

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

O PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

ALEXIA CRISTINA LUIZ

Rio De Janeiro

2019

ALEXIA CRISTINA LUIZ

O PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Rio De Janeiro

2019

LUIZ, Alexia Cristina.

O propósito negocial no planejamento tributário brasileiro/LUIZ, Aléxia Cristina – 2019. 62 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação em Direito) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

Bibliografia: f. 59.

CDD

ALEXIA CRISTINA LUIZ

O PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador: Eduardo Maneira

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2019

RESUMO

A presente pesquisa tem por finalidade a exposição dos aspectos relevantes relativos ao planejamento tributário e à forma como a teoria do propósito negocial é utilizada no ordenamento jurídico brasileiro, bem como a realização de uma breve análise jurisprudencial de casos relativos a este assunto, especialmente quanto à possibilidade de desconsideração pelo fisco de determinadas operações societárias e planejamentos realizados, que visem uma efetiva economia tributária.

Palavras-chave: Planejamento tributário; Propósito negocial; Elisão fiscal; Evasão fiscal.

ABSTRACT

The present research has for its goal the exposition of the relevant aspects related to tax planning and to the way that the business purpose theory is used in the Brazilian's legal system, as well as the development of a brief jurisprudential analysis of cases related to this subject, especially about the possibility of disregard by tax authorities of certain corporate operations and plannings made, that aim at an effective tax economy.

Keywords: Tax planning; Business purpose; Tax avoidance; Tax evasion.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	13
2. EVASÃO E ELISÃO FISCAL	25
3. A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL	34
4. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOB A ÓTICA DO CARF	44
4.1. Quanto à necessidade de propósito comercial em operações no geral.	44
4.2 – Operações envolvendo amortização de ágio interno com utilização de empresa veículo	48
4.3 – Operações envolvendo ganho de capital	51
4.4 - Operações envolvendo a pejetização	53
4.5 – Operações envolvendo redução de capital	54
CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59

INTRODUÇÃO

Atualmente, vivemos em tempos de economia globalizada onde as atividades produtivas giram em torno de um número reduzido de grupos econômicos e onde o êxito e a eficiência das empresas são elementos imprescindíveis para sua permanência no mercado de produção.

Essa tendência pode ser explicada pela acirrada concorrência entre as empresas, o que as impõe um aperfeiçoamento da produção e no funcionamento de seus componentes, necessitando sempre buscar a diminuição dos custos de forma a se tornarem mais competitivas no mercado pela qualidade de seus produtos e diminuição de seus preços. Diante desse cenário, a competitividade tornou-se o elemento principal para as empresas que pretendem manter-se vivas, devido à intensa pressão da concorrência, motivo pelo qual novas estratégias devem ser sempre criadas a fim de gerar a otimização exigida.

O Brasil é um dos países com o maior índice de mortalidade empresarial do mundo, e um dos fatores que levam a esse resultado é sua intensa carga tributária. Segundo estudos realizados em 2019 pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2019), a carga tributária brasileira, de acordo com os dados fornecidos em 2018, correspondia a, aproximadamente, 34,25% do PIB nacional, todavia, entre os 30 países analisados com as maiores cargas tributárias do mundo, o Brasil é o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar social.

Dessa forma, nota-se que o impacto do sistema tributário brasileiro lança grande ônus financeiro nas atividades empresariais sem proporcionar o devido retorno e se utilizando dos tributos como instrumentos de política econômica e arrecadatória de maneira desproporcional.

Tal impacto é maior sobre as pequenas empresas, que sofrem em função da ausência de estrutura para arcar com os custos e possuem pouco preparo para lidar com o campo altamente instável que envolve as normas tributárias nacionais. Sendo este um dos principais motivos pelos quais as empresas necessitam de um adequado e constante gerenciamento de gastos para manejar o elevado montante de tributos pagos.

Considerando esta elevada carga tributária, o gerenciamento estratégico das obrigações

tributárias faz-se fundamental para a sobrevivência das empresas, independente do seu porte ou setor, pois deve-se focar em equacionar tais custos para que estes não provoquem a extinção do empreendimento. Tal gerenciamento é conhecido como planejamento tributário e quando bem executado, contribui significativamente para a gestão do capital de giro e até mesmo para desafogar o caixa da empresa, podendo então ser refletido na qualidade dos produtos e serviços prestados, resultando em uma maior competitividade da companhia.

A constituição de uma empresa consiste em diversas etapas e como mencionado anteriormente requer muita estratégia, que é uma ferramenta essencial para que a empreitada tenha futuro e gere frutos ao empreendedor, alcançando assim seus objetivos. O planejamento realizado de forma geral envolve todos os tipos de decisão, e dá-se desde o momento de escolha do nome fantasia e objeto social da sociedade empresária, até a escolha do regime de apuração de impostos e da organização societária como um todo.

Dentre os inúmeros passos necessários para o sucesso empresarial, o planejamento tributário é um dos mais relevantes para o desenvolvimento da atividade, pois relaciona-se diretamente com a saúde econômica do negócio e ditará aspectos importantes de sua organização.

Contudo, engana-se quem relaciona o planejamento tributário apenas com atividade empresarial, uma vez que este tornou-se indispensável não só a empresas, como também a pessoas físicas, pois ele possibilita a utilização de alternativas legais e possíveis que resultem numa diminuição da carga tributária do contribuinte, a partir da realização de estudos prévios analisando os riscos, legislações, interpretações e outros elementos relevantes nesse contexto para que ao final o ônus tributário do contribuinte seja o mínimo possível.

O planejamento tributário deve ser feito de forma estritamente preventiva, pois tem como função projetar os atos e fatos administrativos objetivando informar ao contribuinte quais são os ônus tributários de cada operação por ele realizada, qual a operação mais vantajosa para cada tipo de atividade e até mesmo quais os riscos trazidos por elas a fim de que estes sejam evitados.

Ou seja, em uma análise mais aprofundada nota-se que o objeto do planejamento tributário não é somente a economia fiscal e a busca de meios lícitos para alcançá-la, mas

também guiar condutas visando a saúde financeira do negócio, o que em certos casos consiste na evitação, sempre que possível, de procedimentos mais onerosos.

Cândido Campos (2007, p. 11) define o planejamento tributário como uma “busca de Alternativas de Redução da Carga Fiscal, por Meios Lícitos (Elisão Fiscal), antes da ocorrência do Fato Gerador dos Tributos”, ou seja, o planejamento é utilizado como uma espécie de facilitador ao contribuinte, que através de meios lícitos busca reduzir sua carga tributária antes mesmo da realização de qualquer ato que seja capaz de ensejar a cobrança de tributos, não havendo assim qualquer ilegalidade em seus atos ou qualquer vício, pois antes da realização do fato gerador do tributo não existe qualquer vinculação do indivíduo a este, podendo assim não fazê-lo ou realizar ato diverso.

Da mesma forma, o eminente jurista Luís Eduardo Schoueri (2010) descreve o planejamento tributário como uma forma de organização do contribuinte, pois este se pauta nas situações descritas e previstas pelo legislador como sujeitas à tributação e, em torno disso, por meio de estruturas que por diversas vezes aparentam não ter justificativa meramente empresarial, mas ainda se constituem como lícitas, o contribuinte planeja-se e realiza os atos necessários ao alcance de seus objetivos, que em diversos casos é a mera economia de tributos.

É possível inferir a partir da análise do conceito apresentado por Schoueri que nem todos os atos realizados pelo contribuinte num planejamento tributário necessitam de justificativa empresarial, muitos deles possuem apenas o objetivo precípua de economia tributária e apesar de seu caráter lícito, sua falta de “propósito negocial” acaba gerando sua invalidação para fins tributários nos tribunais judiciais e administrativos.

Uma vez que tais atos são considerados plenamente lícitos, parte da doutrina e da jurisprudência, as quais serão analisadas nos capítulos seguintes, defendem que não existe qualquer vedação à busca por economia fiscal, assim como inexistente qualquer norma que obrigue o contribuinte a optar pelo caminho mais oneroso. Dessa forma, é lícito a ele buscar, desde que por meios lícitos, a economia fiscal, o que se constitui como elisão fiscal, conceito explorado em capítulo específico.

O debate que envolve o planejamento tributário no Brasil não é algo novo, mas tem

ganhado grande relevância nos últimos anos devido a mudanças no paradigma de interpretação das regras que regem os negócios jurídicos na esfera tributária.

O direito tributário sempre teve a sua aplicação pautada nos princípios da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, motivo pelo qual a mudança paradigmática ocorrida nos últimos tempos tem causado tamanha estranheza, pois a voracidade da Fazenda Pública em desconsiderar operações os leva a inúmeras arbitrariedades e extensões de conceitos sem o aval jurídico necessário, causando uma enorme insegurança jurídica aos contribuintes.

Razão que justifica a presente pesquisa, realizada em torno das expressões “planejamento tributário” e “propósito negocial”, que tem por objetivo buscar a definição de tais conceitos e a forma como sua aplicação tem mudado de acordo com as interpretações realizadas por doutrinadores e juristas, além de como isso tem impactado a vida dos contribuintes brasileiros.

O problema que se propõe a responder versa sobre a possibilidade ou não de utilização da teoria do propósito negocial no ordenamento brasileiro, quando esta não foi devidamente inserida nele e tem sua aplicação realizada de forma irrestrita e sem limitações. A hipótese de pesquisa de que se parte é de que por mais que se utilize tal teoria em outros ordenamentos jurídicos, e ainda que se busque uma restrição da liberdade do contribuinte para que esta não fira a capacidade contributiva e o princípio da solidariedade, não se deve admitir tal aplicação no país sem que exista uma definição legal dos conceitos utilizados e previsão das consequências e procedimentos a serem adotados.

Com base nisto, o primeiro capítulo apresenta o conceito de planejamento tributário e sua definição por juristas brasileiros, dissecando seus elementos e apontando os tipos de planejamento existentes, assim como a análise de seus princípios e objetivos.

No segundo capítulo é apresentada a definição dos termos evasão e elisão fiscal, assim como se descreve o esforço realizado no ordenamento interno a fim de criar uma norma antielisivas eficaz e efetiva, que fosse adotada pela doutrina e jurisprudência pátria.

O terceiro capítulo versa a respeito da teoria do propósito negocial, analisando sua origem e os impactos que a importação do conceito, sem a devida análise de suas consequências, causou

na experiência brasileira com o termo, além de buscar destacar os elementos de sua aplicação.

Por fim, o quarto capítulo traz uma análise das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF no âmbito do planejamento tributário realizado de forma lícita e a aplicação da teoria do propósito comercial em diversas operações, buscando analisar se existe uma linha que guie tal aplicação.

Para a elaboração da pesquisa foram analisadas produções acadêmicas nacionais referentes aos temas abordados, com a análise de visões contrastantes no que se refere à doutrina e a jurisprudência centradas no tema, voltada para a aplicação apenas na esfera administrativa tributária.

1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

As inúmeras teorias econômicas e filosóficas desenvolvidas historicamente nos mostram que a economia é uma das tendências mais primitivas da humanidade, pois o homem é um animal racional e econômico, ou seja, suas ações têm por finalidade a maximização de seu bem-estar, com a maior eficiência e menor esforço possíveis, orientando a maioria, senão todas, as suas condutas a fim de potencializar seus ganhos e reduzir seus custos, até mesmo os tributários.

Desde o momento em que se iniciou a tributação, vinculada a atos discricionários dos soberanos da antiguidade, houve uma certa preocupação dos cidadãos com o montante a ser pago, e com base nesta preocupação eles buscavam formas de diminuir ou eliminar no todo a exigência de tributos. Com o passar do tempo e desenvolvimento das sociedades modernas tal preocupação não mudou, o cidadão continua tentando proteger-se de tributações excessivas buscando alternativas menos onerosas no pagamento de seus tributos, motivo pelo qual nasceu o planejamento tributário.

