? ? sujeito à alíquota de 5% de IPI ? para ser enquadrado como ?produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos?, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como ?wafer recheado?, representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante é o da reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição e a conseqüente mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão de acordo com o conceito de elisão fiscal defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir ou evitar a incidência tributária, ainda que tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam o crime de evasão fiscal, de acordo com a Lei nº 8.137/90:

?**Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição**

social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer

14
percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa?

É possível observar a partir da mera leitura dos artigos que a fraude se apresenta como essência vital para a configuração da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado como meio de economia ilícita do tributo, exige o dolo por parte do contribuinte ou responsável tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades de evasão fiscal: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, conforme o artigo 71 é caracterizada por ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária sobre o fato gerador. A fraude é descrita no artigo 72, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar características para reduzir o imposto devido. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois ou mais agentes com o objetivo de fraudar o sistema tributário. A lavagem de

dinheiro, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao intuito de dissimular valores derivados de infrações penais, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo de evasão fiscal, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva pode ser compreendida como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas com o objetivo de reduzir ou evitar tributos, variando conforme o elemento subjetivo do agente, os meios utilizados e a finalidade pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) destaca que a simples divergência entre a realidade e o conteúdo da declaração não caracteriza o crime, sendo necessário o dolo específico na omissão. Além disso, a falsidade deve estar ligada à forma da declaração, e não aos seus efeitos jurídicos? por exemplo, mentir sobre o produto vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, ainda que o tributo venha a ser devido posteriormente.

15

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), a evasão fiscal causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre os tributos que deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão da pessoa jurídica, como diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. No caso do imposto de renda, o responsável é o titular dos bens ou seu procurador.

Há diversas condutas que podem ser praticadas pelo contribuinte que, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente o intuito de mascarar a ocorrência do fato gerador. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum é a empresa que declara no seu contrato social estar sediada em um município em que a alíquota do ISS é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. Nesse caso, a autoridade fiscal está autorizada a desconsiderar a forma jurídica adotada pela empresa, encontrar o verdadeiro local da atividade empresarial e proceder ao lançamento tributário que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é a emissão de notas fiscais frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, **com o fim de** gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica a contratação de cooperativas como forma de mascarar vínculos empregatícios. Nesse caso, a empresa tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, uma relação de emprego. Assim, o empregador evita **o pagamento de** contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos para o cidadão sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas, 16

sempre poderá tentar diminuir seus encargos com o fisco, de forma que possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro **aos cofres públicos**. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a 12,8% do PIB e correspondendo a 64% da arrecadação federal.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por até 50 anos, como no caso do Ceará, onde a base histórica de arrecadação ? afetada pela sonegação ? impactará o recebimento futuro até 2077.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis ? diretores, contadores e representantes legais ? podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da integração entre simplificação tributária ? que reduz incentivos à elisão ? e fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.?

4.? INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

17

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

?Art. 116. (...). **Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos **da obrigação tributária**, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.?

A análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN evidencia um debate dentro do Direito Tributário, especialmente quanto à sua aplicação e os limites constitucionais. De acordo com Calmon (2006), no Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, que, de acordo com o autor, funcionam como presunções juris tantum e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional no momento da sua aplicação. Ao tratar de casos de simulação relativa, o parágrafo único estabelece que o ônus da prova recai sobre o Estado, garantindo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não dispense a devida motivação. Este ponto de vista destaca que sistema tributário brasileiro prioriza a segurança jurídica e a certeza do direito, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócios jurídicos para fins tributários, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre combate à evasão fiscal e respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A desconsideração dos atos jurídicos prevista em lei aplica-se unicamente às situações **em que o** contribuinte age com o propósito de ocultar o fato gerador, **por meio da** dissimulação ? ou seja, da realização de um negócio jurídico com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. Esse tipo de conduta diferencia-se do planejamento legítimo, como no caso em que um empresário escolhe o leasing no lugar da compra e venda apenas por motivos fiscais, sem que haja qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece que a norma autorizadora da desconsideração dos atos jurídicos exige, para sua aplicação, a existência de um fato gerador definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, ainda que de forma dissimulada. Segundo o autor, não é possível haver exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses previstas em lei, nem se pode criar um novo fato gerador **por meio de** interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a

18

dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo que a tributação incida sobre o que de fato ocorreu, sempre respeitando os princípios da legalidade e da tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O Supremo Tribunal Federal tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal, especialmente no que se refere à interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal que autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos **da obrigação tributária**.

A ação foi proposta pela Confederação Nacional do **Comércio de Bens**, Serviços e Turismo, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando o princípio da legalidade tributária. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando que a norma autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização do fato gerador previsto em lei, ainda que dissimulado **por meio de** atos jurídicos aparentemente lícitos.

A relatora, ministra Cármen Lúcia, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza a criação de novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre elisão e evasão fiscal. A relatora destacou que a norma antielisão possui caráter de combate a evasão fiscal, pois trata de situações **em que o** contribuinte tenta ocultar a ocorrência do fato gerador, o contrário da elisão, que se refere a condutas lícitas voltadas à economia fiscal **por meio da** não ocorrência do fato gerador.

5.2 CONSIDERAÇÕES FINAIS

19

A análise dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais do Estado de Direito: em um lado, a legalidade e a livre iniciativa; do outro, a proteção ao erário e a justiça fiscal. O presente trabalho procurou explorar esse tensionamento à luz do planejamento tributário, considerando as implicações jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se que a elisão fiscal representa, em sua essência, o exercício da

autonomia privada no campo tributário, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. Nesse sentido, a elisão fiscal expressa o exercício do princípio da livre iniciativa, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades dentro dos limites da legislação.

