



FACULDADE NACIONAL DE DIREITO



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

**A TEORIA DO “PROPÓSITO NEGOCIAL” COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

MARIANA DE ANDRADE BAPTISTA

**RIO DE JANEIRO
2022/1**



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

MARIANA DE ANDRADE BAPTISTA

**A TEORIA DO “PROPÓSITO NEGOCIAL” COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

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. Thadeu Andrade da Cunha**

RIO DE JANEIRO

2022/1

FICHA CATALOGRÁFICA

MARIANA DE ANDRADE BAPTISTA

**A TEORIA DO “PROPÓSITO NEGOCIAL” COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

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 Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha**

Data da Aprovação: __ / __ / ____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha

Orientador – UFRJ

Membro da Banca

Membro da Banca

AGRADECIMENTOS

Me formar na UFRJ é um orgulho imenso. Gostaria de agradecer primeiramente aos meus pais por me proporcionarem a melhor educação possível, por sempre me apoiarem e me incentivarem durante essa jornada.

Não consigo mensurar em palavras tudo que aprendi nesse lugar. Não só o Direito, mas principalmente por todas as pessoas que cruzaram o meu caminho e deixaram comigo um pouco de si. Nesse ponto gostaria de agradecer à Juliana Ferreira, Mariana Loureiro, Antara Morri, Rayssa Moreira, Bárbara Libertino, Rodrigo Ramos, Débora Andrade, Duda Jacobina, Clara Alcantra, Rebeca Costa e Felipe Tello, pela amizade que quero levar para a vida toda, por todos os momentos juntos que vão muito além da faculdade.

Não poderia deixar de incluir também as minhas melhores amigas que estão comigo desde o colégio, e cuja presença na minha vida torna tudo mais fácil e mais divertido. Por fim, mas definitivamente não menos importante, gostaria de agradecer ao meu namorado Lucas Aguiar por todo o apoio nessa reta final da graduação, e por ser meu parceiro nessa vida.

Por fim, agradeço à UFRJ pelos melhores seis anos da minha vida, pela educação pública, livre, de qualidade e por todos os ensinamentos que levarei sempre comigo.

RESUMO

BAPTISTA, Mariana de Andrade. **A teoria do propósito negocial como limite ao planejamento tributário.** 2022. 71 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

O presente trabalho acadêmico tem como escopo analisar a aplicação da teoria do propósito negocial como limite para a realização do planejamento tributário. A teoria do *business purpose*, ou propósito negocial, ficou conhecida a partir da sua utilização na jurisprudência norte-americana. No Brasil a teoria foi adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para exigir uma motivação extrafiscal nas operações realizadas pelos contribuintes no âmbito do planejamento tributário. Tendo em vista a grande controvérsia acerca da aplicação dessa teoria no Brasil, na medida em que não possui base legal no ordenamento jurídico pátrio, a presente pesquisa tem por objetivo analisar a sua aplicabilidade no direito tributário brasileiro, no contexto das discussões que envolvem os limites para a realização do planejamento tributário.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Propósito negocial. Elisão. Evasão. Legalidade.

ABSTRACT

BAPTISTA, Mariana de Andrade. **A teoria do propósito negocial como limite ao planejamento tributário.** 2022. 71 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

This academic work aims to analyze the application of the “business purpose” theory as a limit to the realization of tax planning. The business purpose theory became known from USA jurisprudence. In Brazil, the theory was adopted by CARF to demand an extrafiscal motivation for transactions carried out by taxpayers. In view of the great controversy about the application of this theory in Brazil, and as it has no legal basis in the national legal system, the present research aims to analyze its applicability in Brazilian tax law, within the discussions that involve the limits for carrying out tax planning.

Keywords: Tax planning. Business Purpose. Tax evasion. Tax avoidance. Tax legality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 – ELISÃO X EVASÃO FISCAL.....	10
1.1 Evasão Fiscal	10
1.2 Elisão Fiscal.....	14
CAPÍTULO 2 – OS LIMITES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	18
2.1 A primeira fase do debate: liberdade, salvo simulação.....	21
2.2 A segunda fase do debate: liberdade, salvo patologias do negócio jurídico.....	32
2.3 A terceira fase do debate: liberdade com capacidade contributiva.....	35
2.4 O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional: tentativa de criação de uma “norma antielisiva”	37
CAPÍTULO 3 – A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	41
3.1. A teoria do “ <i>business purpose</i> ” ou propósito negocial.....	41
3.2. Críticas à utilização da teoria do propósito negocial no Brasil.....	42
3.3. A aplicação da teoria do propósito negocial pelo CARF.....	47
3.4 Análise de casos.....	49
CONCLUSÃO.....	65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

INTRODUÇÃO

As discussões sobre o planejamento tributário se estendem ao longo dos anos. O grande problema reside no fato de ainda não existirem critérios claros, previstos em lei, que estabeleçam quais são os limites para o contribuinte organizar seus negócios de forma a pagar menos tributos.