A origem do planejamento tributário é ligada aos Estados Unidos e à Inglaterra, países onde existem contadores específicos para tal encargo, que são os Contadores Públicos Certificados. Esses profissionais têm em sua formação um misto de contabilidade e direito o que os torna perfeitos para atribuições acerca do planejamento, pois eles se utilizam de seus conhecimentos específicos para aperfeiçoar processos através do uso das técnicas jurídicas e contábeis adequadas.

Cabe apontar que, devido à falta dessa categoria de profissionais no Brasil o planejamento realizado aqui dá-se de forma menos eficaz e gera a necessidade de um maior número de profissionais para que o mesmo objetivo seja alcançado, necessitando dessa forma que contadores e advogados trabalhem conjuntamente para que o planejamento seja devidamente realizado e todas as normas jurídicas e contábeis sejam respeitadas.

Usualmente, o termo “Planejamento Tributário” é definido como a prática de atos e condutas que visem diminuir ou evitar completamente a incidência de tributos através de um planejamento realizado pelo contribuinte, com direcionamento de suas ações a um propósito específico. Em outras palavras, tal expressão é largamente associada a termos como eficiência,

economia, organização, entre outros.

O próprio nome evidencia que o planejamento tributário se constitui como um conjunto de planos e procedimentos realizados pelos contribuintes, de forma lícita, a fim de organizar a vida econômica fiscal de seus negócios, com o propósito de reduzir seus custos e alcançar uma maior economia em seus tributos, que refletirá nos preços de seus produtos, em seus lucros e em sua competitividade no mercado de um modo geral.

Em sua conceituação acerca do tema Humberto Borges menciona que:

“A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotada no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.” (BORGES, 2000, p.55.).

Neste mesmo sentido, o eminente jurista Marco Aurélio Greco (2004, p. 74) ao descrever o instituto aponta sua relevância e os elementos que o constituem.

“Quando se menciona “planejamento”, o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades de que se revista etc.

(...)

A importância de se concluir - diante de determinado caso concreto, se estamos ou não perante hipótese de planejamento/elisão está em que, em caso afirmativo, ela terá a proteção do ordenamento positivo, no sentido de os respectivos efeitos tributários deverem ser aceitos e respeitados pelo Fisco. Esta é uma consequência crucial neste campo, pois o núcleo de toda a preocupação é exatamente saber em que situações o contribuinte os efeitos tributários (de submeter-se a uma determinada carga tributária que – de certa perspectiva - é menor) garantidos ou não pelo ordenamento positivo.”

A partir da análise de tais definições é possível depreender alguns pontos centrais acerca do planejamento, como o fato de que este deve ser realizado através de condutas lícitas a serem realizadas pelos contribuintes, ou seja, não será admitido como planejamento tributário aquele em que o contribuinte para alcançar os fins de uma economia tributária usou de meios ilícitos ou desonestos, motivos estes que seriam suficientes para gerar uma desclassificação do planejamento e desqualificação das atividades realizadas.

Pode-se apontar também que o planejamento é uma atividade essencialmente preventiva, o que significa que todos os passos do planejamento que ensejem na diminuição da carga tributária ou evitação desta devem ser idealizados e realizados antes da ocorrência de qualquer fato gerador de tributos relacionado a ele. Dessa forma, não se admite como parte do planejamento tributário atos realizados posteriormente ao fato gerador com intuito de mascará-lo ou diminuir o campo de sua incidência ou qualquer um de seus aspectos, sob pena de desqualificação de tais atos ou da operação como um todo, para efeitos tributários, pois considerar-se-á que o resultado foi contaminado por uma fraude ou simulação realizada pelo contribuinte.

Ainda que se considere que o planejamento é ato pretérito à ocorrência dos fatos geradores de tributos este não ocorre em um momento isolado e preliminar da empreitada empresarial, o planejamento tributário deve ser parte da rotina de uma empresa, que deve dia após dia buscar alternativas no que se refere ao seu tratamento fiscal. Para Malkowski (2000, p. 58), “Planejamento tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos”.

Dessa forma, dizer que se está realizando um planejamento tributário não quer dizer que não haverá o pagamento dos impostos devidos pela pessoa física ou jurídica, mas apenas que se está buscando criar alternativas, permitidas por lei, para diminuir seus custos e minimizar seus riscos futuros, no que se refere a autuações e afins, da forma mais conveniente para seu caso.

Nota-se então o objetivo primordial do planejamento que é seguir as normas estabelecidas em lei e, com base nelas, encontrar caminhos e alternativas para que o ônus tributário do contribuinte seja o menor possível, sem que com isso leve a uma lesão à Administração, motivo pelo qual todo o planejamento deve ser realizado com base na legislação já existente e não deva, de forma alguma, buscar alternativas para burlá-la, devendo tudo ser feito dentro dos padrões legais estabelecidos.

O planejamento faz-se tão necessário e é de importância tamanha que o administrador da empresa deve mantê-lo como um de seus principais pontos de gerenciamento e um de seus mais importantes focos, usando do que Andrade Filho (2011) denominou de “Inteligência Fiscal”,

visualizando-o de maneira multisetorial e estratégica, aplicando-o às mais diversas áreas, conectando-o aos diversos setores organizacionais de forma ágil e utilizando de sua proatividade no processo de tomada de decisões, a fim de que estas convirjam para o fim principal.

A lei das sociedades anônimas, Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o descreve inclusive como um dos deveres do administrador, como é possível observar em seus artigos 153 e 154, *in verbis*:

“Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.”

O autor Ricardo De Oliveira Mariz (2011, p. 464) expõe entendimento no mesmo sentido no trecho transcrito abaixo:

“É importante observar que o intuito de economizar tributos, além de não ser ilegal, representa, no caso das pessoas jurídicas, até mesmo uma obrigação dos respectivos administradores, já que a estes incumbe gerir os negócios sociais da forma a mais rentável possível. (...)

(Considerando-se que) tal economia não decorre de ato ilícito, nem do descumprimento de uma hipotética obrigação de incidir na obrigação tributária, porque, sendo esta "ex lege" (CTN, art. 97, 113 e 114), no sentido de que só existe se ocorrer o fato gerador do tributo, tal como definido em lei, qualquer ato ou omissão de ato, anterior ao fato gerador, praticado sem violação de lei com vistas a evitar o fato gerador ou a retardá-lo, ou tendente a reduzir a obrigação dele decorrente, insere-se perfeitamente nas atribuições e nos deveres do administrador, tanto quanto nos direitos das pessoas em geral e também da pessoa jurídica por ele administrada.”

Assim, nota-se que o planejamento com objetivo de organizar e estruturar as atividades e consequentemente reduzir o ônus tributário não constitui-se apenas como direito de todos os contribuintes, mas também como dever inafastável daqueles que administram uma sociedade anônima, devendo geri-la tão bem como se fosse seu próprio patrimônio, buscando economizar o máximo possível para a geração de lucros, desde que dentro dos parâmetros legais e não comprometendo o bom funcionamento de suas atividades.

Tendo em vista que o sistema tributário brasileiro constitui-se de forma muito complexa e volátil, e levando em consideração o alto custo tributário que um contribuinte brasileiro possui, fazer uso de técnicas de planejamento torna-se imperativo na sociedade atual, como forma de sobreviver no mercado e operar com preços competitivos, para que então seja pago

somente aquilo que é realmente exigido por lei.

Portanto, devem-se ser realizados estudos para a identificação dessas alternativas legais e exploração das lacunas existentes na legislação, possibilitando então uma menor onerosidade ao contribuinte, sem que a lei seja contrariada.

Andrade e Filho (2009) estabelecem as três principais finalidades do planejamento tributário como: (i) evitar a incidência do fato gerador de tributos, acordando o regime tributário escolhido para a atividade com suas especificidades; (ii) reduzir o montante de tributos pagos, variando fatores como alíquotas e bases de cálculo de acordo com os casos específicos; e (iii) postergar o pagamento de tributos até o momento de seu necessário pagamento, sem que haja necessidade do pagamento de multas, a fim de não gerar um déficit momentâneo.

Desta forma, admite-se que o objetivo precípua do planejamento tributário é gerar uma economia de impostos, prevendo as situações que possam interagir com certos atos ou negócios jurídicos, buscando a forma menos onerosa, do ponto de vista fiscal, de funcionamento destes atos.

Um dos fatores de maior relevância para o planejamento tributário é o ônus fiscal brasileiro, que, como previamente citado, encontra-se entre um dos maiores do mundo e com uma das menores taxas e retribuição aos contribuintes. O ônus fiscal deve ser profundamente analisado para que seja possível alcançar sua redução, exclusão ou em alguns casos, ao menos, seu adiamento para um momento futuro. Para tanto, é imprescindível um estudo constante e aprofundado das alternativas presentes na legislação brasileira a fim de se adotar uma alternativa que resulte em consequências menos onerosas.

Este fato aliado ao alto grau de complexidade e volatilidade da legislação brasileira, que com sua versatilidade tende a ter constantes alterações, e o número exorbitante de obrigações exigidas pelo fisco, tornam o planejamento tributário uma ferramenta indispensável ao bom funcionamento e sucesso empresarial.

Nascimento e Reginato (2007) conceituam o planejamento tributário como uma espécie de técnica gerencial cujo foco é avaliar as operações industriais, os negócios mercantis, as

prestações de serviço, entre outros, e a partir dessa avaliação optar por técnicas que, focadas na legislação tributária atual, resultem em uma maior economia. Nesta mesma linha os autores Fabretti e Fabretti (2002, p. 135) enunciam o entendimento de que, “planejamento tributário define-se como a atividade preventiva que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico pretende realizar”.

Nota-se, portanto, que o planejamento tributário tem cunho gerencial, ainda que não se restrinja a pessoas físicas ou jurídicas, já que qualquer um pode se utilizar dele para reduzir seu ônus tributário, desde que preenchidos os pressupostos necessários à sua configuração.

No que se refere às vias legais a serem utilizadas Duarte e Ferreira (2003) enumeram quatro possíveis soluções: (i) o afastamento da tributação através de imunidade tributária ou não-incidência da norma; (ii) redução, completa ou parcial, do crédito tributário via isenção tributária, ou até mesmo redução da base de cálculo ou alíquota do tributo, assim como a utilização de créditos presumidos; (iii) redução do custo geral através de mecanismos simplificados de apuração dos tributos, assim como na escolha do regime tributário utilizado; e (iv) postergação do pagamento dos tributos através de seu diferimento ou suspensão da exigibilidade.

Há que se destacar que as informações contábeis fornecidas são de extrema importância para a elaboração de um planejamento tributário efetivo, motivo pelo qual os administradores e contadores devem manter tais informações o mais precisas e completas possível, pois elas são condições essenciais à execução e análise de todo o planejamento e viabilizam a otimização e redução da carga tributária, posto que para poder prever, comparar e indicar possíveis resultados o administrador necessita de tais parâmetros.

Como se pode ver, a contabilidade, portanto, é uma espécie de sistema de informação, através do qual seus dados gerados e relatórios elaborados tornam-se a principal fonte do planejamento tributário, ao mesmo tempo que funciona como seu pilar de sustentação, embasando todo o seu funcionamento.

O planejamento tributário funda-se, principalmente, nos valores da liberdade e da solidariedade, assim como nos princípios da capacidade contributiva e o da tipicidade fechada.

O princípio da liberdade assegura ao contribuinte o direito de auto organizar-se da forma como melhor lhe aprouver, podendo organizar sua vida econômica a seu bel prazer desde que baseando-se e utilizando-se dos recursos permitidos por lei.

Já a solidariedade não se refere ao direito do contribuinte individualmente, mas sim à sociedade como um todo, ditando que o cidadão, que neste caso é contribuinte, tem o dever de participação no custeio do Estado formando uma rede de colaboração.

Nota-se que tais princípios apresentam uma certa dicotomia, pois ao mesmo tempo que podem se complementar, sendo plenamente possível a interpretação de um conjuntamente ao outro, podem apresentar visões opostas, como será melhor apresentado mais adiante, devendo, nestes casos, ser objeto de ponderação na análise realizada caso a caso e na oponibilidade deles ao fisco.