Enquanto a evasão fiscal, por sua vez, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem a ocorrência do fato gerador, violando de forma direta o dever de colaboração com o Fisco e a ordem jurídica. A hipótese formulada no início da pesquisa ? de que a ausência de delimitação conceitual clara entre elisão e evasão fiscal contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária ? foi confirmada. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à licitude ou não de determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas ? especialmente diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas ? reforça a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade do parágrafo único do Artigo 116 do CTN, representa avanço nesse sentido, ao mesmo tempo em que reafirma a necessidade de regulamentação mais específica. O voto da ministra relatora alerta que a norma não autoriza a criação de fatos geradores fictícios, mas a desconsideração de estruturas montadas com o intuito exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se a ausência de uniformidade jurisprudencial sobre o tema, o que dificulta a extração de critérios consolidados para definir a validade ou invalidade de determinados planejamentos. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos. Do ponto de vista econômico, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a capacidade de arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a sonegação no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega os contribuintes que cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos e limites do planejamento tributário não é apenas para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para profissionais do Direito que lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma que o planejamento tributário não deve ser encarado como sinônimo de má-fé, mas como reflexo da complexidade normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico sobre o tema continue sendo

ampliado e qualificado, especialmente no curso de Direito, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. Um sistema tributário eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6.? REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.
- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário. Acesso em: 26 set. 2024.
- ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: uma análise da jurisprudência do CARF. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). *Planejamento tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 393?432.
- 21
- ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. *JNT ? Facit Business and Technology Journal*, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182. Acesso em: 13 jun. 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o propósito negocial no Direito Tributário brasileiro. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). *Direito tributário atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- BILHIM, Renata da Silveira. *Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconsideração/manutenção*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. *Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES*. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. Rio de Janeiro, 19 jul. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich. *Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET*, Brasília, v. 12, n. 1, p. 580?596, jan./jun. 2017.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 61?63.
- CREPALDI, Sílvio. *Planejamento tributário: teoria e prática*. 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.
- FÉLIX, José Eudson Mota. Aspectos intrínsecos ao planejamento tributário. *Revista*

Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019.

22

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. 2005. Dissertação (Mestrado) ? Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.

HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito negocial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10?31.

HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. Accounting Review, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.

JARDIM NETO, José Gomes. Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação.

JORNAL CONTÁBIL. Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

KAGAN, Julia. Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.

KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. Journal of Innovation and Entrepreneurship, v. 10, 8, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário ? RDIET, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267?281, jan./jun. 2015.

23

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal ? limites ao planejamento tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11?17.

MOURA, Diana da Cunha. O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza ? UNIFOR, 2009.

OXFAM Brasil. Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade? Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-so>

cidade/. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. A dicotomia entre evasão e elisão fiscal **em relação à** jurisprudência do STF. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. JNT ? Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166?182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária e evasão fiscal no Brasil. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. Introdução ao estudo sobre a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário. Acesso em: 26 set. 2024.

24

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax avoidance, evasion, and administration. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. The general theory of tax avoidance. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em:

<https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.



UCSAL
**UNIVERSIDADE
CATÓLICA
DO SALVADOR**

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

**Salvador/BA
2025**

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

Artigo científico apresentado à Universidade Católica do Salvador, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Darllan Santos

**Salvador/BA
2025**

MARCOS VINÍCIUS SANTOS PACHECO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICA ENTRE OS LIMITES
DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Data da Defesa: ____ de ____ de ____

Banca Examinadora

Orientador(a): Prof. Darllan Conceição Santos

Examinador (a) Convidado (a): Cristiano Lázaro Fiuza Figueiredo

SUMÁRIO:

1 INTRODUÇÃO. 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.
2.1 CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 2.2 O
PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO. 2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **3 ELISÃO
FISCAL E EVASÃO FISCAL:.** 3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS
LEGÍTIMAS. 3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS. 3.3
IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS. 3.3.1
Impactos Econômicos. 3.3.2 Impactos Jurídicos. 4 **INSTRUMENTOS DE
CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.** 4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO
CTN. 4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES. **5 CONSIDERAÇÕES
FINAIS. 6 REFERÊNCIAS.**

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites jurídicos entre a elisão fiscal e a evasão fiscal no contexto do planejamento tributário, à luz da legislação brasileira e da jurisprudência dominante. A distinção entre tais condutas se mostra essencial tanto para garantir a segurança jurídica dos contribuintes quanto para a efetividade da arrecadação fiscal e a proteção da ordem econômica. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, o estudo abordou a conceituação teórica do planejamento tributário, a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, a aplicação da norma geral antielisiva e a relevância dos conceitos de propósito negocial e substrato econômico. Constatou-se que, embora o planejamento tributário seja um instrumento lícito e legítimo, sua utilização sem fundamentos extra tributários pode configurar abuso ou dissimulação, ensejando a atuação do Fisco. A análise jurisprudencial evidenciou a tendência dos tribunais e do CARF em valorizar a substância sobre a forma, especialmente quando há indícios de artificialidade nas operações. Por fim, conclui-se que o desafio contemporâneo está em equilibrar a autonomia privada com a justiça fiscal, por meio de uma legislação clara, interpretações coerentes e atuação estatal proporcional.

Palavras-Chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Propósito negocial. Substrato econômico. Norma antielisiva. Crimes contra a ordem tributária.

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal boundaries between tax avoidance and tax evasion within the context of tax planning, in light of Brazilian legislation and prevailing case law. Distinguishing between these practices is essential to ensure legal certainty for taxpayers, the effectiveness of tax collection, and the protection of economic order. Based on bibliographic, documentary, and case law research, the study explores the theoretical framework of tax planning, the classification of crimes against the tax system, the application of the general anti-avoidance rule, and the relevance of the concepts of business purpose and economic substance. The findings show that although tax planning is a lawful and legitimate tool, its application without extratax purposes may constitute abuse or concealment, justifying tax authority intervention. Jurisprudential analysis reveals a trend among courts and the Administrative Tax Appeals Council (CARF) to prioritize substance over form, especially when there are signs of artificial arrangements. Ultimately, the study concludes that the contemporary challenge lies in balancing private autonomy and tax justice through clear legislation, consistent interpretations, and proportional state action.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Business purpose. Economic substance. General anti-avoidance rule. Tax offenses.