Nesse contexto, surgem muitas discussões na doutrina sobre quais seriam esses limites, levando em consideração, inclusive, a experiência de outros países com o planejamento tributário. Como se procura demonstrar no presente trabalho, por um lado há uma parcela da doutrina que defende a liberdade absoluta do contribuinte para organizar os seus negócios de forma a pagar menos tributos. Outra parte entende que esse direito de auto-organização não é absoluto, pois possui limites impostos por princípios como o da capacidade contributiva, isonomia e solidariedade social.

Esse debate passa por diversos temas como a liberdade, segurança jurídica, legalidade (ou estrita legalidade), tipicidade, o papel do intérprete da norma, capacidade contributiva, isonomia, simulação, abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei, propósito negocial, vedação da analogia, interpretação econômica, negócio indireto, entre outros.

Não se pretende adentrar em todos esses temas, tendo em vista que o presente trabalho busca analisar a aplicabilidade da teoria do propósito negocial como limite ao planejamento tributário. No entanto, é necessário conhecer um “panorama” dessas discussões, visto que, em geral, todas partem de um ponto em comum.

Portanto, em um primeiro momento se pretende analisar, de modo geral, a controvérsia central na discussão acerca dos limites ao planejamento tributário, que seria um debate focado no papel da estrita legalidade *versus* uma legalidade mais “flexível”, que deve ser equilibrada com outros princípios como a capacidade contributiva e a isonomia. Posteriormente será analisada a teoria do propósito negocial, desde sua concepção original na jurisprudência norte-americana até a sua utilização pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF como limite ao planejamento tributário, buscando compreender como esse órgão vem aplicando a teoria em seus julgados mais recentes.

Como se sabe, o tema a ser abordado é de grande relevância no cenário nacional por vários aspectos. O planejamento tributário possui grande relevância do ponto de vista econômico, na medida em que o tributo é um custo com grande impacto no faturamento das empresas. Por isso, as lides envolvendo o planejamento tributário normalmente envolvem cifras de milhões, até bilhões de reais, visto que praticamente toda grande empresa realiza o planejamento tributário para aumentar sua rentabilidade.

Ademais, o tema possui grande relevância jurídica, na medida em que o debate sobre o planejamento tributário é um dos mais relevantes e mais complexos atualmente entre os tributaristas. É possível extrair, ainda, uma relevância política, pois em segunda análise as discussões remontam à concepção do indivíduo acerca do papel do Estado. Por isso, um indivíduo que possui uma visão mais liberal acerca do papel do Estado provavelmente irá defender uma maior liberdade do contribuinte para realizar um planejamento tributário e uma menor liberdade do Estado para interferir em seu patrimônio, enquanto um indivíduo que possui uma ideologia mais social provavelmente irá defender uma menor liberdade do contribuinte para realizar um planejamento tributário, na medida em que todos devem participar do custeio do Estado.

Portanto, o presente trabalho possui como objetivo a realização de uma pesquisa com análise empírica, partindo de uma análise geral do tema para, em um segundo momento, adentrar em uma análise aprofundada acerca da aplicabilidade da teoria do propósito negocial enquanto limite para o planejamento tributário, com a exposição de casos concretos.

CAPÍTULO 1 – ELISÃO X EVASÃO FISCAL

Muito se fala sobre a carga tributária que temos no Brasil, considerada alta e complexa em relação aos demais países. De acordo com o relatório anual “Doing Business” de 2020, apurado pelo Banco Mundial, que realiza uma análise do ambiente de negócios favoráveis ao empreendedorismo em 190 países, o Brasil ocupa a 124ª posição no ranking em relação a facilidade para se fazer negócios. A pior classificação ficou por conta do critério “pagamento de impostos”, no qual o Brasil ficou em 184ª lugar¹.

Ademais, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) divulgou estudo apontando que, no ano de 2022, o contribuinte brasileiro terá que trabalhar 149 dias, ou seja, até o dia 29 de maio, somente para pagar os tributos exigidos pelos governos federal, estadual e municipal, sendo que o valor pago em tributos representa 40,82% do rendimento médio brasileiro².

Considerando esse cenário, é natural que os contribuintes busquem maneiras de pagar menos tributos, a despeito da sua importância enquanto instrumento de redistribuição de renda. Por outro lado, é natural que o Estado busque aumentar sua arrecadação através da tributação.

É nesse contexto que falamos em planejamento tributário. Ao falar de planejamento tributário não estamos falando de sonegação de impostos, nem de condutas ilícitas realizadas para se eximir do pagamento de tributos.

Isso porque, como se verá adiante, o planejamento tributário não comporta condutas ilícitas. Importante, portanto, estabelecer as diferenças entre a chamada “elisão fiscal”, plano no qual o planejamento tributário se insere, e a “evasão fiscal”.

1.1 Evasão Fiscal

¹ Doing Business. Disponível em: https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax. Acesso em: 01 de maio de 2022.

² IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Disponível em: <https://ibpt.com.br>. Acesso em: 01 de maio de 2022.

Conforme entendimento dominante, a evasão fiscal corresponde à prática de atos ilícitos, concomitante ou posterior à incidência tributária, com o objetivo de não pagar ou pagar menos tributos³.

Haveria, portanto, dois critérios para diferenciar os conceitos de evasão e elisão. O primeiro seria o critério cronológico, pois na evasão a conduta ocorre juntamente ou após o fato gerador.