O princípio da capacidade contributiva influencia tanto a impossibilidade de tributar aqueles que não são sujeitos passivos das obrigações tributárias, quanto o dever de tributar aqueles que são e excluem-se do adimplemento dos tributos, impondo tratamento diferencial àqueles que possuem capacidades contributivas distintas. Gilmar Ferreira Mendes (2016, p. 1417) descreve o princípio como tendo duas implicações principais.

“A capacidade contributiva, em primeiro lugar, determina que só fatos que denotem riqueza podem compor o critério material da hipótese da regra matriz de incidência tributária. Em segundo lugar, funciona como critério para graduação das exações, ao determinar que os tributos sejam fixados de acordo o potencial econômico dos contribuintes.”

Dessa mesma forma, Leandro Paulsen (2017, p. 70) dispõe sobre o princípio.

“O princípio da capacidade contributiva também se projeta nas situações extremas, de pobreza ou de muita riqueza. Impõe, de um lado, que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios que, abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e tenha efeito oblíquo de expropriação.”

Nota-se que o princípio se refere não somente à atuação do indivíduo, determinando a tributação em patamares diferentes quando presentes diferentes condições socioeconômicas e a

obrigatoriedade de pagamentos dos tributos àqueles que pretendem furtar-se de tal obrigação, mas também ao Poder Público que deve não somente determinar as regras de diferenciação de tributação, como também evitar abusos com fins de obtenção de recursos.

Por fim, no que se refere ao princípio da tipicidade fechada, este, como expressão da segurança jurídica, também assegurada constitucionalmente, exige que os elementos que ensejem em qualquer cobrança do contribuinte estejam devidamente positivados na legislação tributária nacional, ou seja, não só é necessário que haja uma lei prevendo a tributação de certos atos ou atividades, como esta deverá ser clara, precisa e determinada a fim de que o contribuinte seja capaz de saber quais de seus atos ensejarão tributação.

“O princípio da determinação ou da tipicidade fechada exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.” (XAVIER, 2002, p. 18-19)

O autor ainda completa que tal princípio tem ligação estreita não somente com o princípio da segurança jurídica, como também com o princípio da separação de poderes, pois ele determina regras a respeito da formulação de leis, buscando impedir que outros poderes usurpem a função legislativa do poder legislativo, que tem seu monopólio, porém, tal fato não tem se demonstrado como efetivo atualmente.

“O princípio da Tipicidade da tributação encontra-se estreitamente relacionado não só com o princípio da Segurança Jurídica, mas também com o princípio da Separação de Poderes, enquanto determina regras quanto à formulação das leis, tendo em vista impedir que a função legislativa do Poder Legislativo possa vir a ser exercida, ainda que de modo indireto ou oblíquo, pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário.” (XAVIER, 2002, p. 26)

Dessa forma, entende-se que, em se tratando de matéria tributária, existe a necessidade de que todos os elementos das obrigações estejam previstos exhaustivamente na lei que os instituiu ou os modificou, a fim de que não existam subversões das competências delegadas pela Constituição e que se limite o campo de atuação dos demais poderes no que se refere à aplicação e interpretação das normas, evitando assim que estes criem ou modifiquem normas que vão além de suas competências.

Com base no princípio da tipicidade fechada, XAVIER (2001) defendia a existência de três requisitos essenciais e legitimadores de qualquer planejamento tributário, que deviam ser respeitados acima de qualquer forma adotada pelos contribuintes, (i) o fator cronológico -que dita que os atos de planejamento tributário devem ser realizados anteriormente à configuração do fato gerador de tributos-; (ii) o fator da licitude – pois os atos realizados pelos contribuintes devem ser todos baseados em condutas lícitas e permitidas por lei- e (iii) o fator da não simulação -que enuncia que os atos realizados pelos contribuintes deveriam possuir certa substancia, ainda que mínima.

Percebe-se então que o planejamento tributário se funda na aplicação de princípios distintos, os quais devem ser ponderados quando utilizados caso a caso. Entretanto, em sua aplicação atual, principalmente em âmbito Federal, através do CARF, cujas decisões serão analisadas posteriormente em capítulo próprio, a aplicação de parte desses princípios tem sido quase que totalmente negligenciada, valorizando exclusivamente a aplicação de outros.

Pois na imensa maioria das decisões proferidas pelo Conselho os planejamentos tributários realizados pelos contribuintes são desconsiderados utilizando-se como base a teoria do propósito negocial, o que fere o princípio da tipicidade fechada, como será analisado em capítulo próprio, e nos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva. Excluindo-se assim a aplicação dos princípios da tipicidade fechada e da liberdade do contribuinte, assim como o princípio da segurança jurídica.

Alguns autores, como Marco Aurélio Greco, seguem esta mesma linha de entendimento, interpretando-a como uma nova fase de interpretação do planejamento tributário, dando mais ênfase ao instituto do propósito negocial e aos princípios supramencionados.

“a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada (a capacidade contributiva); ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras: a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva” (GRECO, 1998, p. 45)

“Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.” (GRECO, 2011, p. 319)

Entretanto, há quem defenda ainda que não se admite a aplicação de institutos que não foram devidamente previstos em lei e que, ainda que se deva considerar a substância dos atos realizados pelos contribuintes, não podendo tributá-los com base em conceitos inexistentes na legislação brasileira.

“nenhum princípio é absoluto, eis que todos se aplicam harmonicamente sob o influxo e a prevalência dos mais específicos e mais relevantes em cada caso: no caso da obrigação tributária, não é possível afastar a garantia do direito individual da propriedade privada, nem é possível ignorar o princípio da legalidade e seu desdobramento da tipicidade, princípio este que se apresenta como limite ao poder de tributar e que fornece os índices constitucionais de capacidade contributiva em cada situação, a partir da qual se ajuíza a isonomia de tratamento perante outras pessoas ou contribuintes.

Destarte, não é válido suscitar a supremacia absoluta de princípios como o da capacidade contributiva e o da isonomia, colocando-os sobre o princípio da estrita legalidade e da tipicidade, ou sobre o direito individual de propriedade, tudo com o fim de justificar a obrigação da pessoa se torna contribuinte ou maior contribuinte.” (OLIVEIRA, 2011, p. 461)

As visões opostas apresentadas evidenciam o que Greco (2011) classifica pelas fases de interpretação do planejamento tributário, pois em cada uma delas existia um entendimento diferente quanto aos limites impostos à liberdade de elisão à norma tributária. Com o desenvolvimento das fases nota-se uma relativização dos princípios da liberdade e da legalidade, com uma supervalorização da capacidade contributiva e do conceito de propósito negocial.

Na primeira fase, denominada de “liberdade, salvo simulação”, baseada no Estado Liberal Clássico, há a predominância da liberdade do contribuinte quanto a atos elisivos, desde que não envolvidos de ilegalidade ou simulação. A segunda fase é a da “liberdade, salvo patologias”, que além de abranger o conceito da fase anterior, estende a interpretação das restrições a figuras

como abuso de direito e fraude à lei, tal entendimento corresponde às normas positivadas atualmente no sistema jurídico brasileiro. Por fim, a terceira fase que é “liberdade com capacidade contributiva” traz o entendimento expressado por Greco e pela maioria da jurisprudência administrativa atual, que se utiliza do princípio como forma de invalidar atos que não relevem a efetiva capacidade contributiva do contribuinte, desconsiderando os planejamentos tributários realizados sem o devido propósito negocial.

Desta forma, fica clara que a utilização de apenas dois dos quatro princípios aplicáveis ao tema e do instituto do propósito negocial, ainda que não previsto em lei, faz-se por mera ferramenta ideológica, utilizando-se, o Poder Público, do planejamento tributário como forma de extrapolar sua área de atuação e competência e como instrumento arrecadatário, fazendo isso de forma não só ilegal mas também inconstitucional, pois ainda que se considere devido tributo em determinada situação, se inexistir qualquer regra que permita cobrá-lo, este não gerará obrigatoriedade, por mais que se discorde da forma utilizada pelo contribuinte, desde que esta, obviamente, seja lícita.

Neste diapasão, Greco (2011, p. 22) enuncia que o tema do planejamento tributário envolve amplamente uma concepção de Estado e que, por este motivo, tem uma faceta ideológica que repercute em sua interpretação.

“Assim, antes de iniciar um debate sobre planejamento, é preciso identificar a ideologia de quem está se manifestando, porque se ele professar uma ideologia liberal clássica, quase certamente defenderá a concepção de uma ampla liberdade – para não dizer ilimitada – do contribuinte, ao mesmo tempo em que afirmará que o Fisco não pode desconsiderar os atos realizados, pois não existem as figuras da fraude à lei e do abuso de direito em matéria tributária no Brasil e assim por diante. Por outro lado, se a ideologia for eminentemente social, certamente defender-se-á que o planejamento tributário é uma conduta sempre inaceitável porque frustra o atingimento da capacidade contributiva, quebra a isonomia e agride a solidariedade social, razão pela qual a interpretação da norma tributária deve dar proeminência à substância econômica do negócio jurídico e não à sua dimensão jurídica. [...]”

Portanto, entende-se o planejamento tributário como uma série de ações ou omissões dos contribuintes vestidas de legalidade com fins de alcançar uma economia fiscal através de atos praticados anteriormente ao fato gerador de tributos. Ele se funda nos princípios da capacidade contributiva, solidariedade, liberdade, tipicidade fechada e segurança jurídica, os quais devem ser considerados quando da análise dos planejamentos, não relativizando completamente parte

deles como tem-se feito na jurisprudência majoritária.

2. EVASÃO E ELISÃO FISCAL

Os institutos da Evasão e Elisão têm grande importância para o direito tributário no geral, mas guardam ligação especial com o tema do planejamento tributário vez que ambos são largamente utilizados no que se refere a tal expressão, o segundo como uma espécie de sinônimo, enquanto o primeiro representaria seu antônimo, o que nos permite acessar que ambos os termos têm uma relação oposta entre si, ainda que tenham significados tão próximos e sejam derivadas de relações comuns.

Tal relação é explicada por Cassione (2004, p. 525) da seguinte forma, “Elisão fiscal e evasão fiscal são dois institutos do direito tributário antagônicos, pois enquanto o primeiro expressa uma não incidência tributária legalmente admitida (ou uma tributação reduzida), o segundo é significativo de uma ilicitude para fugir da tributação”.

Não há um conceito fechado ou uma visão unânime no que se refere à definição desses conceitos, devido a ambiguidade aparente entre eles, todavia, parte da doutrina se arrisca a buscar uma definição mais precisa.

Como muito bem demonstrado em seus ensinamentos, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006) divide a evasão fiscal em omissiva, que ainda é subdividida em própria e imprópria, e comissiva, que se subdivide em ilícita e lícita, sendo esta última a definição da elisão tributária ou economia fiscal. Portanto, em sua visão, tem-se a elisão como uma forma lícita de o contribuinte buscar uma menor onerosidade do ponto de vista fiscal.

Desta forma, nota-se que para o autor a evasão seria todo ato comissivo ou omissivo praticado pelo contribuinte a fim de evitar, reduzir ou diferir seu ônus tributário, considerando a elisão como uma espécie do gênero evasão fiscal.

Sacha Calmon (2006) utiliza-se também do critério temporal a fim de aperfeiçoar a distinção entre os dois institutos, apontando que enquanto os atos elisivos são praticados antes da ocorrência do fato gerador de tributos, os atos evasivos são praticados posteriormente, logo, evitados de ilegalidade.

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

Por outro lado, o autor Silvio Crepaldi (2019, p. 178) expõe em seu livro sobre planejamento tributário tais distinções focando sua diferenciação no caráter da legalidade que as envolve.

“Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Difere da evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, evitando, de forma honesta, a submissão a uma hipótese tributária desfavorável”

Na análise do conceito apresentado nota-se que o autor não classifica elisão como uma das subdivisões da evasão, mas sim as diferencia de acordo com a conduta praticada, neste mesmo sentido versa Luís Flávio Neto (2011), expondo que a evasão é verificada no momento da prática de atos expressamente proibidos com o intuito de economia tributária.

No livro que escreveu a respeito do tema Hermes Macedo Huck, citado aqui por Leandro Paulsen (2005, p. 949), explicou de forma louvável seu entendimento sobre os conceitos e suas nuances, como a dificuldade de conceituá-los.

Evasão é sempre ilegal; a elisão é lícita. “Evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais frequente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato imponible. O imposto já é devido e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída na hipótese de evasão, e sua prática consiste em evitar arditamente, consciente e dolosamente o

surgimento do fato gerador do tributo.

A evasão, como previamente citado, pode ser comissiva ou omissiva, sendo esta última subdividida em evasão omissiva imprópria, aquela que se constitui através da abstenção da prática de atos que ensejam tributação, há quem defenda que esta não seja uma forma de evasão de fato, por não se encaixar no sentido estrito do vocábulo e não haver, de fato, uma redução ou anulação da carga tributária; e evasão por inação, que é aquela que ocorre pelo não recolhimento do tributo devido e quando realizada de forma intencional toma a forma de uma sonegação fiscal.

A evasão omissiva e ilícita é caracterizada pelas práticas de sonegação, que se relacionam com ocultação do ato; simulação, onde se finge que o ato não ocorreu; e fraude, que corresponde a atos como adulteração ou falsificação de documentos, entre outros.

Já no que se refere à evasão comissiva, que é sempre praticada de forma intencional, esta é subdividida em evasão comissiva ilícita, que corresponde ao sentido estrito de evasão, e a evasão comissiva lícita, também chamada de elisão fiscal.

A elisão fiscal pode ser descrita de diversas formas, mas, em suma, ela consiste na economia de tributos realizada por um contribuinte de forma lícita, deixando-o de realizar certas operações ou realizando outras, a fim de que seu ônus tributário seja diminuído ao mínimo possível, dentro do que se está estabelecido legalmente. Dessa forma, muitos autores, como Ricardo Mariz (2011, p. 450, 463) no trecho que se segue, definem o conceito como o próprio planejamento tributário, quando, na verdade, a elisão é apenas uma das formas de se realizar um planejamento e alcançar a economia fiscal.

“é o resultado lícito do Planejamento Tributário, que a pessoa – ainda não contribuinte – pratica com suporte em princípios basilares da ordem constitucional brasileira, decorrendo de atos ou omissões anteriores à ocorrência do fato gerador.

“Em outras palavras, o Planejamento Tributário é exercido dentro da ampla possibilidade de uso, gozo e disposição dos elementos patrimoniais e sob o amparo da liberdade das ações ou omissões da pessoa do proprietário, tudo como melhor lhe aprouver, desde que observadas as prescrições das leis a eles aplicáveis dentro da ordem constitucional.”

A elisão fiscal é o processo de escolha de comportamentos, através da análise de dispositivos e alternativas permitidas por lei, que visem alcançar um objetivo, a economia tributária, faz parte do planejamento e estruturação de uma operação e deve ser feita de forma preventiva, de modo que todas as condutas sejam realizadas antes do fato gerador do tributo a fim de não gerar qualquer dificuldade posterior.

“A Elisão Fiscal é uma forma lícita de o contribuinte conseguir reduzir a carga tributária, aproveitando-se de lacunas ou imperfeições da lei tributária, já que o legislador não pode ser “oniprevidente” deixando, em consequência, malhas e fissuras no sistema tributário.” (DÓRIA, 1971, p. 49)

Há que se reforçar que para a elisão fiscal ser legítima seus atos ou omissões devem ser realizados anteriormente à existência do fato gerador de tributos e não podem apresentar qualquer contrariedade à lei, além da necessidade de que eles sejam efetivamente existentes e não somente artificiais ou formalmente existentes.

A elisão fiscal, como supramencionado, confunde-se, muitas vezes, com o planejamento tributário, pois revela-se como uma das técnicas para alcançá-lo e consiste, igualmente, na prática de atos lícitos que ocasionem uma menor onerosidade tributária, gerando uma maior economia através de comportamentos, comissivos ou omissivos, anteriores à existência de um ato gerador e que explorem as lacunas legislativas existentes. Não havendo qualquer disposição acerca de tais práticas que as impeçam de ser realizadas ou que obriguem o contribuinte a optar por caminho mais oneroso, como brilhantemente exposto por Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 73) a respeito do entendimento de Sampaio Dória, no trecho abaixo reproduzido.

“Para o autor, a verdadeira elisão tributária é a que resulta de lacunas ou imperfeições da lei tributária. Por mais previdente que se demonstre o legislador, sempre existiram lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes e seus assessores se aproveitam para, de forma criativa, escapar da tributação, moldando juridicamente os fatos com o intuito de serem tributados da forma mais benéfica possível, sem, no entanto, desnaturá-los a tal ponto que não mais produzam os efeitos econômicos ou possuam a utilidade negocial que incita à sua realização. Com efeito, o contribuinte tem a liberdade de optar, entre duas ou mais formas jurídicas disponíveis, por aquela que lhe seja fiscalmente menos onerosa. Não existe preceito legal que proíba ao contribuinte a escolha do caminho fiscalmente menos oneroso dentre as várias

possibilidades que o ordenamento jurídico oferece para a realização de um ato ou negócio jurídico. Assim, se o legislador deixou de tributar determinados fatos ou os tributou de forma menos gravosa, o contribuinte pode optar por realizá-los, ao invés de praticar outros fatos que o legislador escolheu como hipótese de incidência tributária.”

Existe ainda o instituto da Elisão Fiscal que consiste em atos e comportamentos lícitos escolhidos pelo contribuinte, mas que são executados com simulação ou dissimulação de uma situação fática. Ou seja, os negócios jurídicos realizados têm aparência de licitude, mas, em última análise, nota-se que ocorreu uma simulação ou dissimulação, o que contaminaria tais atos tornando-os ilícitos.

É importante destacar que somente parte da doutrina é adepta a tal instituto, não sendo admitido por grande parte da doutrina tributária, principalmente no que se refere a autores de concepções mais clássicas como Ricardo Mariz (2011), que inadmite a existência da elusão no ordenamento jurídico nacional, classificando-o igualmente como um caso de elisão fiscal, já que os atos praticados pelos contribuintes são lícitos e ocorreram anteriormente ao fato gerador, ou de evasão, quando presente ilicitude explícita em tais atos.

No que se refere à Elisão Fiscal nota-se que somente a lei tem a prerrogativa de instituir ou modificar, majorando ou minorando, a cobrança de um tributo e também de delimitar os elementos que irão compor tal obrigação tributária e seu campo de incidência, de modo que a existência dessa lei torna-se imperativa para que o contribuinte tenha a possibilidade de organizar-se e planejar-se em seus atos, para que, ao menos, saiba as circunstâncias da tributação e a forma esta ocorrerá, podendo optar, caso seja necessário, por uma incidência minorada do tributo.

Em consonância com isso o Brasil, através da Lei Complementar nº 104 de 11 de Janeiro de 2001, criou sua própria norma antielisiva, prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, cujo objetivo visa permitir a desconsideração de negócios jurídicos tributários que busquem a dissimulação de um fato gerador do tributo com o intuito de economizar tributos.

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o

momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Amaral (2002) afirma que o principal objetivo das normas antielisivas é de modificar as normas existentes no ordenamento atual a fim de findar ou dificultar a execução de planejamentos tributários. Com esta finalidade é que foi criado o parágrafo único do artigo 116 com o intuito de que as autoridades administrativas possam desconsiderar toda uma categoria de atos e negócios jurídicos que não se enquadrem exatamente nos institutos da simulação, fraude ou dolo. Compondo esta categoria aqueles negócios jurídicos desprovidos de propósito negocial ou dissimulados com abuso de forma.

A finalidade da edição da norma foi exposta no item 6 da Mensagem Presidencial 1.459/1999, anexa ao texto da citada lei.

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

A questão polêmica que envolve a norma dá-se pelo trecho do parágrafo único que dispõe que serão observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária, uma vez que 18 anos após a edição do artigo tal lei ainda não foi elaborada, o que não se deu por falta de esforços, já que existiram, no mínimo, duas tentativas de regulação da norma.

A primeira tentativa ocorreu com a edição da Medida Provisória 66 em 2002, que teve como foco o combate de planejamentos tributários considerados abusivos e que, portanto, seriam passíveis de desconsideração pelas autoridades fiscais.

O dispositivo previa em seu artigo 13 que atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de um fato gerador deveriam ser desconsiderados pelas autoridades fiscais e tributados, observando os procedimentos previstos em seus artigos 14 a 19.

“Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de

obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - Falta de propósito negocial; ou

II - Abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”

Entretanto, a MP que previa a desconsideração de atos realizados sem propósito negocial e mediante abuso de formas não possuía precisão o suficiente na descrição das condutas, que foram tratadas de forma extremamente superficial, o que impossibilitou que ficasse claro aos contribuintes ao que os institutos se referiam, o que acabou gerando maior confusão e polêmica.

O conceito de propósito negocial, por exemplo, não era definido de forma determinada, o que criou outra lacuna na legislação, pois previa-se apenas o que indicaria a falta deste propósito e não sua conceituação.

Outra crítica apresentada à MP era que esta extrapolava sua competência, uma vez que sendo norma que definia conceitos a serem aplicados na área e associada a normas gerais de direito tributário, ela deveria ser prevista em lei complementar e não em lei ordinária.

Mediante tantas discussões e incertezas acerca da norma, esta não foi convertida em lei em seu exame de aprovação legislativa no Congresso Nacional, o que, como podemos observar, não impediu que parte da jurisprudência atual fizesse uso de tais institutos em suas decisões, ainda que não devidamente positivados.

Já a segunda tentativa ocorreu com a MP 685 de 2015 que tem seu contexto ligado ao projeto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*), desenvolvido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), da qual o Brasil não faz parte, mas participou ativamente das discussões acerca do projeto.

Um dos objetivos do projeto consistia em se comprometer a minimizar os danos causados por planejamentos tributários abusivos, motivo pelo qual a MP foi editada, se comprometendo com o plano de ação 12 do projeto, que previa a requisição de que os contribuintes revelassem seus esquemas de planejamento tributário agressivo.

A MP, entretanto, por seu alto grau de subjetividade gerava uma imensa insegurança jurídica nos contribuintes, além de não prever o exercício de contraditório a eles e, por fim, a norma não regulamentava o parágrafo único do artigo 116, não definindo os critérios que ensejariam na desconsideração das operações.

No que se refere ao parágrafo único do artigo supracitado alguns autores expuseram seus entendimentos acerca de sua aplicabilidade e legalidade. Como, por exemplo, Alberto Xavier (2001, p. 156), que em sua percepção não enxergou qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade no artigo, que apenas se limitou a delimitar os limites da eficácia dos atos realizados, não inovando em sua formulação legislativa que buscava apenas reforçar a vedação à simulação.

“Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez. Por um lado reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização.”

Outros autores expressam o mesmo entendimento que o autor tais como Misabel Derzi, José Eduardo Soares de Melo, Luciano Amaro, entre outros.

Entretanto, Hugo de Brito Machado expressa entendimento diverso acerca deste ponto.