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, o sistema tributário é notoriamente complexo, caracterizado por uma multiplicidade de tributos, regimes e regulamentações nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, as constantes alterações legislativas intensificam essa complexidade, exigindo das empresas um grande esforço para manterem-se em conformidade com as exigências legais. A papelada envolvida na apuração e no pagamento de tributos, junto a instabilidade normativa, contribui para o aumento da insegurança jurídica que hoje vive o Direito Tributário brasileiro.

Diante desse cenário, é natural que os contribuintes – especialmente as pessoas jurídicas – busquem alternativas para reduzir a carga tributária, valendo-se de estratégias lícitas de organização dos seus negócios.

Nesse contexto, o planejamento tributário surge, como uma ferramenta legítima de gestão, possibilitando às empresas que se estruturam de forma a possuir uma carga tributária menor, dentro dos limites da legalidade. Contudo, a linha que separa o lícito do ilícito é, muitas vezes, tênue e imprecisa, sendo objeto de intensa discussão na doutrina e na jurisprudência.

A questão que se impõe é: até que ponto o contribuinte pode utilizar estruturas e negócios jurídicos para reduzir sua carga tributária sem incorrer em fraude ou simulação? Essa indagação revela o âmago do problema: a dificuldade em distinguir o legítimo exercício da liberdade no planejamento empresarial e o abuso da forma que caracteriza a evasão fiscal. Tal distinção não se restringe apenas ao campo teórico, mas também no campo jurisprudencial, pois dela decorrem implicações práticas e jurídicas significativas, como a imposição de multas, autuações fiscais e até mesmo responsabilização criminal dos administradores das empresas.

A relevância do tema se intensifica diante do papel do planejamento tributário no cenário contemporâneo. Em um mercado cada vez mais competitivo, a eficiência fiscal tornou-se uma variável estratégica de sobrevivência. Grandes corporações recorrem a estruturas complexas, por vezes transnacionais, para otimizar seus resultados, como demonstram os casos amplamente divulgados envolvendo empresas como Google e Apple, que utilizaram mecanismos como o Double Irish Dutch Sandwich para transferir lucros a jurisdições de baixa tributação.

No entanto, a utilização de tais estruturas e arranjos jurídicos, ainda que legalmente estruturados, pode gerar efeitos econômicos e sociais desfavoráveis,

como o aumento da desigualdade fiscal. Daí decorre a justificativa do presente trabalho: a necessidade de analisar juridicamente os limites do planejamento tributário, compreendendo o seu conceito e como ele se mantém no campo da licitude e quando ultrapassa essa fronteira e se caracteriza como evasão.

A compreensão desses limites é fundamental tanto para o contribuinte, que busca a segurança jurídica em seus atos e decisões fiscais, quanto para o Fisco, que precisa garantir a arrecadação de forma justa e eficiente, sem espaço para abusos. Trata-se, portanto, de uma temática com alto interesse jurídico, econômico e social.

Assim, este trabalho propõe-se a investigar os fundamentos legais e doutrinários do planejamento tributário no Brasil, bem como as fronteiras conceituais e práticas entre elisão e evasão fiscal, com apoio na jurisprudência, especialmente do Supremo Tribunal Federal, com vistas a oferecer uma análise crítica do atual cenário do ordenamento jurídico brasileiro frente à matéria.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

2.1 O CONCEITO E FINALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Conforme elucidado por Kagan (2023), o planejamento tributário é a análise de situações financeiras visando organizar os elementos da empresa de forma a minimizar os impostos. As estratégias de escolher o momento adequado para reconhecer rendimentos, planejamento de despesas e selecionar investimentos compatíveis com o regime tributário aplicado são essenciais para obter os melhores resultados financeiros. A autora destaca que o planejamento tributário vai além de questões pontuais, abarcando uma visão estratégica que visa a otimização das obrigações fiscais ao longo do tempo, garantindo maior segurança financeira e conformidade com as legislações vigentes.

Enquanto para Hoffman Jr. (1961), o conceito de planejamento tributário envolve a capacidade do contribuinte de organizar suas finanças com o objetivo de minimizar a carga tributária, embora nem todo planejamento consiga atingir a redução desejada. Muitas vezes, é um processo que depende da visão do futuro, mas também pode ser resultado de um aprendizado com erros passados, como o

caso do contribuinte que descobre tardiamente a exigência de manutenção de ativos durante um período específico para obter vantagens fiscais.

A permissibilidade jurídica do planejamento tributário depende do princípio de que os contribuintes têm o direito de organizar seus negócios de forma a minimizar sua carga tributária, desde que cumpram as leis e regulamentos vigentes. E deste direito nasce o conceito do planejamento tributário, o contribuinte adota medidas jurídicas ou econômicas para reduzir os custos tributários que recaem sobre sua empresa, assim, ao reduzir parcela significativa do seu custo, o saldo ao final de um período será mais positivo do que aquele no qual a carga tributária recairá com todo seu peso.

O planejamento tributário é fundamental em países como o Brasil, onde, em 2024, a carga tributária alcançou 32,32% do Produto Interno Bruto.

Compreender as nuances do planejamento tributário exige um conhecimento extensivo do ambiente jurídico e econômico. É essencial analisar as estratégias utilizadas pelo contribuinte, a intenção por trás delas e o potencial de impacto na arrecadação do governo.

Os tribunais e autoridades fiscais frequentemente examinam as estratégias de planejamento tributário para determinar se elas estão de acordo com a intenção da lei ou exploram lacunas para obter benefícios fiscais não intencionados.

A carga tributária brasileira é um dos principais componentes do custo empresarial, impactando diretamente a saúde financeira das organizações. Segundo Queiroz (2024), cerca de 33% do faturamento empresarial é destinado ao pagamento de tributos, enquanto até 34% dos lucros vão para o estado. Diante desse cenário, torna-se indispensável que os gestores tenham práticas que permitam a redução legal desses valores, garantindo maior competitividade e sustentabilidade econômica.