Apesar de ser essa a regra, cabe ressaltar que há exceções em que a evasão fiscal antecede a ocorrência do fato gerador, como no caso de um comerciante que emite notas fiscais adulteradas e somente após promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento.⁴

Por isso é importante se atentar para o segundo critério utilizado pela doutrina, que é o critério da (i)licitude dos meios utilizados. Na evasão fiscal, conforme exposto, os meios utilizados pelo contribuinte são ilícitos, como a fraude, a simulação e a sonegação fiscal⁵.

Ricardo Lobo Torres define a evasão em duas acepções: a primeira seria a concepção de *tax saving*, que seria a evasão lícita, na qual haveria a pura economia do imposto por ausência do fato gerador, e nesse caso traz como exemplo situação em que o contribuinte deixa de fumar para não pagar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A segunda seria de *tax evasion*, que segundo o autor, teria o sentido da evasão ilícita, constituindo os casos de simulação, sonegação, e fraude contra a lei, e que constituem também crime contra a ordem tributária⁶.

De acordo com James Marins, a evasão seria uma conduta ilícita na qual o contribuinte utiliza meios expressamente proibidos pelo ordenamento jurídico para economizar tributos. Segundo o autor o termo “evasão lícita” caiu em desuso, pois atualmente se utiliza a dicotomia evasão x elisão⁷.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasio-fiscal>. Acesso em 06 jun de 2022.

⁴ Ibid., p. 4.

⁵ Ibid., p. 4.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. P. 123.

⁷ MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002. p. 29-30

Paulo Rosenblatt conceitua a evasão fiscal como a economia tributária alcançada a partir de atos ilícitos, expressamente vedados pelo ordenamento jurídico e por vezes com consequências penais. No caso do Brasil os atos ilícitos seriam as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, previstas no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, além dos crimes contra a ordem tributária – sonegação, fraude e conluio – previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964⁸.

De acordo com o International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD, a evasão seria:

“Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.”⁹

Denota-se, então, que a evasão fiscal pode ser caracterizada pela prática de conduta ilícita, mais especificamente a simulação, sonegação fiscal e fraude à lei. Cabe aqui fazer uma breve diferenciação dessas práticas.

Muitas discussões doutrinárias giram em torno do instituto da fraude à lei. Isso porque pode haver dois sentidos: o primeiro de uma conduta que infrinja diretamente a legislação, na qual o sujeito age com dolo, como a fraude em sentido penal; e o segundo no sentido de uma hipótese em que o sujeito age de modo a “contornar” a aplicabilidade de norma imperativa, utilizando de norma de cobertura para fugir da incidência de tributária¹⁰.

⁸ ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma Análise da Recente Jurisprudência do CARF. Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 501-526. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

⁹ MOREIRA, André Mendes. ELISÃO E EVASÃO FISCAL – Limites Ao Planejamento Tributário. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>

IBFD. International Tax Glossary. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101. Original: “Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...) In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means.” “Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation.”

¹⁰ TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Planejamento Tributário: A Fraude À Lei No Direito Tributário Brasileiro. Revista Direito Tributário Atual Nº 37 De 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/planejamento-tributario-a-fraude-a-lei-no-direito-tributario-brasileiro/>. Acesso em 06 de jun de 2022.

No caso da evasão fiscal, entende-se a fraude à lei no sentido da infração direta e dolosa, pois é o único sentido no qual a conduta seria ilícita. A fraude no sentido de “driblar” uma norma de cobertura pode ensejar causa de nulidade, mas não de ilicitude¹¹.

De acordo com o art. 72 da Lei 4.502/64, a fraude seria:

“Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.¹²”

Segundo Sacha Calmon, a fraude corresponderia a atos como a adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento do tributo devido¹³.

Já na sonegação fiscal o contribuinte busca ocultar o fato gerador com a intenção de se eximir do pagamento do tributo. Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins¹⁴:

“[sonegação] É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (1) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (2) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

A sonegação também está prevista no art. 71 da Lei 4.502/64¹⁵. Seria, por exemplo, um ato de ocultação de rendimentos na declaração de imposto de renda que leva ao pagamento de tributo a menor¹⁶.

¹¹ Greco, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 104-105.

¹² BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm. Acesso em: 05 de jun de 2022

¹³ CALMON, Sacha. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. P. 4. Acesso em: 06 de jun de 2022.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 5º ed, Belém: Cejup, 1997. P. 247.

¹⁵ “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”. (BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm. Acesso em: 05 de jun de 2022)

¹⁶ CALMON, Sacha. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em:

Por fim, a simulação pode ser absoluta ou relativa. Nas palavras de Sampaio Dória¹⁷:

“A simulação é absoluta quando não se quer nenhum negócio (fingindo-se celebrar uma venda sem que realmente se pretenda venda ou constituir qualquer outra relação jurídica). E relativa, se se deseja negócio diferente do pactuado (venda ocultando doação), se o sujeito é diferente do que integra a relação aparente (dou a A para encobrir a doação B), ou se qualquer outro elemento da relação é falso/preço. Existirá aí, então, um negócio verdadeiro (dissimulado), concretizado ordinariamente numa contradecaração, e a ele sobreposto, escondendo-o, o negócio aparente”.