“Temos sustentado que, a depender da interpretação que se dê a denominada norma geral antielisão, albergada pelo parágrafo único do art.116 do CTN, dita norma terá de ser considerada inconstitucional ou inútil. Inconstitucional se interpretada de modo a amesquinhar o princípio da legalidade tributária. Inútil se interpretada dentro dos limites desse princípio, porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por entender que foram praticados com abuso de direito, e os tributais têm apoiado essa atitude em todos os casos nos quais se entende

configurado abuso.” (2014, p. 130)

Dessa forma, nota-se que ainda existe muita discussão e controvérsia ao redor do artigo e de sua aplicação, assim como dos institutos do planejamento tributário, evasão e elisão fiscal de um modo geral, pois ainda que existam definições firmadas doutrinariamente a respeito de tais conceitos, ainda não se existe uma diferenciação precisa entre as figuras jurídicas citadas e outras como “fraude”, “simulação”, “dissimulação”, “abuso de forma”, “negócio jurídico indireto” e demais, sendo essas figuras frequentemente citadas e confundidas em decisões dos tribunais.

Conclui-se então que o Poder Público reconheceu, através do artigo 116, a necessidade de regulamentação de normas antielisivas, com fins de acabar ou diminuir a ocorrência de planejamentos tributários no Brasil, todavia, há que se optar pelas vias legais para a desconsideração de tais planejamentos e seguindo o dispositivo presente no CTN existe a necessidade de uma regulamentação clara e precisa dos conceitos e procedimentos necessários para levar a tal desfecho. Conclusão em sentido oposto a esse, ou utilização dos institutos sem sua devida previsão legal, importaria em imensa insegurança jurídica pois autorizaria que negócios jurídicos fossem desconsiderados sem que houvesse qualquer critério que ocasionasse tal desconsideração, ferindo a esfera de liberdade e segurança do contribuinte, ferindo a Constituição Federal.

3. A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A teoria do propósito negocial é um dos institutos importados pelo Brasil para aplicação no direito tributário pátrio. Ela é utilizada como justificativa na busca incessante pela invalidação de atos praticados pelos contribuintes com intuito de economia fiscal, e teve sua origem na Suíça, mas ganhou maior desenvolvimento e repercussão nos EUA.

A teoria do propósito negocial ou “*business purpose theory*”, como foi batizada, foi desenvolvida nos Estados Unidos da América, país pertencente ao sistema de *common law*. Tal sistema jurídico é baseado na solução de litígios a partir de decisões judiciais prévias, motivo pelo qual também é chamado de “*case law*” ou “*judge-made law*”.

Nesse sistema os fundamentos e razões utilizados para definir os julgamentos e chegar às decisões judiciais, também chamadas de precedentes, são as principais fontes de direito, ou seja, uma lide será solucionada de acordo com uma decisão tomada em caso anterior e similar ao analisado, existindo regras específicas para definir as similaridades necessárias para atribuir uma conexão entre os casos.

O entendimento de que os litígios devem ser solucionados de acordo com decisões previamente tomadas é denominado como *stare decisis*.

“A doutrina do *stare decisis* repousa no princípio de que um Tribunal é uma instituição requisitada a aplicar um corpo de leis, e não um grupo de juízes proferindo decisões isoladas nos casos a eles submetidos. Assim sendo, as regras de direito não devem mudar caso a caso ou de juiz a juiz. Tal doutrina manifesta o reconhecimento de que aqueles que se encontram engajados em transações baseadas nas regras de direito que estão prevalecendo podem confiar em tal estabilidade. Em suma, o *stare decisis* promove um imparcial, previsível e consistente desenvolvimento dos princípios legais, fomenta confiança nas decisões judiciais; e contribui para a real integridade do processo judicial.” (NUNES, 2010, p. 122)

Conforme é possível depreender da definição apresentada por Jorge Nunes, tal postulado afirma haver uma conexão entre as demandas já julgadas, as demandas futuras e a repercussão de efeitos de uma sobre a outra, vinculando as decisões em graus diferentes, a depender da conexão existente entre os casos analisados, estando os juízes e tribunais vinculados a tais decisões. Desta forma, na ausência de normas escritas os juízes formularão as decisões para os casos concretos, dando certa previsibilidade às controvérsias a serem resolvidas.

Nota-se que, ainda que no *common law* a fonte principal de direito seja baseada nas decisões judiciais, isso não exclui as leis como fonte de direito, porém sua aplicação dá-se de forma diversa à adotada no ordenamento brasileiro.

“O Estado, seja o governo federal, sejam os governos estaduais, edita leis para normatizar inúmeras matérias. Entretanto, somente após a solução de um ou mais casos envolvendo tais leis e, principalmente, somente após a interpretação judicial da legislação, está será considerada fonte de direito apta a normatizar a realidade.” (SILVA, 2011, p. 12)

No que diz respeito ao direito pátrio, este pertence à família romano-germânica, do *civil law*, tratando como fonte principal de direito não as decisões previamente julgadas, mas sim as leis elaboradas de acordo com os processos legislativos internos.

“O sistema jurídico brasileiro é herdeiro da tradição romanogermânico, fruto que foi da colonização portuguesa no Brasil. O sistema romano-germânico atribui à lei a primazia como fonte de direito, ou seja, as normas são conhecidas a partir da edição de leis pelo Estado. A lei tem por características, dentre outras, a generalidade, na medida em que não deve fundar-se em situações casuais, mais sim gerais, para fins de aplicação ao maior número de casos possíveis.” (SILVA, 2011, p. 12)

Dessa, forma, ainda que a jurisprudência possua certa importância, pois é tratada como fonte secundária de direito, primordialmente, as decisões devem ser tomadas de acordo com as leis pertencentes ao ordenamento jurídico pátrio sendo este seu embasamento jurídico, tendo a jurisprudência como uma forma de tornar as normas mais claras e precisas, concretizando sua forma abstrata, como uma espécie de exemplificação daquilo que foi exposto no dispositivo legal, ilustrando a aplicação das leis aos casos concretos, não abandonando assim a interpretação da lei feita pelos juízes que determinam os contornos dessa legislação.

“Há uma radical oposição e (aparente) incompatibilidade entre os modelos mencionados. Realmente, enquanto o modelo codificado atende ao pensamento abstrato e dedutivo, que estabelece premissas e obtém conclusões por processos lógicos, tendendo a estabelecer normas gerais organizadoras, o modelo do jurisprudencial obedece, ao contrário, a um raciocínio mais concreto, preocupado apenas em resolver o caso particular (pragmatismo exacerbado). O modelo do *common law* está fortemente centrado na primazia da decisão judicial (*judge made law*). É, pois, um sistema nitidamente judicialista. Já o Direito codificado, como se sabe, está baseado, essencialmente, na lei. É, pois, um sistema normativista, e não judicialista.” (TAVARES, 2012, p. 425)

Quanto à doutrina do propósito negocial (*Business Purpose Doctrine*) esta tem o poder de não atribuir efeito jurídico-tributário aos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes

sem o devido propósito negocial ou empresarial, ou seja, aqueles que visem uma mera economia tributária, devendo as operações realizadas ter razões intrínsecas ao negócio e não somente finalidade econômica.

Tal doutrina foi elaborada em um caso julgado pela Suprema Corte Americana no ano de 1935, no caso *Gregory v. Helvering*, caso este que foi considerado *leading case* da interpretação econômica do direito tributário.

Evelyn Gregory, proprietária da empresa *United Mortgage Corporation*, empresa que detinha participação na empresa *Monitor Securities Corporation*, tinha intenção de transferir as ações desta última à primeira, para uma posterior alienação a terceiros. A legislação vigente à época acerca do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas previa que tais transações seriam tributadas exceto se decorressem de reorganização societária. Evelyn então criou uma terceira empresa chamada *Averril Corporation*, que era fruto de uma suposta reorganização tributária, e transferiu a ela as ações da *Monitor*. Posteriormente, Evelyn dissolveu a *Averril* liquidando seus ativos e transferindo-os para a *United*, tais ativos incluíam as ações que a *Averril* detinha da *Monitor*.

Apesar de formalmente regular a Suprema Corte Norte Americana, confirmando a decisão tomada em segunda instância, entendeu que não havia, de fato, uma reorganização societária, pois o único intuito de tais operações era evitar a incidência da norma de tributação do imposto de renda, não havendo qualquer fim empresarial, tanto que a dissolução da *Averril* se deu logo após a transferência das ações da *Monitor* a ela, sendo esta a única operação por ela realizada.

A Suprema Corte declarou que o objetivo da norma tributária em questão era isentar a incidência de imposto de renda nas operações que implicassem em reorganizações societárias, a fim de facilitá-las, e não de permitir a transferência de bens entre empresas.

Assim, a operação realizada por Evelyn foi tributada como se a transferência tivesse ocorrido diretamente entre a *Monitor* e a *United*, desconsiderando a aparência que a contribuinte deu às operações, levando em consideração a substância dos atos sobre a forma como eles foram realizados, uma vez que inexistia qualquer propósito negocial ou empresarial em tais operações

mas sim um objetivo de economia tributária. Conforme trecho transcrito abaixo da decisão proferida pela Suprema Corte (1935).

“In these circumstances, the facts speak for themselves and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the terms of subdivision (B), was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose.”

Em sua análise do caso Ramon Tomazela (2015, p. 126) fez uma relevante síntese da motivação dos membros da Suprema Corte para a desconsideração, e posterior reclassificação, das operações realizadas por Evelyn.

“Embora o contribuinte tenha o direito de reduzir ou evitar a incidência tributária por meios lícitos, no caso concreto não havia um autêntico propósito negocial que fundamentasse o plano de reorganização empresarial, o que tornaria aplicável a regra geral de transferência de ações, com a consequente cobrança de imposto de renda sobre o resultado positivo auferido pelo acionista.”

Quanto ao planejamento tributário, este é permitido em ambos os ordenamentos jurídicos analisados, sendo assegurado nos Estados Unidos desde a Constituição Americana em 1787, com base no princípio da liberdade e desde que realizado por meios lícitos, e no Brasil desde a Constituição Federal de 1988, embasado nos artigos 1º, inciso IV, 5º, inciso II e 170.

Nota-se, porém, que em razão das diferenças dos sistemas jurídicos a perspectiva quanto à figura do planejamento tributário é completamente diferente, dessa forma, ainda que se tente estabelecer paralelos, há que se reconhecer que tais distinções levam a aplicações diversas do direito.

Nos Estados Unidos, a figura do planejamento tributário é guiada pelos conceitos de substância sobre a forma (*substance over form doctrine*), transação-etapa (*step transaction doctrine*) e, por fim, o propósito negocial (*business purpose doctrine*), sendo estes os princípios basilares do direito tributário daquele país. Com base nisso, a constatação de inexistência de conteúdo empresarial nos atos dos contribuintes enseja em desqualificação de tais atos e requalificação das operações que buscaram a economia, a fim de que estas sejam devidamente

tributadas, com base nesses conceitos há muito consolidados e aplicados no ordenamento.

A integração da teoria do propósito comercial com os demais conceitos, assim como com a análise da substância econômica das ações dos contribuintes resultou na criação de dois pressupostos de validade dos negócios jurídicos norte-americanos que busquem evitar, postergar ou reduzir o pagamento de tributos, sendo eles: (i) o teste objetivo da substância econômica dos atos, que visa examinar o resultado econômico do negócio jurídico e seu impacto no patrimônio do contribuinte, assim como na economia tributária gerada; (ii) e o teste subjetivo, que analisa a motivação do contribuinte com o negócio jurídico realizado, devendo este possuir uma razão extra tributária a fim de que seja considerado plenamente válido o planejamento tributário realizado.

Dessa forma, na hipótese do contribuinte realizar atos que não tenham qualquer conteúdo econômico-empresarial, ou seja, atos cuja única finalidade seja a economia de tributos, a autoridade fiscal não só pode, como deve, fazer a requalificação de tais atos para que estes evidenciem, de fato, o negócio jurídico a que equivalem e, conseqüentemente, sejam tributados corretamente.

Assim, na tradição norte-americana a interpretação econômica do direito não se resume apenas às formalidades elegidas pelos contribuintes ou dos atos por eles realizados, mas sim leva em conta a substância destes e o que ocorreu na realidade, ainda que mascarado por operações diversas.