2.2 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SUBSTRATO ECONÔMICO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A complexidade das operações de planejamento tributário traz preocupações quanto aos limites da autonomia privada no campo tributário. Destaca-se a discussão sobre o substrato econômico, ou propósito comercial, conceito que se tornou uma tendência mundial como critério de avaliação dos planejamentos fiscais.

Esta teoria teve sua origem na *business purpose doctrine*, ou doutrina do propósito negocial, em português, é um princípio do direito tributário americano. De acordo com esse princípio, não basta que o negócio jurídico esteja em conformidade com a legislação tributária, mas que esses atos também revelem uma finalidade econômica real e relevante, distinta da simples economia de tributos. Ou seja, deve existir uma substância econômica – um conteúdo negocial verdadeiro – que legitime a operação.

Assim, o substrato econômico é, portanto, o motivo econômico adicional, além da economia tributária. Em termos práticos, identificar o substrato exige fazer a seguinte pergunta: Sem o ganho tributário, ainda assim a operação seria realizada? Se a resposta for negativa, a estrutura tende a ser considerada abusiva ou artificial. O planejamento deve ser suprido pelo substrato, pois quanto mais sólido for, menor será o risco de questionamento pelo fisco.

No Brasil, essa abordagem vem sendo aplicada com algumas especificidades, Greco (2019) sustenta que o propósito negocial não à de ser, necessariamente, de natureza econômica, mas podendo ser, também, de natureza familiar, política ou organizacional, desde que real, extra tributário e verossímil. Atos praticados pela única finalidade de redução fiscal, sem necessidade legítima, tendem a ser vistos como abusivos e desconsiderados pelo Fisco.

Entretanto, esse entendimento não é pacificado na doutrina. Autores como Bilhim (2021), Barreto (2015), e Yamashita (2012), defendem que a ausência de uma previsão legal expressa do substrato econômico impede que ela seja utilizada pelo Fisco como fundamento para desconstituir negócios jurídicos válidos. Argumentam, também, que a prática viola o princípio da legalidade, e compromete a segurança jurídica e livre iniciativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inicialmente, adotava uma postura mais positivista, admitindo os planejamentos que estivessem formalmente corretos, salvo em simulação. Porém, o crescimento das operações sem substância econômica levou à adoção de um controle mais material das operações. (Quintino, 2016).

O caso da empresa Grendene, famosa por marcas como Cartago, Ipanema, Rider e Melissa, foi um exemplo dessa virada de chave do CARF. Mesmo antes do parágrafo único do art. 116 do CTN, o CARF já exigia que os planejamentos possuíssem uma substância e um motivo extra tributário. No entanto, essa conduta

era criticada por não possuir critérios claros e gerar insegurança jurídica. Atualmente, o CARF busca um equilíbrio entre forma e substância, considerando princípios como liberdade contratual, capacidade contributiva, função social e boa-fé. (Abraham, 2011).

Diante disso, a artificialidade das operações e estruturas passou a ser um dos principais elementos para a descon sideração de planejamentos tributários. Operações em um curto período, incoerência nas atividades empresariais, ausência de um risco real na operação ou uma relação de dependência entre as partes envolvidas são indícios frequentemente utilizados pelo CARF para apontar a ausência do substrato econômico (Schoueri, 2010).

A ausência de critérios objetivos, e a insegurança adveniente dessa falta reforça que a análise da validade do planejamento continua sendo casuística. Assim, é nítido que o substrato econômico consolida-se, na prática, como um elemento relevante para a análise do planejamento tributário e sua legitimidade.

2.3 LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Dentro do direito brasileiro uma norma que impõe limites ao planejamento tributário deve levar em consideração o princípio da livre iniciativa. O estado não pode exigir que o contribuinte escolha uma organização tributária mais onerosa. É dever, e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível (Abreu, 2019).

Essa busca por eficiência, muitas vezes ultrapassa fronteiras nacionais e se vale de estruturas sofisticadas de planejamento tributário, como é o caso da técnica conhecida como *Double Irish and the Dutch Sandwich*. Um modelo de planejamento tributário internacional amplamente utilizado por empresas de tecnologia como a Google, Apple e Facebook. Esse planejamento baseia-se na transferência de lucros de jurisdições com elevada carga tributária para outras com tributação reduzida ou inexistente, por meio de estratégias de *profit shifting*. No caso da Google, a estrutura foi iniciada com a criação de uma subsidiária na Irlanda, que adquiriu direitos de exploração sobre intangíveis em mercados como Oriente Médio, Europa e África. A operação foi legalmente respaldada por um contrato de *cost sharing* aprovado pelo IRS americano em 2006, permitindo o rateio de custos no desenvolvimento de novos produtos. Posteriormente, a empresa irlandesa tornou-se

residente fiscal em Bermudas, aproveitando-se de regras de dupla nacionalidade que isentavam os lucros de tributação nos dois países (Campos, 2017).

Estratégias como essa evidenciam a complexidade na delimitação dos limites do planejamento tributário. Embora sejam, em tese, respaldadas por estruturas jurídicas formalmente válidas, surgem questionamentos quanto à sua compatibilidade com o princípio do abuso do direito. No contexto brasileiro, a distinção entre o planejamento lícito e o abuso é balizada, principalmente, por dispositivos como o art. 116 do Código Tributário Nacional.

Os contribuintes frequentemente buscam formas para minimizar a sua carga tributária, de acordo com Moura (2009), a teoria do abuso do direito surge para contribuir com a análise dessas práticas. A teoria identifica o abuso quando um direito, embora válido, é exercido de maneira a causar dano ou injustiça, sendo possível, nesse contexto, a imposição de sanções, como a negação do direito ou a simples indenização pelos danos causados. No entanto, há aqueles que divergem sobre a aplicabilidade do abuso do direito, para estes a teoria do abuso do direito não afeta o princípio da legalidade tributária, já que não ocorre a criação de uma nova obrigação tributária, mas uma correção na conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico.

Assim, observa-se que apesar da autonomia privada para organizar suas atividades da forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal, essa liberdade encontra limites na vedação ao planejamento abusivo.

3. ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

No ordenamento jurídico brasileiro, algumas práticas ganham destaque quando o objetivo é driblar o pagamento do tributo ao fisco, tais são a elisão e evasão fiscal. Não existe consenso doutrinário quando se trata dessas práticas, mas, normalmente, entende-se como elisão a forma lícita de reduzir os impostos. De acordo com Rangel e Figueiredo Junior (2022), a elisão fiscal é caracterizada pela realização de atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador, com a finalidade de obter uma economia legítima de tributos. Trata-se, portanto, de um mecanismo de planejamento tributário que se vale da legalidade para reduzir encargos fiscais. Essa prática pode manifestar-se de duas formas principais: a primeira ocorre quando a própria legislação prevê a redução da carga tributária,

sendo, assim, uma elisão induzida por lei; a segunda decorre da existência de lacunas normativas, permitindo ao contribuinte, com base no princípio da legalidade negativa e na livre iniciativa, evitar o tributo sem contrariar expressamente o ordenamento jurídico, uma vez que não há imposição legal que o obrigue a agir de forma diversa.

A complexidade tributária é um fator que influencia significativamente a conformidade fiscal, mas sua relação com a evasão fiscal não é facilmente dedutível. Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2023), não há um consenso sobre o que justifica a complexidade do sistema tributário brasileiro, mas destaca-se o seu impacto na elevação dos custos com profissionais para interpretação das normas, no aumento das dúvidas quanto à correta aplicação das leis tributárias e nas frequentes mudanças legislativas. Esse cenário gera assimetrias entre contribuintes e autoridades fiscais, ampliando as oportunidades de evasão tributária. No caso brasileiro, a elevada carga tributária e a percepção de corrupção agravam a situação, estimulando práticas elisivas. Assim, a análise da complexidade tributária deve considerar não apenas os aspectos legais e administrativos, mas também os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes.

A demarcação entre a elisão fiscal legítima e a evasão fiscal ilícita representa um ponto crucial no direito tributário, exigindo uma análise meticulosa para preservar a integridade dos sistemas fiscais e garantir uma distribuição equitativa de recursos dentro de uma nação. (Kassa, 2021).

3.1 ELISÃO FISCAL: CONCEITO E PRÁTICAS LEGÍTIMAS.

De acordo com Crepaldi (2019), a elisão é o conjunto de atos que, embora possam prejudicar a arrecadação do Tesouro, são realizados de maneira a evitar a submissão a uma carga tributária excessiva ou desfavorável, sem violar o ordenamento jurídico.

Com base na literatura sobre elisão e evasão fiscal, é possível observar que a estrutura tributária de um país é indiscutivelmente influenciada por essas práticas, que, por muitas vezes, distorcem o modelo tradicional de tributação. De acordo com Slemrod e Yitzhaki (2005), de maneira teórica, tanto a evasão quanto a elisão fiscal são analisadas dentro do problema de decisão do indivíduo, considerando a relação entre o comportamento fiscal e os custos administrativos. A evasão é tratada como

uma espécie de jogo entre o contribuinte e a capacidade de fiscalização do estado, enquanto a elisão envolve as estratégias legais utilizadas para reduzir a carga tributária sem alterar o comportamento econômico do sujeito.

O estudo de Stiglitz (1985) sobre a elisão fiscal também aborda os princípios fundamentais do planejamento tributário, destacando os três principais métodos de elisão dentro de um sistema de imposto sobre a renda. O primeiro envolve o adiamento de impostos, onde o valor presente de um imposto postergado é consideravelmente menor do que aquele pago no momento. O segundo princípio é o de arbitragem tributária entre indivíduos que enfrentam diferentes faixas de tributação, o que é particularmente eficaz dentro de famílias ou entre indivíduos em diferentes categorias fiscais. O terceiro princípio refere-se à arbitragem tributária entre diferentes fontes de renda, que são tratadas de forma distinta pelo sistema tributário, como é o caso dos ganhos de capital, que são tributados a taxas mais baixas do que a maioria das outras formas de renda.

Segundo Machado (2011), a elisão fiscal é frequentemente associada ao comportamento do contribuinte que busca reduzir ou eliminar legalmente a carga tributária. Embora não haja consenso terminológico na doutrina, parte dos autores utiliza o termo “evasão” para se referir à conduta ilícita de se furta ao pagamento de tributos, enquanto reserva-se o termo “elisão” para a forma lícita dessa conduta. No entanto, ambos os termos podem ser empregados tanto em sentido amplo — abrangendo qualquer tipo de escape ao tributo, lícito ou não — quanto em sentido estrito, no qual se referem especificamente à violação do dever jurídico de pagar tributos, caracterizando, assim, conduta ilícita. Dentro desse contexto, o planejamento tributário é muitas vezes compreendido como uma forma legítima de elisão fiscal.

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas zonas cinzentas que permitem interpretações variadas quanto à natureza e à classificação dos produtos. Essa característica estimula a prática da elisão fiscal por meio de ajustes lícitos na composição, embalagem e enquadramento fiscal dos bens comercializados. Empresas, diante desse cenário, muitas vezes investem recursos significativos em profissionais especializados para identificar brechas legais que possibilitem a diminuição da carga tributária sem infringir a legislação vigente.

Um exemplo emblemático dessa prática é o caso do bombom “Sonho de Valsa”. A empresa responsável pelo produto realizou alterações em sua composição

e na embalagem, substituindo o formato tradicional de bombom enrolado por uma nova apresentação com lacre. Com isso, o produto deixou de ser classificado como “bombom de chocolate” — sujeito à alíquota de 5% de IPI — para ser enquadrado como “produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos”, cuja alíquota de IPI é de 0%. Essa reclassificação permitiu considerá-lo como “wafer recheado”, representando uma economia expressiva à empresa sem violar a legislação fiscal.

Outro caso interessante é o da reclassificação de sorvete como sobremesa láctea. Dependendo do regime tributário adotado, o sorvete pode estar sujeito a alíquotas de 3,65% ou 9,25%. No entanto, com a alteração de parte de sua composição e a consequente mudança de nomenclatura comercial, o produto passou a ser vendido como sobremesa láctea.