Exemplo de simulação relativa, também chamada de dissimulação, seria o caso da compra e venda de imóvel ocultada pela celebração de um contrato de sociedade. Nesse caso, considerando que a dissolução societária não é tributada pelo ITBI (de acordo com o disposto no art. 156, §2º, I da Constituição¹⁸), é formada uma sociedade temporária, e aquele que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e vice-versa. Sendo assim, a verdadeira intenção das partes é transferir a propriedade do imóvel sem pagamento do imposto devido, lesando o Fisco¹⁹.

Estabelecidos esses critérios, é possível concluir que na evasão fiscal a conduta praticada pelo contribuinte é ilícita, e normalmente ocorre em momento posterior ou concomitante à ocorrência do fato gerador.

Cabe fazer a diferenciação, portanto, em relação à elisão fiscal.

1.2 Elisão Fiscal

<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. P. 4. Acesso em: 06 de jun de 2022. p. 4.

¹⁷ Dória, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. - São Paulo : J. Bushatsky, 1977. P. 65

¹⁸ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jun 2022).

¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 06 out. 2019. p. 4.

Seguindo os critérios anteriormente estabelecidos, a elisão fiscal seria a prática de condutas lícitas, em momento anterior à ocorrência do fato gerador, visando a economia de tributos.

Marco Aurélio Greco entende que o planejamento tributário equivale à elisão fiscal. Nas palavras do autor, a elisão seria:

“[a] adoção, pelo contribuinte, de providência lícitas voltadas à reorganização da sua vida com vistas à dar vida a hipótese que não configuraria (aos olhos do contribuinte) um fato gerador do imposto, ou à sua configuração de um modo que resultasse tributo em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências”²⁰.

Portanto, a conduta do contribuinte precisa ser sempre lícita, sob pena de cair na evasão fiscal, e deve haver um objetivo escolhido previamente à escolha dos instrumentos a serem utilizados. Ademais, o planejamento (ou elisão fiscal) pode se materializar em uma única operação ou no conjunto delas, que são as chamadas “*step transactions*”, como é o caso das reorganizações societárias, da celebração de negócios jurídicos especialmente voltados para aproveitar as facilidades contidas nas leis fiscais, entre outros²¹.

Sacha Calmon entende que a elisão corresponde à “prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar”²².

Ademais, o autor sustenta que a elisão pode assumir duas formas. A primeira seria a “elisão induzida pela lei”, na qual o próprio ordenamento jurídico concede a redução da tributação para empresas que atendam a certos requisitos, como no caso de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas (ex: Zona Franca de Manaus). A segunda seria a “elisão por lacuna na lei”, na qual o contribuinte pode buscar eventuais lacunas na lei

²⁰ Greco, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 202.

²¹ Greco, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 202.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 06 jun 2022. p. 2

para obter economia de tributos. Esta última seria a típica elisão fiscal, sobre a qual recaem as grandes controvérsias acerca do planejamento tributário²³.

Ainda segundo o autor, na elisão fiscal o contribuinte poderia utilizar os denominados negócios jurídicos indiretos. São negócios cuja finalidade é atípica, pois a parte celebra o negócio jurídico visando um fim que não é, normalmente, típico do negócio celebrado, eis que na verdade o fim é a redução do ônus tributário²⁴.

Sampaio Dória também defende a existência da elisão pela lei e pela lacuna da lei. No entanto, o autor defende que a elisão pela lei seria imprópria, pois a elisão fiscal típica corresponde à elisão por aproveitamento das lacunas da lei²⁵.

James Marins entende que a elisão seria uma das formas de planejamento tributário. Para o autor, existe o planejamento tributário *latu sensu*, que englobaria outros atos como a opção por regime fiscal mais benéfico, a recuperação de créditos fiscais, etc; e o planejamento tributário *strictu sensu*, que seria o planejamento englobado pela elisão fiscal, no qual há a “adoção de fórmulas ou formas jurídicas não perseguidas pela legislação tributária”.²⁶

Já para Ricardo Lobo Torres a elisão pode ser lícita, que seria um “planejamento fiscal consistente”, ou ilícita, que seria um “planejamento fiscal abusivo”. A primeira hipótese corresponderia à economia de impostos alcançada por interpretação razoável da lei, enquanto a segunda seria a economia obtida pela manipulação de formas jurídicas lícitas, de forma que o ato seria formalmente compatível com a norma jurídica, mas não corresponderia ao “espírito” da lei. Afirma que no segundo caso há um abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados²⁷.

²³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>. Acesso em 06 jun 2022. P. 5.

²⁴ Ibid., p. 5.

²⁵ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. Evasão e Elisão fiscal: Elementos de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. p. 54.

²⁶ MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32-34

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 9-10.

Por fim, de acordo com o International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD, a elisão seria:

“Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (...). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.”²⁸

De início já é possível perceber que sobre a elisão fiscal recaem as maiores divergências na doutrina. Apesar disso, podemos extrair um ponto de partida em comum.