Já no que se refere à experiência brasileira, o direito tributário deve ser entendido e interpretado conforme as normas constantes na Constituição Federal do país, devendo as decisões ter embasamento nas leis constantes no nosso ordenamento, acima das jurisprudências firmadas em julgamentos anteriores, sinal da segurança jurídica assegurada pela Constituição.

A utilização do modelo de *purpose business* no Brasil é largamente aplicada a operações societárias, mas não exclusivamente a elas, e consiste, como previamente explicado, na apuração da legitimidade do propósito comercial de uma operação sob a análise da permanência da reorganização societária realizada, das vantagens societárias por ela trazida, devendo demonstrar-se como vantajosa ao empreendimento como um todo e não somente aos seus

indivíduos, e da economia fiscal por ela gerada. Dessa forma, caso algum dos elementos citados não seja satisfatoriamente demonstrado entende-se a operação como ineficaz, devido a sua falta de propósito negocial, desclassificando-a.

O prestigiado autor Hugo de Brito Machado traz relevante interpretação quanto a conceituação do instituto do propósito negocial feita no ordenamento jurídico brasileiro.

“(…) por “propósito negocial” o que os americanos chamam business purpose – expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado.(…) As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo.” (2014, p. 114-115)

Apresentando o mesmo viés argumentativo, Greco também conceitua, com maestria, o referido instituto.

“Conforme diversas vezes afirmado acima, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa. Porém, o que se disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo ‘predominante’ pois este é o conceito chave. Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir a carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O fisco nada poderá objetar.” (2011, p. 2013)

Porém, ainda que seja levada em consideração tal teoria, cuja aplicação tem se alastrado no cenário nacional, especialmente nos atos praticados pela Receita Federal do Brasil, deve-se considerar que aquilo que não é expressamente vedado por lei não pode ser imposto como prática ao contribuinte, assim sendo, uma vez que inexistente norma que impossibilite a prática de atos elisivos pelo contribuinte, não caberia ao aplicador aproveitar-se de tal lacuna para puni-lo.

Há quem justifique a utilização de tal teoria pois no Brasil o direito tributário deve ser entendido de acordo com a Constituição Federal e seus preceitos, que no caso do direito tributário gira em torno dos princípios da liberdade, da solidariedade e da capacidade contributiva. Dessa forma, em consonância com o disposto no direito norte-americano a desconformidade da realidade com a forma dos atos praticados justificaria uma repressão

jurídica. Em suporte a tal aplicação utilizam-se, principalmente, dos institutos da simulação, fraude a lei, abuso de direito e negócio jurídico indireto, fundando-se no artificialismo das operações e na ausência do propósito negocial.

Porém, os institutos apontados possuem base jurídica própria pra ensejar na desclassificação de operações e possuem pressupostos específicos para suas configurações, da mesma forma, o direito tributário funda-se não somente nos princípios supracitados, pois tem como base igualmente os princípios gerais constitucionais, dos quais fazem parte o princípio da legalidade, ou da tipicidade cerrada, amplamente aplicado no direito tributário, e o da segurança jurídica, que não permitem que sem a existência de lei prévia haja punição ou tributação ao contribuinte, motivo pelo qual para que exista um suporte para aplicação da teoria do propósito negocial, faz-se necessária lei que o preveja.

Como citado em capítulo anterior, já houve esforços a fim de que fosse criado um dispositivo legal que regulamentasse a figura do propósito negocial e o inserisse no ordenamento brasileiro, a fim de que não houvesse mais a insegurança jurídica que se instaura atualmente em torno do tema.

Entretanto, tais esforços mostraram-se infrutíferos e as medidas provisórias propostas, que regulamentavam tais questões, não foram convertidas em lei, pois os institutos que com elas se desejava aplicar não possuíam elucidação suficiente e parte dos juristas brasileiros argumentava que elas estariam extrapolando sua competência. Por este motivo, a aplicação de seus conceitos não somente ilegal, mas inconstitucional, todavia, a teoria do propósito negocial é largamente utilizada, em especial em tribunais administrativos, como requisito de validade dos planejamentos tributários, como será analisado no próximo capítulo.

Importante destacar que tais atos de planejamento tributário analisados são atos lícitos e totalmente permitidos pela legislação brasileira, motivo pelo qual não poderia o fisco se objetar a eles, devendo aceitar os efeitos escolhidos pelos contribuintes gerados às decisões por eles tomadas, cabendo objeção/autuação/reclassificação somente em casos que se tratassem de hipóteses de evasão fiscal, ou seja, em casos em que o contribuinte utilizou-se de alguma ferramenta ou atividade ilícita com fins de alcançar a economia tributária desejada.

A necessidade de uma lei regulamentando e dispondo acerca do propósito negocial faz-se imperativa pois, como já citado, os atos realizados no planejamento são todos lícitos e autorizados legalmente e permitir que a análise de validade destes seja realizada de forma indiscriminada e discricionária por uma autoridade, seja esta judicial ou administrativa, é deslocar ao intérprete toda a avaliação e interpretação acerca dos atos, sem que seja dado ao contribuinte opções de como se defender, uma vez que sequer existe lei dispondo sobre as condutas permitidas ou afastadas no que se refere à existência de um propósito negocial efetivo e mantê-lo em um estado de total insegurança jurídica e abusividade por parte do fisco, pois nunca se sabe quais operações poderão vir a ser consideradas como portadoras de propósito negocial insuficiente, sendo reclassificadas, para efeitos tributários, e, posteriormente, tributadas.

Ainda quanto a isso, o fato da teoria do propósito negocial sequer ser regulada no país e sua aplicação confundir-se com a aplicação dos institutos do abuso de direito, fraude e simulação demonstra que, ou não se sabe ao certo a forma como a teoria do propósito negocial deva ser aplicada no país e sua utilização faz-se apenas apoiada em conceitos já existentes e amplamente utilizados no direito tributário, ou tais institutos seriam suficientes para alcançar demais situações tributárias, mas sua regulamentação e aplicação deu-se de forma restrita o que impossibilitou parte de seu alcance. Nesta linha, o eminente jurista Luis Eduardo Schoueri (2015, p. 108) argumenta que “em julgados administrativos, o conceito de simulação foi distorcido para permitir a aplicação subjacente da teoria do propósito negocial, mesmo diante de sua clara rejeição pelo Congresso nacional, por ocasião da análise da medida provisória n°66/2002.”

No tocante a sua larga e bem-sucedida utilização no direito norte americano, berço da teoria, há que se considerar que ainda que se admita a aplicação do direito comparado no país e que a importação de conceitos seja uma prática bastante utilizada, demonstrando-se efetiva em diversos casos, é necessária uma adaptação dos transplantes realizados ao seu destino.

O fato dos sistemas jurídicos se constituírem de formas totalmente diferentes, o que gera impacto na forma como todo o direito é aplicado nos países, faz com que a experiência de um seja diversa do outro, havendo mais efetividade na aplicação em certos casos do que em outros. Ao contrário do Brasil, os Estados Unidos têm o sistema jurídico do *common law*, o que acaba

permitindo uma maior interpretação teleológica de atos e negócios jurídicos e permite que a jurisprudência avance e se adapte mais rapidamente às mudanças sociais ocorridas, o que é um pouco mais obstaculizado no sistema de *civil law*, adotado pelo Brasil, onde toda a base jurídica são as leis e estas têm sua atualização mais lenta e gradual.

Não se deve render-se ao servilismo cultural e aplicar institutos importados pelo simples fato de serem importados, estes devem estar em conformidade com o ordenamento jurídico nacional e devem fazer sentido em sua aplicação no direito do país, do contrário seria apenas mais uma teoria trazida de fora e sem aplicabilidade real pois sua utilização fere as demais disposições jurídicas já existentes, pois as leis existentes num ordenamento jurídico nacional devem ser reflexo da sociedade e da forma como ela se organiza, refletindo suas complexidades e especificidades, motivo pelo qual a importação e transplante de certos institutos não tem a eficiência muitas vezes desejada.

Neste tocante, Ramon Tomazela (2015, p. 139) expôs brilhantemente em seu artigo acerca do desvirtuamento da teoria do propósito negocial os impactos da importação de conceitos e teorias sem as devidas análises.

“O recurso ao direito comparado e às construções jurisprudenciais alienígenas depende de uma rigorosa análise das semelhanças e diferenças entre os direitos positivos em cotejo, a fim de que discursos judiciários informados por princípios e regras inteiramente distintos não sejam transpostos para a realidade do ordenamento jurídico brasileiro, sem a observância de suas características fundamentais. O Direito norte-americano, em especial, não circunscreve o exercício do poder de tributar na própria Constituição Federal, como ocorre no Direito brasileiro, que discrimina a competência tributária, delimita as materialidades elegíveis, impõe balizas ao exercício do poder de tributar e, ainda, arrola direitos e garantias aos contribuintes. Assim, a teoria do propósito negocial não pode ser simplesmente transplantada para o sistema tributário brasileiro por meio de decisões proferidas por tribunais administrativos, que ignoram não apenas as diferenças entre os dois ordenamentos jurídicos, mas também a recusa expressa da Medida Provisória nº 66/2002 pelo Congresso Nacional.”

Dessa forma, tem-se que a teoria do propósito negocial, nascida nos Estados Unidos da América, tem por objetivo considerar apenas os atos realizados pelo contribuinte quando estes estejam revestidos de efetivo propósito empresarial, ou seja, aqueles que não gerem apenas uma economia fiscal, e no direito norte americano, fundado no sistema da *common law*, tal instituto demonstra-se de extrema importância, sendo uma das bases do direito tributário local, e tem grande aplicabilidade, não apresentando maiores dificuldades quanto à sua adaptação aos casos

pois estes fundam-se em decisões anteriores que refletem tal teoria.

Já na experiência brasileira tal instituto demonstra ter certa dificuldade em sua aplicação, pois além da sua falta de regulamentação, não há, de fato, qualquer norma que vincule o contribuinte a tal propósito, o que não impossibilita que autoridades administrativas se utilizem dele da mesma forma, gerando uma enorme insegurança jurídica.

E ainda que se utilize da importação de institutos e da aplicação do direito comparado a fim de utilizar-se de tal teoria, deve-se manter em mente as diferenças dos sistemas jurídicos, dos ordenamentos internos de cada país e da sociedade de um modo geral, para que não haja incompatibilidades e descompasso em sua aplicação, que é exatamente o que ocorre atualmente.

4. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOB A ÓTICA DO CARF

Por fim, faz-se necessária uma análise jurisprudencial das decisões proferidas no âmbito do CARF quanto a aplicação dos conceitos de planejamento tributário e propósito negocial, centrada em temáticas específicas, que foram trazidas como subtópicos do presente capítulo, e que demonstram a forma como são aplicados tais conceitos e como a jurisprudência do Conselho tem evoluído no que se trata de sua interpretação a respeito deles.

Uma análise realizada por diversos autores expôs que a jurisprudência do CARF a respeito do assunto sofreu grandes alterações após o caso de acórdão nº 1402-001.404 de 09.07.2013, sob relatoria de Paulo Roberto Cortez, a respeito da amortização de ágio com utilização de sociedade veículo e a validade de tal planejamento.

O entendimento proferido é de que antes de tal julgamento o instituto do propósito negocial só era utilizado quando da utilização de outros institutos que indicavam patologias presentes nas operações realizadas, como abuso de direito ou simulação, tendo sua aplicação atrelada a estes de forma acessória. Entretanto, na decisão proferida no acórdão supramencionado o instituto é o ponto principal da análise do julgador, que decide pela inexistência de propósito negocial nas operações realizadas, desconsiderando o planejamento tributário, ainda que não estivesse caracterizada simulação ou abuso de direito.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários.

Desta forma, o estudo realizado focou na aplicação dos conceitos em decisões posteriores a esta, pois estas além de centrar-se em tais institutos, exemplificam a evolução do entendimento e interpretação do Conselho, além de concentrar-se somente em operações onde inexistia propósito outro que não a economia lícita de tributos.