As manobras utilizadas por essas empresas estão de acordo com o conceito de elisão fiscal defendido por Jardim Neto (2008), ao caracterizarem-se como meios lícitos, mas artificiosos ou não usuais, escolhidos com o principal propósito de reduzir ou evitar a incidência tributária, ainda que tais resultados não fossem atingidos pelos meios econômicos tradicionalmente empregados.

3.2 EVASÃO FISCAL: CONCEITO E CONDUTAS ILÍCITAS.

As condutas que caracterizam o crime de evasão fiscal, de acordo com a Lei nº 8.137/90:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer

percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa”

É possível observar a partir da mera leitura dos artigos que a fraude se apresenta como essência vital para a configuração da conduta criminosa, as hipóteses nos incisos compreendem condutas que suprimem ou reduzem os tributos, configurando-se um crime material.

O conceito de evasão fiscal, considerado como meio de economia ilícita do tributo, exige o dolo por parte do contribuinte ou responsável tributário. A Lei nº 4.502/64 define três modalidades de evasão fiscal: sonegação, fraude e conluio. A sonegação, conforme o artigo 71 é caracterizada por ações ou omissões dolosas que impedem ou retardam o conhecimento da autoridade fazendária sobre o fato gerador. A fraude é descrita no artigo 72, e envolve ações ou omissões dolosas que visam impedir a ocorrência do fato gerador ou modificar características para reduzir o imposto devido. Já o conluio, presente no artigo 73, é o ajuste doloso entre dois ou mais agentes com o objetivo de fraudar o sistema tributário. A lavagem de dinheiro, frequentemente associada a crimes tributários, visa ocultar a origem ilícita de bens adquiridos e está relacionada ao intuito de dissimular valores derivados de infrações penais, e delitos tributários (Queiroz, 2024).

Para além do conceito normativo de evasão fiscal, a doutrina também fornece uma visão abrangente e técnica do fenômeno. Segundo Wanderley (2014), a conduta evasiva pode ser compreendida como uma categoria geral, um conjunto que abrange diferentes condutas ilícitas praticadas com o objetivo de reduzir ou evitar tributos, variando conforme o elemento subjetivo do agente, os meios utilizados e a finalidade pretendida.

Hugo de Brito Machado (2011) destaca que a simples divergência entre a realidade e o conteúdo da declaração não caracteriza o crime, sendo necessário o dolo específico na omissão. Além disso, a falsidade deve estar ligada à forma da declaração, e não aos seus efeitos jurídicos — por exemplo, mentir sobre o produto vendido configura falsidade, mas discutir a imunidade tributária aplicada não caracteriza crime, ainda que o tributo venha a ser devido posteriormente.

Conforme explicado por Rangel e Figueiredo Junior (2022), a evasão fiscal causa um grande prejuízo à sociedade, pois o agente que pratica esse crime utiliza meios ilegais para obter vantagens sobre os tributos que deveria pagar. Geralmente, esse agente é uma pessoa física responsável pela gestão da pessoa jurídica, como diretores, gestores, representantes ou contadores responsáveis pelos documentos fiscais. No caso do imposto de renda, o responsável é o titular dos bens ou seu procurador.

Há diversas condutas que podem ser praticadas pelo contribuinte que, embora coberta de uma falsa formalidade, deixa evidente o intuito de mascarar a ocorrência do fato gerador. Conforme expõe Ferragut (2014), um exemplo comum é a empresa que declara no seu contrato social estar sediada em um município em que a alíquota do ISS é significativamente menor, quando na realidade não possui qualquer estrutura real no local e desenvolve atividades em outro município. Nesse caso, a autoridade fiscal está autorizada a desconsiderar a forma jurídica adotada pela empresa, encontrar o verdadeiro local da atividade empresarial e proceder ao lançamento tributário que condiz com a verdadeira situação.

Outro exemplo é a emissão de notas fiscais frias, fruto de contratos simulados com empresas e, ou, mercadorias inexistentes, com o fim de gerar créditos fictícios de ICMS.

Por fim, Ferragut (2014) também explica a contratação de cooperativas como forma de mascarar vínculos empregatícios. Nesse caso, a empresa tomadora dos serviços contrata supostos cooperados para exercerem atividades típicas da empresa, sob subordinação direta e habitualidade, simulando, efetivamente, uma relação de emprego. Assim, o empregador evita o pagamento de contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E JURÍDICOS DAS PRÁTICAS ABUSIVAS.

3.3.1 Impactos Econômicos

Por mais perfeitos que sejam o sistema tributário e a sua fiscalização, sempre haverá formas de evasão. Conforme demonstrado por Wanderley (2014), não existem no sistema econômico impedimentos para o cidadão sempre tentar diminuir a sua carga tributária, assim, agindo de forma lícita e dentro das opções normativas,

sempre poderá tentar diminuir seus encargos com o fisco, de forma que possa desenvolver suas atividades com maior saúde financeira.

Estimativas apontam que as práticas de evasão e sonegação fiscal causam enorme prejuízo financeiro aos cofres públicos. Tais condutas resultam em uma perda anual de cerca de R\$900 bilhões equivalente a **12,8% do PIB** e correspondendo a **64% da arrecadação federal**.

O escopo do prejuízo torna-se ainda mais evidente no atual contexto de transição tributária. Um estudo destacando a reforma que substituirá o ICMS pelo IBS alerta que a sonegação corrente pode comprometer as finanças estaduais por **até 50 anos**, como no caso do Ceará, onde a base histórica de arrecadação — afetada pela sonegação — impactará o recebimento futuro até **2077**.

3.3.2 Impactos Jurídicos

No campo jurídico, essas práticas resultam em crescente rigor penal e risco para empresas e gestores. Conforme alertado por fontes especializadas, a simplificação do sistema tributário e os avanços da fiscalização tornaram o ambiente empresarial mais vulnerável a acusações criminais, elevando o padrão de governança e compliance requerido.