Na elisão fiscal, portanto, o contribuinte pratica uma conduta lícita, em momento anterior à ocorrência do fato gerador, visando a redução da carga tributária, normalmente aproveitando-se das chamadas “lacunas da lei”. Entende-se, portanto, que o planejamento tributário corresponde à elisão fiscal.

²⁸ MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – Limites Ao Planejamento Tributário. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>. Acesso em: 29 de mai 2022.

IBFD. International Tax Glossary. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101. Original: “Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...). In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means.” “Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation.”

CAPÍTULO 2 – OS LIMITES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme visto, já é certo consenso na doutrina que a elisão fiscal consiste na prática de condutas lícitas visando uma economia de tributos. Foi visto também que, em geral, isso é feito pelo aproveitamento das “lacunas da lei”. Ademais, o planejamento tributário corresponde a uma prática elisiva.

No entanto, para além da dicotomia do lícito x ilícito que configura a elisão e a evasão fiscal, há o planejamento tributário “abusivo”, que decorre de atos lícitos mas que, por vezes, não são admitidos. Nesse caso, a sua desconsideração somente ocorre após a análise da autoridade fiscal que, entendendo pela artificialidade da operação, desconsidera o planejamento feito pelo contribuinte²⁹.

Na prática, o que se vê hoje em dia é uma forte resistência das autoridades fiscais em aceitar os planejamentos feitos pelos contribuintes. Nas palavras de André Mendes Moreira, “vislumbra-se claramente a guerra travada pelo Fisco contra o planejamento tributário”³⁰.

Nesse passo, a grande problemática surge por conta de ainda não existirem critérios claros que apontem os limites para um planejamento tributário ser considerado legítimo e aceito pelo Fisco, ou ser considerado um planejamento abusivo. Atualmente, a definição desses limites acaba ficando nas mãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, não obstante a ausência de norma específica que regule o assunto.

Para Ricardo Lobo Torres “uma das questões mais difíceis da dogmática do direito tributário é a dos limites do planejamento fiscal legítimo e, conseqüentemente, das distinções entre simulação (=evasão ilícita) e elisão abusiva”³¹.

²⁹ ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma Análise da Recente Jurisprudência do CARF. Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 501-526. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/nem-tanto-ao-ceu-nem-tanto-a-terra-repensando-a-aplicacao-do-proposito-negocial-a-partir-de-uma-analise-da-recente-jurisprudencia-do-carf/>

³⁰ MOREIRA, André Mendes. ELISÃO E EVASÃO FISCAL – Limites Ao Planejamento Tributário. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>. Acesso em: 29 de mai 2022. p. 9.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 1.

Por um lado, essa busca pela menor carga tributária legalmente possível encontra guarida nas liberdades individuais constitucionalmente previstas no artigo 5º da Constituição Federal³², bem como na liberdade de iniciativa prevista nos artigos 1º, IV e 170, caput da Constituição³³, e na livre concorrência (art. 170, IV da CF³⁵)³⁶.

Ao mesmo tempo, o direito tributário também possui um viés social, que busca uma diminuição das desigualdades, passando por princípios como a solidariedade, isonomia e capacidade contributiva.

Conforme se verá adiante, uma parte da doutrina defende uma liberdade absoluta do contribuinte para organizar seus negócios de forma a pagar menos tributos, com base na concepção da estrita legalidade, de forma que somente a prática de atos propriamente ilícitos contaminaria o planejamento tributário.

Por outro lado, uma parte da doutrina entende que o direito de auto-organização do contribuinte não é absoluto e possui limites que advêm de princípios como o da capacidade contributiva, da solidariedade e igualdade.

Curioso observar como é possível identificar forte influência das ideologias liberais e sociais nesse debate, bem como as diferentes concepções acerca do papel do Estado³⁷. Nas palavras de Sérgio André Rocha:

³² “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jun 2022).

³³ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jun 2022).

³⁴ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jun 2022).

³⁵ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV - livre concorrência” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jun 2022).

³⁶ Greco, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 132.

³⁷ ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma Análise da Recente Jurisprudência do CARF. Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 501-526. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em:

“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”³⁸.

Nesse passo, são muitas as discussões doutrinárias que buscam estabelecer os limites para a realização de um planejamento tributário, que perpassam por temas como a legalidade, capacidade contributiva, simulação, abuso de direito, fraude à lei, propósito negocial, analogia, interpretação econômica no direito tributário, entre outros.

De acordo com Martha Leão, o debate sobre planejamento tributário “não é simplesmente um debate sobre uma doutrina ultrapassada, formalista e tradicional e outra, progressista, visionária e moderna. (...) Trata-se, ao contrário, de um debate sobre a interpretação dos dispositivos da Constituição, sobre o exercício de direitos fundamentais pelos contribuintes e sobre o exercício do poder de tributar pelo Estado”³⁹.

Não se pretende, no presente trabalho, adentrar em todas as discussões que permeiam o tema, visto que são muitas. Porém, o presente capítulo busca expor um panorama acerca das discussões sobre os limites para o planejamento tributário, para que se possa compreender o contexto no qual se insere a aplicação da teoria do “propósito negocial”.