4.1. Quanto à necessidade de propósito negocial em operações no geral.

No que diz respeito a este tópico, por abordar decisões a respeito de um número grande de operações, a jurisprudência mostra-se vacilante, pois, na análise aqui expressa, limitou-se a aplicação e interpretação do conceito quando não ligado especificamente a um certo tipo de operação, ou seja, nas decisões em que os julgadores limitaram-se a apenas conceituá-los e aplica-los independentemente de um grupo específico de operações realizadas pelo contribuinte.

Desta forma é possível enxergar que foram proferidas tanto decisões favoráveis, quanto desfavoráveis aos contribuintes, trazendo inúmeras incertezas e insegurança jurídica pois tem um alto grau de subjetividade.

Nesse sentido, apresenta-se algumas das decisões desfavoráveis aos contribuintes que se limitaram a aplicar a teoria do propósito negocial e explicitar ao que se tratava o conceito que deveria ser aplicado.

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

Para que um planejamento tributário seja oponível ao Fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores. Além disso, é necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.

Contribuinte: Banco Alvorada S.A. de 15.10.2019, sob relatoria de Cláudio de Andrade Camerano, acórdão nº 1401-003.807.

Em tal decisão os julgadores, por unanimidade, decidiram por negar provimento ao recurso de ofício e, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no que dizia respeito a oponibilidade da operação realizada ao fisco afirmando que para que um planejamento seja oponível ao fisco este deve ser realizado de acordo com um regular propósito negocial, não bastando apenas que os atos praticados sejam anteriores ao fato gerador de tributos.

LIVRE INICIATIVA. GARANTIA CONSTITUCIONAL. FORMA DE REDAÇÃO DOS CONTRATOS. ATRIBUTOS DO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA.

O planejamento tributário nasce de uma necessidade do empresário e/ou contribuinte de se protegerem das incertezas e inseguranças jurídicas e principalmente reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador de tributos, visando sempre a economia tributária dentro da forma e limites da lei. Assim, de acordo com tais definições, no planejamento tributário tem-se a ênfase na liberdade do contribuinte, de forma legítima e amparado pelo direito, realizar atos que evitem, retardem ou reduzam a incidência de tributos em suas operações. A legislação brasileira não possui nenhum instituto que aponte diretamente o conceito de planejamento tributário, ou como o empresário e/ou contribuinte deva ou não se organizar na expectativa de obter uma

economia tributária.
A DOCTRINA DA PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.
 Independente da denominação que se dê ao instrumento que dá forma ao negócio, há que se prescitar a verdadeira essência do negócio, analisando-o como um todo, envolvendo não só o instrumento contratual, mas também o ambiente onde se insere toda o complexo negocial, sendo o contrato apenas um elemento de tal complexo. O que há se ter em foco é o objeto final do negócio onde se insere o contrato, sendo que este é apenas a forma onde se amolda a verdadeira essência do negócio.
 Contribuinte: CGG do Brasil Participações LTDA de 23.07.2019, sob relatoria de Ari Vendramini, acórdão nº 3301-006.477.

Desta mesma forma, no julgamento do acórdão 3301-006.477, com diferente argumentação, os conselheiros do caso chegaram à mesma conclusão, prezando pela essência sobre a forma eles optaram pela aplicação da teoria do propósito negocial ao caso, ainda que esta não esteja devidamente prevista na legislação pátria, admitindo que ainda que o contribuinte tenha direito de auto organizar-se, tal direito não é absoluto devendo respeitar a essência das ações realizadas, ao invés de apenas a forma.

OMISSÃO DE RECEITAS. SIMULAÇÃO E FRAUDE PARA TRIBUTAÇÃO A MENOR. UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS INTERMEDIÁRIAS. ELISÃO FISCAL ABUSIVA.
 O negócio jurídico realizado entre partes, sem propósito negocial e com o único intuito de reduzir tributos, pode ser desconsiderado para efeitos tributários pela autoridade administrativa, dando lugar ao lançamento de ofício sobre o fato jurídico tributário efetivamente ocorrido. A elisão fiscal abusiva, consistente no planejamento de tributação mais benéfica, desviando-se dos objetivos da legislação, prejudica todo o sistema tributário nacional, organizado com base nos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.
MULTA QUALIFICADA DE 150%. ATOS CONSCIENTES E PREMEDITADOS COM O INTUITO DE PAGAR MENOS IMPOSTOS. A comprovação do intuito de pagar menos tributos, configurando fraude e simulação, com lesão direta ao Fisco, é suficiente para a aplicação da multa agravada.
 Contribuinte: BS Colway Pneus LTDA de 20.03.2019, sob relatoria de Leonardo Luiz Pagano Gonçalves, acórdão nº1402-003.814.

Neste mesmo sentido versa o acórdão 1402-003.814, cabendo destaque para a aplicação da multa qualificada de 150% que, a princípio, deveria ser aplicada somente a casos de fraude ou simulação dolosas do contribuinte e que, nesse caso, foi aplicada com base no argumento de que o contribuinte realizou seus atos conscientemente e estes foram premeditados com fim de pagar menos impostos, motivo pelo qual a fiscalização e os conselheiros entenderam haver o dolo.

Consoante a isso, o acórdão 9101-003.447 traz a aplicação do parágrafo único do artigo 116 como norma antielisiva, coibindo assim que os contribuintes realizem planejamento sem o

devido propósito negocial com base neste artigo, ainda que se admita que no momento de sua conceituação o acórdão trouxe a posição doutrinária que inadmite a aplicação de tal artigo devido a sua falta de regulamentação pela lei ordinária requerida.

NORMA GERAL ANTIELISIVA. EFICÁCIA.

Perfeita a decisão recorrida, ao discorrer que o art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. Na esfera federal, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas. No mesmo sentido, precedente na 1ª Turma da CSRF, Ac. 9101-002.953. Contribuinte: MMX Mineração e Metálicos S/A de 06.03.2018, sob relatoria de Luiz Flavio Neto, acórdão nº 9101-003.447.

Existem outros diversos acórdãos que seguem o mesmo posicionamento optando pela aplicação da teoria do propósito negocial sob estes moldes, ainda que inexista norma que autorize sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Todavia, existem também decisões do tribunal que optam pela não aplicação do instituto, como as que seguem.

No acórdão 1201-003.203 proferido pelo CARF recentemente, mais precisamente em outubro deste ano, julgou-se pela inoccorrência de fraude ou planejamento tributário abusivo pela mera falta de propósito negocial, uma vez que as operações realizadas pelo contribuinte foram calcadas em atos lícitos e inexistente qualquer norma que pretenda limitar a capacidade deste de auto organizar-se e de gerir suas atividades com menor ônus fiscal.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA. Na medida que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de

gerir suas atividades com o menor ônus fiscal, não há que se falar em fraude à lei, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de de de ofício. Em que pese as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não tenham amparo no Direito Tributário Brasileiro, o que por si só já deveria afastar as exigências do IRPJ e da CSLL, restou evidenciado no caso concreto a existência razões extratributárias relevantes. Não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intenso prático visado, tampouco adoção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada. Contribuinte: Owens-Illinois Do Brasil Industria e Comercio Ltda de 16.10.2019, sob relatora de Gisele Barra Bossa, acórdão nº 1201-003.203.

No mesmo sentido versam os acórdãos 3301-005.601 e 1302-003.290, assim com diversos outros, que auferem a validade do planejamento tributário pela licitude ou ilicitude das operações realizadas dentro dele, desta forma, quando inexistente qualquer ilicitude no comportamento do contribuinte não há que se optar pela desconsideração do planejamento e aplicação da teoria do propósito negocial, pois esta não está devidamente prevista em legislação.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico tributário. Contribuinte: Mercadomoveis LTDA de 29.01.2019, sob relatoria de Liziane Angelotti Meira, acórdão nº 3301-005.601.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. O legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação. Contribuinte: Videplast Industria de Embalagens LTDA de 12.12.2018, sob relatoria de Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, acórdão nº 1302-003.290.

4.2 – Operações envolvendo amortização de ágio interno com utilização de empresa veículo

ÁGIO NO EXTERIOR ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. ÁGIO DE SI MESMO. INEXISTÊNCIA DE FLUXO FINANCEIRO. GANHO DE CAPITAL NÃO TRIBUTADO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO CARACTERIZADA
 Não atende aos requisitos legais exigidos para a dedutibilidade de ágio decorrente de aquisição de participação societária, sem o pagamento pelo ágio. Essa ausência de

fluxo financeiro e a não tributação do ganho de capital pela investida, proveniente de mera avaliação do valor de quotas, com base em projeções de rendimentos futuros, integralizadas em empresa do mesmo grupo econômicos, seguido de incorporação reversa da investida, demonstram intuito exclusivamente fiscais. Pois evidencia a dedução de ágio de si mesmo e caracterização simulação. MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE SONEGAÇÃO OU FRAUDE PENAIS. INAPLICABILIDADE. Em situações nas quais as partes deixam claras as formas jurídicas empregadas e inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos, é incabível a qualificação da multa aplicada, mesmo que o planejamento tributário seja inoponível ao Fisco, porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Contribuinte: AGCO do Brasil Comercio e Industria LTDA de 14.05.2019, sob relatoria de Rogerio Aparecido Gil, acórdão nº 1302-003.556.

A decisão proferida no acórdão 1302-003.556 de 14 de maio deste ano desconsiderou a dedutibilidade do ágio gerado internamente com a utilização de uma empresa veículo do mesmo grupo econômico, pois entendeu não haver efetivo fluxo financeiro nas operações ou propósito negocial outro que não fosse a economia fiscal, com a dedutibilidade do ágio gerado, caracterizando tal operação como uma espécie de simulação do contribuinte, porém não aplicando a multa qualificada por não entender haver falseamento nos negócios jurídicos realizados.

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito negocial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (“empresa veículo”), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada.

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INOPONÍVEL AO FISCO. DECORRÊNCIA LÓGICA.

Cabível a extensão da glosa das despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases impositivas das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Entretanto, independentemente de qualquer interpretação, uma vez considerado inoponível ao Fisco o planejamento tributário tendente a reduzir a base

de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica o mesmo não pode ser validado para fins de CSLL. Contribuinte: Banco Bradesco BBI S.A. de 22.01.2019, sob relatoria de Claudio de Andrade Camerano, acórdão nº 1401-003.080.

Em operação semelhante no acórdão 1401-003.080 foi proferida decisão pela glosa de despesas e indedutibilidade do ágio gerado em operação de incorporação reversa em empresas do mesmo grupo econômico com mero propósito de amortização de ágio, entendendo o planejamento realizado para chegar a tal fim como inoponível ao fisco.

Por outro lado, no acórdão 1302-002.126 o planejamento tributário realizado foi considerado válido pois entenderam os conselheiros que os dispositivos existentes acerca do registro e amortização de ágio não vedam que operações societárias sejam realizadas com intuito de aproveitamento de ágio, destacando que nenhum ordenamento veda a realização de negócios jurídicos que tenham por objetivo a redução da carga tributária.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. Bem como, nota-se que tal regra não está presente em nenhum outro dispositivo legal de nosso sistema jurídico, seja nacional ou federal. Neste tom, registra-se, nenhuma norma pátria veda que a realização de negócios tenha por finalidade a redução da carga tributária - de forma lícita. É o que se observa no §3º, art. 2º da Lei das SA, o qual dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades (empresa veículo). Contribuinte: Usina Moema Açúcar e Alcool LTDA de 17.05.2017 sob relatoria de Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, acórdão nº 1302-002.126.

Nesta mesma linha versam os acórdãos 1302-002.045 e 1301-001.978 que consideraram o planejamento realizado em operações com a mesma forma das demais válido, pois a mera utilização de empresa veículo não desconfigura a operação, invalidando-a, se não houver fraude ou dolo envolvidos, assim como dispõe a Lei 6.404/76 que o contribuinte pode ter por objeto a participação em outras sociedades como forma de beneficiar-se de incentivos fiscais.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente.