Os responsáveis — diretores, contadores e representantes legais — podem ser penalmente responsabilizados, com repercussões que envolvem multas, reclusão e restrições administrativas. O cerceamento à sonegação passa a contar com bases legais mais amplas, ampliadas pela previsão de penas para omissão dolosa e manipulações contábeis.

A evasão fiscal também gera efeitos sociais adversos: a redução da arrecadação sobrecarrega os cidadãos que cumprem suas obrigações, pois o Estado precisa compensar a perda com maiores tributações indiretas e cortes em serviços públicos.

Contudo, especialistas apontam que o combate efetivo à evasão depende da integração entre simplificação tributária — que reduz incentivos à elisão — e fiscalização eficiente, baseada em inteligência e transparência.

4. INSTRUMENTOS DE CONTROLE E JURISPRUDÊNCIA.

4.1 O PARÁGRAFO ÚNICO ARTIGO 116 DO CTN.

“Art. 116. (...). Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.”

A análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN evidencia um debate dentro do Direito Tributário, especialmente quanto à sua aplicação e os limites constitucionais. De acordo com Calmon (2006), no Brasil não há espaço para normas gerais antielisivas em razão do rigor imposto pela Constituição. Em contraponto, há possibilidade de normas anti simulatórias específicas, que, de acordo com o autor, funcionam como presunções *juris tantum* e exigem uma fundamentação mais razoável e proporcional no momento da sua aplicação. Ao tratar de casos de simulação relativa, o parágrafo único estabelece que o ônus da prova recai sobre o Estado, garantindo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não dispense a devida motivação. Este ponto de vista destaca que sistema tributário brasileiro prioriza a segurança jurídica e a certeza do direito, demonstrando que, assim, somente o legislador possui competência para requalificar atos e negócios jurídicos para fins tributários, utilizando normas específicas e preservando o equilíbrio entre combate à evasão fiscal e respeito aos direitos fundamentais (Calmon, 2006).

A desconsideração dos atos jurídicos prevista em lei aplica-se unicamente às situações em que o contribuinte age com o propósito de ocultar o fato gerador, por meio da dissimulação – ou seja, da realização de um negócio jurídico com aparência lícita, mas que encobre a verdadeira intenção das partes. Esse tipo de conduta diferencia-se do planejamento legítimo, como no caso em que um empresário escolhe o leasing no lugar da compra e venda apenas por motivos fiscais, sem que haja qualquer ocultação da realidade. (Moreira, 2003).

Greco (2011) esclarece que a norma autorizadora da desconsideração dos atos jurídicos exige, para sua aplicação, a existência de um fato gerador definido legalmente e a efetiva ocorrência desse fato, ainda que de forma dissimulada. Segundo o autor, não é possível haver exigência tributária sem previsão legal ou fora das hipóteses previstas em lei, nem se pode criar um novo fato gerador por meio de interpretação extensiva. O dispositivo busca, na verdade, afastar a

dissimulação que encobre a realidade dos fatos, permitindo que a tributação incida sobre o que de fato ocorreu, sempre respeitando os princípios da legalidade e da tipicidade.

4.2 ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIAS RELEVANTES.

O Supremo Tribunal Federal tem tido um papel fundamental na delimitação dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal, especialmente no que se refere à interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 o Plenário do STF, por maioria dos votos, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo legal que autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A ação foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, que argumentava o seu receio pela possibilidade do dispositivo permitir ao Fisco tributar fatos geradores inexistentes, violando o princípio da legalidade tributária. Entretanto, o STF afastou esse argumento, afirmando que a norma autoriza a atuação da Fazenda Pública apenas quando já houver a materialização do fato gerador previsto em lei, ainda que dissimulado por meio de atos jurídicos aparentemente lícitos.

A relatora, ministra Cármen Lúcia, ressaltou que a aplicação plena do dispositivo ainda depende de regulamentação específica, mas reforçou que a previsão legal não autoriza a criação de novos fatos geradores nem a tributação sem previsão legal.

Um ponto de destaque no julgamento foi a diferenciação entre elisão e evasão fiscal. A relatora destacou que a “norma antielisão” possui caráter de combate a evasão fiscal, pois trata de situações em que o contribuinte tenta ocultar a ocorrência do fato gerador, o contrário da elisão, que se refere a condutas lícitas voltadas à economia fiscal por meio da não ocorrência do fato gerador.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos limites entre elisão fiscal e evasão fiscal evidencia não somente uma questão de técnica tributária, mas um embate entre princípios fundamentais do Estado de Direito: em um lado, a legalidade e a livre iniciativa; do outro, a proteção ao erário e a justiça fiscal. O presente trabalho procurou explorar esse tensionamento à luz do planejamento tributário, considerando as implicações jurídicas, econômicas e institucionais.

Contatou-se que a elisão fiscal representa, em sua essência, o exercício da autonomia privada no campo tributário, sendo um instrumento de racionalização dos custos que respeita as normas legais, mesmo quando se aproveita de brechas ou omissões legislativas. Nesse sentido, a elisão fiscal expressa o exercício do princípio da livre iniciativa, que permite aos agentes econômicos organizarem as suas atividades dentro dos limites da legislação.

Enquanto a evasão fiscal, por sua vez, constitui prática ilícita, caracterizada por atos fraudulentos que ocultam ou distorcem a ocorrência do fato gerador, violando de forma direta o dever de colaboração com o Fisco e a ordem jurídica.

A hipótese formulada no início da pesquisa — de que a ausência de delimitação conceitual clara entre elisão e evasão fiscal contribui para a insegurança jurídica e para o aumento da litigiosidade tributária — foi confirmada. Verificou-se que a dificuldade de interpretação, aliada à falta de critérios normativos objetivos, abre margem para interpretações divergentes e disputas entre Fisco e contribuinte quanto à licitude ou não de determinadas operações.