Para isso, será utilizada a divisão feita por Marco Aurélio Greco. O autor entende que seria possível identificar três fases no debate acerca dos limites para o planejamento tributário, que focam em três diferentes questões ou problemas a serem enfrentados. A primeira fase seria a fase da “liberdade, salvo simulação”, a segunda seria a fase da “liberdade, salvo patologias

<https://ibdt.org.br/RDTA/nem-tanto-ao-ceu-nem-tanto-a-terra-repensando-a-aplicacao-do-proposito-negocial-a-partir-de-uma-analise-da-recente-jurisprudencia-do-carf/>.

³⁸ ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 7.

³⁹ LEÃO, Martha. Da Fábula à Realidade: o Planejamento Tributário e o Papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste Debate. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 322-339. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Martha-Leao.pdf>. Acesso em: 29 de mai de 2022. P. 323.

do negócio jurídico”, e a terceira seria a “liberdade com capacidade contributiva”⁴⁰. Explique-se.

2.1 A primeira fase do debate: liberdade, salvo simulação

A primeira fase é denominada como “liberdade, salvo simulação”, porque nela se acredita que o contribuinte possui a liberdade absoluta para organizar seus negócios de forma a pagar menos tributos, a menos que incorra em atos ilícitos. Por isso, a ocorrência de simulação contaminaria o planejamento tributário, que não mais seria um ato elisivo, mas um ato evasivo.

Os defensores dessa visão se apoiam na corrente que defende a necessidade de haver uma estrita legalidade e uma tipicidade fechada no direito tributário. Dessa forma, um negócio jurídico que estiver formalmente de acordo com a lei em seu sentido estrito não poderia ser requalificado pela autoridade fiscal sob o argumento de ser um planejamento tributário “abusivo”. É o que se demonstrará a seguir.

A) Estrita legalidade

Conforme exposto, parte da doutrina que sustenta essa corrente defende uma liberdade absoluta do contribuinte para organizar seus negócios de forma a pagar menos tributos, salvo se sua conduta for ilícita. Como base, sustentam haver uma estrita legalidade no direito tributário, de forma que estaria fora do campo da incidência tributária tudo aquilo que não estiver descrito na literalidade da lei.

Cabe trazer aqui um exemplo, a título ilustrativo, abordado por Marco Aurélio Greco⁴¹, acerca de um caso que remonta a Idade Média.

O caso teria sido documentado por um glosador da Idade Média chamado Bártolo de Sassoferrato, e teria ocorrido entre 1320 e 1360. Narra que, em uma determinada Comuna, foi estabelecido que se cobraria um tributo (na época não havia diferenciação entre impostos e

⁴⁰ Greco, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p 141.

⁴¹ Ibid., p. 136.

taxas) de todos os mercadores que iam para o local vender seus produtos. Seria algo como um imposto cobrado pelo uso do solo municipal⁴².

Nesse cenário, alguns mercadores que iam para a Comuna vender peles de animais passaram a, ao invés de colocá-las no solo, carregá-las nos braços, afirmando que assim não estariam praticando o fato gerador do tributo – qual seja, o uso do solo, na medida em que seus produtos não estariam tocando o solo⁴³.

Veja, a cobrança era pelo uso do solo, mas a finalidade da norma era a tributação da comercialização. Seria devido, então, o tributo? Diferentes respostas podem ser dadas com base nos diferentes posicionamentos.

Provavelmente os defensores de uma legalidade estrita (os “formalistas fiscais”) entenderiam que a norma deveria ser interpretada em sua literalidade, estando fora da hipótese de incidência do tributo qualquer brecha que se encontre fora do texto legal. Dessa forma, se o produto não tocou o solo, não seria devido o pagamento, eis que não teria ocorrido o fato gerador⁴⁴.

Por outro lado, os “realistas fiscais” provavelmente entenderiam que deve ser extraída, nesse caso, a finalidade da norma. Se a finalidade era tributar a comercialização no local e, ainda que o produto não tenha tocado formalmente no chão, foi atendido a esse fim, seria devido o imposto. Nesse caso, não deveria ser levada em consideração apenas a literalidade da lei, utilizando-se uma interpretação finalística⁴⁵.

De acordo com Marco Aurélio Greco, a base teórica do “formalismo fiscal” estava atrelada a uma visão do tributo como agressão ao patrimônio individual do contribuinte, de forma que o Direito Tributário, enquanto conjunto de normas que regulam o exercício do poder de tributar do Estado, seria um “escudo” para o contribuinte se defender da invasão do Estado em seu patrimônio⁴⁶.

⁴² Greco, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 136.

⁴³ *Ibid.*, p. 136.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 136.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 136.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 143.

Nesse passo, as normas tributárias e o planejamento tributário são vistos como instrumento de defesa, na medida em que o contribuinte só precisaria concordar com o que estiver minuciosamente descrito na lei⁴⁷, e tudo que estiver fora do texto legal em sentido estrito não será alcançado pela incidência tributária. Por isso se fala que o planejamento tributário seria a busca pelas “lacunas da lei”.