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude. Contribuinte: Raia Drogasil S.A. de 15.02.2017, sob relatoria de Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, acórdão nº 1302-002.045.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. Bem como, nota-se que tal regra não esta presente em nenhum outro dispositivo legal de nosso sistema jurídico, seja nacional ou federal. Neste tom, registra-se, nenhuma norma pátria veda que a realização de negócios tenha por finalidade a redução da carga tributária - de forma lícita. É o que se observa no §3o, art. 2 o da Lei das SA, o qual dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades (empresa veículo), também, como forma de beneficiar-se de incentivos fiscais. Some-se a tal assertiva o fato de que a contribuinte possuía motivação comercial, clara, posto que encontrava-se impedida, por regras da ANEEL, de realizar a incorporação diretamente. Motivo pelo qual se valeu de uma empresa veículo. Contribuinte: Companhia Luz e Forca Santa Cruz de 14.09.2016, sob relatoria de Talita Pimenta Feliz, acórdão nº 1302-001.978.

4.3 – Operações envolvendo ganho de capital

No que se refere a operações envolvendo ganho de capital da pessoa física, o acórdão 2402-00.696 considera a existência de um abuso de forma do contribuinte pela utilização de uma empresa veículo, com intuito de dissimular uma operação e reduzir a sua tributação de ganho de capital em uma operação de alienação de ações, não aplicando porém a multa qualificada por entender haver distinção entre a o planejamento tributário com ausência de propósito comercial e a sonegação dolosa e fraudulenta.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. DISSIMULAÇÃO. EMPRESA-VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital em operação de alienação de ações, mediante dissimulação com utilização de empresa-veículo e ausente propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, forte no art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil). Contribuinte: Mario Araujo Alencar Araripe de 04.10.2018, sob relatoria de Luis Henrique Dias Lima, acórdão nº 2402-006.696.

No acórdão 2801-003.958, assim como nos 2202-002.187 e 104-22.250 foi proferido o mesmo entendimento no sentido de que ainda que se autorize o planejamento tributário, este não deve ser considerado válido quando único propósito for a economia fiscal, não havendo, desta forma, propósito negocial, ainda que seja reconhecida a liberdade do contribuinte de agir pois estaria configurada uma simulação relativa e uma dissimulação do negócio jurídico ocorrido.

IRPF.GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. ELISÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO.

A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito.

A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem.

Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319). Contribuinte: Braulio Franco Garcia de 10.02.2015, sob relatoria de Marcio Henrique Sales Parada, acórdão nº 2801-003.958.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTANCIA DOS ATOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. Contribuinte: Newton Cardoso de 20.02.2013. sob relatoria de Nelson Mallmann, acórdão nº 2202-002.187.

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada, entre o negócio jurídico efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações. Contribuinte: Antonio Luiz Roxo de Oliveira de 01.03.2007, sob relatoria de Pedro Paulo Pereira Barbosa, acórdão nº 104-22.250.

4.4 - Operações envolvendo a pejetização

A decisão proferida no acórdão 2201-004.590 versa a respeito da desconconsideração dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte e da descaracterização da pejetização realizada pois, segundo a decisão, a substância do ato deveria prevalecer à sua forma, devendo, portanto, ser considerado o serviço como prestado pela pessoa física, sendo invalido o planejamento tributário realizado.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em decorrência da atribuição de efetuar lançamento e da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a

forma. Contribuinte: Lifemed Industrial De Equipamentos E Artigos Medicos e Hospitalares S.A. de 03.07.2018, sob relatoria de Marcelo Milton da Silva Risso, acórdão nº 2201-004.590.

4.5 – Operações envolvendo redução de capital

No acórdão 1302-003.286 considerou-se a reorganização societária realizada pelo contribuinte, consistente em cisões patrimoniais com objetivo de tributação mais branda na pessoa física, inoponível ao fisco por constituir-se como uma simulação subjetiva, desconsiderando a redução de capital realizada.

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva. Contribuinte: Bracor Investimentos Imobiliarios LTDA de 12.12.2018. sob relatoria de Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, acórdão nº 1302-003.286.

Com base nos dados apresentados é possível assumir que, atualmente, não existe uma aplicação única do conceito de propósito negocial pelo Conselho, assim como não existe consenso quanto a sua aplicação ou não ao ordenamento jurídico brasileiro, levando em consideração a teoria da substancia sobre a forma, em conflito com o direito de liberdade do contribuinte e a inexistência de lei que contrariamente disponha a respeito do planejamento lícito.

Contudo, em estudo realizado acerca de análise de casos envolvendo planejamento tributário e os demais institutos que o circundam, Luiz Eduardo Schoueri (2010, p. 488-490) resumiu e analisou 74 acórdãos proferidos pelo CARF, e concluiu o que segue:

O CARF considera inválidos os planejamentos tributários sempre que os fatos não ocorrem tais como descritos pelos contribuintes, constatados de forma direta; a adequação do intervalo temporal entre os negócios jurídicos praticados e a sua coerência com as atividades empresariais; a independência entre as partes; e, por fim, existe uma tendência de desconsiderar planejamentos tributários que violam normas

jurídicas não tributárias.

Entretanto, nota-se uma jurisprudência vacilante e tal indecisão acaba por gerar uma imensa insegurança jurídica, como se revela nas análises, pois é impossível rastrear qual tipo de decisão, de validade ou invalidade do planejamento, será proferida com base em decisões anteriores e os critérios utilizados pelo Conselho para a desconsideração dos atos e definição do que se diz por “ausência de propósito negocial” são cada vez mais subjetivos e diferem de acordo com o tipo de operação realizada.

CONCLUSÃO

Como é possível observar com o desenvolvimento do presente trabalho, o planejamento tributário e suas nuances ainda é um tema que gera muita contradição dentro do direito tributário, devido à falta de regularidade quanto ao seu tratamento no ordenamento jurídico brasileiro.

Como bem demonstrado na introdução do texto, o planejamento tributário é um instrumento de extrema importância e necessidade para que exista qualquer chance de sobrevivência e competitividade no mercado atual, pois a enorme carga tributária do país, aliada à volatilidade da legislação tributária e ao imenso número de encargos impostos pelo fisco faz com que o cumprimento das obrigações tributárias torne-se quase impossível, trazendo grande onerosidade e dificuldade aos contribuintes, motivo pelo qual aconselha-se a elaboração de um planejamento desde o início da empreitada.

Este planejamento visa não só o cumprimento das obrigações efetivamente necessárias pelo contribuinte, mas também busca uma redução de seu ônus tributário a partir da análise de legislações e interpretações existentes no ramo, com fins de se evitar aquilo que seja passível de ser evitado e cumprir somente o estritamente necessário.

O conceito de planejamento tributário aqui utilizado é o mesmo apresentado pela doutrina majoritária, ou seja, é aquele que busca a redução da carga tributária com base na realização de atos lícitos e anteriores ao fato gerador de tributos, o que o demonstra como uma atividade preventiva do contribuinte, que deverá fazer uma análise minuciosa de toda a legislação e todas as lacunas presentes nela, a fim de que possa explorá-las a seu favor.

Dessa forma, nota-se que o conceito de planejamento apresentado se confunde com o conceito de elisão fiscal, que é uma das formas de realizar o planejamento, sendo contrário ao instituto da evasão, que se compõe através de atos ilícitos realizados com o mesmo fim.

No que diz respeito ao propósito negocial, sua origem demonstra que a aplicação de tal instituto no direito brasileiro deve ser realizada de forma estruturada e pensada, não podendo simplesmente ser aplicada sem freios ou definições, conforme tem-se realizado na

jurisprudência atual. Pois, ainda que se admita a necessidade de existência de um propósito outro que a economia fiscal, a fim de balizar as atitudes tomadas pelos contribuintes, tal aplicação deve ser realizada em conformidade com a legislação local e a importação de institutos deve respeitá-la, adaptando sua aplicação às nuances da sociedade em que se insere, não sendo utilizada da mesma forma do país de origem.

Merece destaque também o fato de que houveram tentativas de implantação de tal instituto no ordenamento brasileiro, as quais foram frustradas e demonstraram a falta de maturidade legislativa para lidar com tal conceito, uma vez que todas as tentativas limitaram-se a citá-lo, mas não conseguiram defini-lo ou aplicá-lo com sucesso, motivo pelo qual nenhuma delas foi convertida em lei e inserida no ordenamento jurídico pátrio.

Porém, tais insucessos não se demonstram suficientes para afastar a aplicação de tal teoria nos julgamentos realizados pelo CARF, o que é possível compreender a partir da análise de casos realizada, pois, ainda que inexista qualquer regulamentação em torno dela, sua aplicação em processos continua ocorrendo, gerando imensa insegurança jurídica aos contribuintes.

Nota-se que, como definido por Tomazela (2015), a teoria do propósito negocial foi transposta para o direito brasileiro desvirtuada após um longo processo de adaptação que ocorreu nos Estados Unidos, e sem a adaptação ao direito pátrio e à Constituição brasileira, que assegura ao contribuinte o direito de auto organizar-se, inexistindo norma que o obrigue a optar por caminho mais oneroso de tributação

Percebe-se que a aplicação da teoria do propósito negócio deu-se pela alteração na interpretação de institutos, sem que tenha havido uma correspondente mudança na legislação, motivo pelo qual se questiona sua aplicação, pois a jurisprudência progride nesse entendimento, mas as leis não têm sido alteradas, o que leva a um descompasso na aplicação do direito.

Pois não parece adequado, ao menos do ponto de vista jurídico, permitir que as decisões que envolvam reestruturações com objetivos de alcançar uma economia tributária estejam completamente nas mãos de autoridades administrativas, pois estas agem de maneira subjetiva e de acordo com correntes doutrinárias favoráveis às suas visões, sem analisar com profundidade o cerne das questões e dos institutos aplicados.

Diante de todo o exposto, cabe destacar que tal trabalho não visa proteger todo e qualquer ato realizado pelo contribuinte a fim de que este não seja tributado, ressalta-se que os atos aqui analisados são todos realizados conforme a legislação em vigor e não há qualquer norma que os restrinja, razão pela qual defende-se que admitido o implante de tal teoria ao ordenamento jurídico brasileiro, este seja feito de forma ponderada e seja adaptado à legislação e à Constituição, para que havendo sua aplicação, esta se dê conforme previsto em lei, não gerando insegurança aos contribuintes e não ferindo o princípio da tipicidade na esfera tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.

ANAN JR., Pedro. **Planejamento Fiscal Volume II Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. São Paulo: Atlas, 2000.

CAMPOS, Cândido H. **Prática de Planejamento Tributário: como fazer planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.

CARF, **Acórdão nº 1402-001.404**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1401-003.807**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 3301-006.477**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1402-003.814**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 9101-003.447**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1201-003.203**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 3301-005.601**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1302-003.290**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1302-003.556**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1401-003.080**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1302-002.126**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1302-002.045**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1302-001.978**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 2402-006.696**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 2801-003.958**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 2202-002.187**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 104-22.250**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 2201-004.590**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

CARF, **Acórdão nº 1302-003.286**. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br Acesso em: 15 de out de 2019.

Caso “**Gregory vs. Helvering**”, julgado pelo Suprema Corte Americana em 07.01.1935. Disponível em: <https://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=US&vol=293&invol=465>>. Acesso em 03 de novembro de 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário: Temas atuais**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006.

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

Diário da Câmara dos Deputados de 16 de outubro de 1999, disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=46>, acesso em 09/10/2019

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Editora Lael, 1971

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

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

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2016.

NETO, Luis Flávio. **Teorias Do “Abuso” No Planejamento Tributário**, 2011. 266f. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo.

NUNES, Jorge Amaury Maia. **Segurança Jurídica e Súmula Vinculante**. São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antiElisão e norma antiEvasão** in SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT**. São Paulo: Editora Dialética, n. 243, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Financieiras, 1960, 3ª ed.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.