A dificuldade prática em distinguir essas condutas — especialmente diante de planejamentos sofisticados ou estruturas artificiosas — reforça a importância de instrumentos normativos e jurisprudências que permitam ao Estado desconsiderar atos abusivos sem violar garantias fundamentais. A decisão do STF na ADI 2446, ao reconhecer a constitucionalidade do parágrafo único do Artigo 116 do CTN, representa avanço nesse sentido, ao mesmo tempo em que reafirma a necessidade de regulamentação mais específica. O voto da ministra relatora alerta que a norma não autoriza a criação de fatos geradores fictícios, mas a desconsideração de estruturas montadas com o intuito exclusivo de dissimulação tributária.

Entre as limitações do trabalho, destaca-se a ausência de uniformidade jurisprudencial sobre o tema, o que dificulta a extração de critérios consolidados para definir a validade ou invalidade de determinados planejamentos. A natureza

casuística da atuação fiscal e judicial implica em margem interpretativa que pode variar significativamente conforme o contexto fático e os interesses envolvidos.

Do ponto de vista econômico, verificou-se que as práticas abusivas impactam diretamente a capacidade de arrecadação do Estado. Estimativas apontam que a sonegação no Brasil alcança valores bilionários, revelando uma distorção estrutural que sobrecarrega os contribuintes que cumprem suas obrigações e alimenta um ciclo de insegurança jurídica e ineficiência administrativa.

Assim, entender os contornos e limites do planejamento tributário não é apenas para um trabalho acadêmico, mas uma necessidade prática para profissionais do Direito que lidam diariamente com matérias fiscais.

Em síntese, o presente estudo reafirma que o planejamento tributário não deve ser encarado como sinônimo de má-fé, mas como reflexo da complexidade normativa e da busca por eficiência.

Por fim, recomenda-se que o debate acadêmico sobre o tema continue sendo ampliado e qualificado, especialmente no curso de Direito, considerando sua complexidade teórica, relevância prática e implicações institucionais. Um sistema tributário eficaz depende não apenas de normas adequadas, mas também de uma formação crítica e ética dos profissionais que o operam.

6. REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. *A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário*. Acesso em: 26 set. 2024.

ABREU, Paula Santos de. A abusividade nos planejamentos fiscais: uma análise da jurisprudência do CARF. In: ABREU, Paula Santos de; CHAGAS, Renan Menezes (org.). *Planejamento tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 393–432.

ANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. *O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro*. JNT – Facit Business and Technology Journal, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166–182. Acesso em: 13 jun. 2025.

BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o propósito negocial no Direito Tributário brasileiro. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). *Direito tributário atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

BILHIM, Renata da Silveira. *Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconsideração/manutenção*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível n. 0010827-18.1997.4.02.5001/ES. Recorrente: União. Recorrida: Empresa Autuada. Relator: Juiz Federal Convocado José Carlos da Silva Garcia. Rio de Janeiro, 19 jul. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/843419948>. Acesso em: 21 nov. 2024.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. *Planejamento tributário internacional: Double Irish and the Dutch Sandwich*. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário – RDIET, Brasília, v. 12, n. 1, p. 580–596, jan./jun. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 61–63.

CREPALDI, Sílvio. *Planejamento tributário: teoria e prática*. 2019.

FERRAGUT, Maria Rita. *Elisão e evasão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.

FÉLIX, José Eudson Mota. *Aspectos intrínsecos ao planejamento tributário*. Revista Direito Diário, Fortaleza, v. 1, n. 1, dez. 2019. Edição Especial n. 5.

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

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

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. 2005. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Acesso em: 27 set. 2024.

HAGE, Saulo Moreira; CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do. O requisito do propósito negocial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao Fisco: uma análise da jurisprudência administrativa. In: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: exposições dialógicas. Belém-PA: RFB Editora, 2023. p. 10–31.

HOFFMAN JR., William H. The theory of tax planning. *Accounting Review*, v. 36, n. 2, p. 274, 1961.

JARDIM NETO, José Gomes. *Planejamento fiscal: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação*.

JORNAL CONTÁBIL. *Evasão fiscal, rombo por décadas: o alerta ignorado da reforma tributária*. Jornal Contábil, São Paulo, 3 maio 2024. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/noticia/evasao-fiscal-rombo-por-decadas-o-alerta-ignorado-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

KAGAN, Julia. *Tax Planning: What It Is, How It Works, Examples*. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-planning.asp>. Acesso em: 21 nov. 2024.

KASSA, E. T. Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. *Journal of Innovation and Entrepreneurship*, v. 10, 8, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Renan Wanderley Santos. A legalidade da elisão fiscal como forma de planejamento tributário na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário – RDIET*, Brasília, v. 10, n. 1, p. 267–281, jan./jun. 2015.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. p. 11–17.

MOURA, Diana da Cunha. *O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva*. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza – UNIFOR, 2009.

OXFAM Brasil. *Você sabe como a sonegação de impostos afeta a sociedade?* Oxfam Brasil, São Paulo, 10 abr. 2024. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/blog/voce-sabe-como-a-sonegacao-de-impostos-afeta-a-sociedade/>. Acesso em: 11 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. *A dicotomia entre evasão e elisão fiscal em relação à jurisprudência do STF*. João Pessoa, 2024. 55 f.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius. O propósito comercial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out. 2015/jan. 2016.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. *JNT – Facit Business and Technology Journal*, Araguaína, v. 1, ed. 34, p. 166–182, 2022.

SANTOS, António Carlos dos. *Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto*. Acesso em: 26 set. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. *Complexidade tributária e evasão fiscal no Brasil*. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2023.

SILVEIRA, Túlio Belchior Mano da. *Introdução ao estudo sobre a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário*. Acesso em: 26 set. 2024.

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. *Tax avoidance, evasion, and administration*. 2005.

STIGLITZ, Joseph E. *The general theory of tax avoidance*. Princeton University, 1985. Disponível em: <https://www.princeton.edu>. Acesso em: 21 nov. 2024.

TREVISAN ESCOLA DE NEGÓCIOS. *Abuso econômico, informações falsas, sonegação: isso é crime econômico*. Trevisan, São Paulo, 14 fev. 2023. Disponível em:

<https://trevisan.edu.br/abuso-economico-informacoes-falsas-sonegacao-isso-e-crime-economico/>. Acesso em: 11 jun. 2025.