Cabe ressaltar que não se discute a necessidade da legalidade no direito tributário. Sobre isso não há dúvidas, estando prevista de forma expressa no art. 97 e seus respectivos incisos do Código Tributário Nacional, da seguinte forma:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

A mesma previsão encontra guarida no artigo 150, I, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça

No entanto, a divergência acerca do tema repousa na necessidade de haver uma legalidade em sentido estrito, pois a legalidade não terá sempre a mesma graduação em todas as normas.

De acordo com Martha Leão, as normas de competência, por exemplo, exigiriam um grau maior de “determinabilidade” de seu conteúdo, reservando um espaço menor para interpretações finalísticas ou teleológicas. Por outro lado, as chamadas normas tributárias extrafiscais e as normas de imunidade e isenções possuem um espaço maior para considerações e argumentos finalísticos⁴⁸.

⁴⁷ Greco, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 144.

⁴⁸ LEÃO, Martha. Da Fábula à Realidade: o Planejamento Tributário e o Papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste Debate. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 322-339. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020.

Em decorrência disso, se discute qual o “grau” de legalidade necessário no Direito Tributário para que não seja violada a limitação constitucional, tanto no momento da interpretação das normas, como no momento da criação das normas.

Para melhor ilustrar esse ponto com um caso prático, convém trazer um exemplo acerca da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), ocasião na qual se discutiu se haveria violação à legalidade, visto que a lei se limita a prever alíquotas de 1%, 2% e 3% conforme o grau de risco da atividade, sem prever quais seriam as atividades concretas às quais as alíquotas se aplicam⁴⁹.

A controvérsia foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, que entendeu não haver a violação ao princípio constitucional, consignando o seguinte:

“As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I, IV.”⁵⁰

Dessa forma, poderia ser entendido que nesse caso foi exigida uma legalidade “suficiente” e não uma legalidade “estrita”⁵¹. No mesmo sentido, é possível observar na jurisprudência alguns julgados decidindo por uma certa mitigação da estrita legalidade em matéria tributária, admitindo-se as chamadas cláusulas gerais e conceitos “indeterminados”⁵², o que é alvo de críticas por parte da doutrina.

B) Tipicidade fechada

Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Martha-Leao.pdf>. Acesso em: 29 de mai de 2022. P. 333.

⁴⁹ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, 4ª edição. São paulo: Quartier Latin, 2019. p. 154.

⁵⁰ Supremo Tribunal Federal. RE 343446, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003.

⁵¹ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 155

⁵² LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais. Revista Direito Tributário Atual vol. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais – Revista Direito Tributário Atual (ibdt.org.br). Acesso em: 09 jun 2022.

Esse segundo ponto está intimamente relacionado com a estrita legalidade, pois como se sabe, a tipicidade é tratada como corolário da legalidade.

Alguns doutrinadores entendem que seria necessário exigir do legislador um "elevado grau de precisão na definição e descrição da hipótese normativa das regras de incidência, restringindo severamente – senão eliminando – a liberdade do aplicador da lei"⁵³.

Nesse sentido, a lei tributária deveria enumerar os tipos adotando uma "tipicidade fechada"⁵⁴, pois caso contrário estaria sendo violada a segurança jurídica e a previsibilidade necessária ao contribuinte no âmbito do direito tributário.

Nesse contexto, se discute a possibilidade de existir, no direito tributário, as chamadas cláusulas gerais e conceitos indeterminados. Os conceitos indeterminados seriam aqueles conceitos "cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos", enquanto as cláusulas gerais seriam as hipóteses normativas genéricas, que podem alcançar "campo amplo"⁵⁵.

Um exemplo de cláusula geral seria a definição do fato gerador da antiga CPMF, que era estabelecido como "qualquer movimentação ou transmissão de valores". Por sua vez, conceitos indeterminados poderiam ser, por exemplo "despesas necessárias", "moléstia profissional", etc.⁵⁶

A corrente doutrinária que defende haver a necessidade de uma "tipicidade fechada" no direito tributário possui importante contribuição de Alberto Xavier. Segundo o autor, a "tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer

⁵³ LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos "indeterminados" e cláusulas gerais. Revista Direito Tributário Atual vol. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos "Indeterminados" e Cláusulas Gerais – Revista Direito Tributário Atual (ibdt.org.br). Acesso em: 09 jun 2022.

⁵⁴ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. P. 166

⁵⁵ LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos "indeterminados" e cláusulas gerais. Revista Direito Tributário Atual vol. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos "Indeterminados" e Cláusulas Gerais – Revista Direito Tributário Atual (ibdt.org.br). Acesso em: 09 jun 2022.

⁵⁶ Ibid., p. 166.

de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal"⁵⁷.

De forma semelhante, Martha Leão entende que quanto maior for a intensidade da restrição dos direitos fundamentais de liberdade, propriedade, e igualdade, maior será a exigência de “determinabilidade” da norma. Por isso, afirma que “há setores que demandam um grau maior de determinabilidade das condutas a fim de garantir a segurança jurídica dos envolvidos em virtude da existência de limitações aos direitos fundamentais. Quanto maior esta limitação, maior esta exigência, como ocorre, por exemplo, no Direito Penal e no Direito Tributário”⁵⁸.

A autora também defende que, ao contrário do que acontece no direito privado, o Direito Tributário convive mal com cláusulas gerais e conceitos indeterminados. Isso porque no direito privado se regula o próprio exercício da liberdade e não a sua limitação, por isso seria permitida a adoção de um sistema em que os termos serão definidos a partir da sua aplicação, como a “boa-fé”⁵⁹.

André Mendes Moreira explica que, para os defensores dessa visão, a norma tributária deve ser vista de maneira semelhante ao que ocorre nos tipos penais. Nas palavras do autor: “o princípio da especificidade conceitual fechada implica na inexistência de lacunas no direito tributário, ou seja: se não há lei prevendo a incidência do tributo em razão da ocorrência de determinado fato, não se pode em nenhuma hipótese tributá-lo, pois o fato gerador da obrigação tributária é previsto, à semelhança do que ocorre com os tipos penais, de forma específica e individualizada, em um conceito fechado”.⁶⁰

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 200. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 1978. p. 92. No livro Manual de Direito Fiscal. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa. v. 1. p. 124.

⁵⁸ LEÃO, Martha. Da Fábula à Realidade: o Planejamento Tributário e o Papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste Debate. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 322-339. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Martha-Leao.pdf>. Acesso em: 29 de mai de 2022. P. 333-334.

⁵⁹ Ibid., p. 333-334.

⁶⁰ MOREIRA, André Mendes. ELISÃO E EVASÃO FISCAL – Limites Ao Planejamento Tributário. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>. Acesso em: 29 de mai 2022.

Cabe ressaltar que há, também, a parte da doutrina que rejeita esse entendimento. Para Ricardo Lobo Torres, “o tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição”⁶¹. O autor entende que a linguagem é necessariamente indeterminada, de forma que o fechamento conceitual proposto por Xavier estaria superado.⁶²

Marco Aurélio Greco afirma que existem duas espécies de tipo: o tipo estrutural, que descreve um conceito jurídico preciso, como por exemplo “salário”; e o tipo funcional, que desenha um *standard* do conceito, como por exemplo “renda”. Dessa forma, um imposto sobre a renda pretende tributar a renda seja ela proveniente de salário, honorários, ganho de capital, etc. O autor questiona, então, qual seria o tipo indispensável para fins de implementação da tributação, e defende ser a tipicidade vista como um *standard*⁶³.

Raphael Assef Lavez sustenta que a realidade está em constante transformação, em um ritmo certamente mais intenso do que o fluxo das mudanças legislativas. Por conta disso, o autor entende que “não se pode endossar, atualmente, leitura da legalidade da qual derive um dever de determinação absoluta, seja porque inalcançável, dada a inescapável equivocidade dos termos linguísticos e a inviabilidade de descrição conceitual de toda a realidade socioeconômica, seja porque é questionável, no mínimo, se tal ideal (ainda que viável fosse) necessariamente aprimora um estado ideal de coisas consubstanciado no princípio da segurança jurídica”.⁶⁴

No entanto, o autor afirma que isso não significa abandonar de todo o ideal de necessidade de determinação das hipóteses normativas, mas somente reconhecer que diferentes situações exigem diferentes graus de determinação das hipóteses normativa. Para o autor, estaria violada a legalidade quando “a indeterminação for tal que o processo de concretização

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 195.

⁶² LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais. Revista Direito Tributário Atual vol. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

⁶³ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 173.

⁶⁴ LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais. Revista Direito Tributário Atual vol. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais – Revista Direito Tributário Atual (ibdt.org.br). Acesso em: 09 jun 2022.

da norma pelo aplicador – no caso, a Administração – implicar a tomada de uma decisão discricionária”⁶⁵.

C) Papel do intérprete

Seguindo a linha do que foi dito, discute-se também o papel do intérprete enquanto aplicador da norma tributária.

No caso do planejamento tributário, se discute se o Fisco possui liberdade para desconsiderar e, eventualmente, requalificar os fatos diante de um caso concreto. Isso porque ainda que a conduta realizada pelo contribuinte não seja ilícita, pode haver discordância do intérprete em relação à sua qualificação jurídica.

Para melhor compreensão, será exposto um exemplo trazido por Mario Aurélio Greco, sobre uma situação hipotética. Suponha-se que o dono de uma empresa pretende vendê-la e manter a disponibilidade do dinheiro recebido na venda, porém sem pagar o imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação. Suponha-se, ainda, que a legislação preveja que na alienação de bens recebidos em herança não há ganho de capital tributável⁶⁶.

Nesse passo, ele faz uma doação por adiantamento de legítima para seu filho menor de idade. Porém, na doação há a transferência da propriedade do bem ao destinatário, e ele perderia o controle sobre o dinheiro recebido. É acrescentada, então, uma cláusula de usufruto sobre os bens que estão sendo doados⁶⁷.

No entanto, com a cláusula de usufruto o donatário ainda poderia alienar o bem, pois a cláusula não impede a venda. Dessa forma, ele formaliza uma procuração para gerir os recursos do filho menor⁶⁸.

⁶⁵ LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais. Revista Direito Tributário Atual vol. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais – Revista Direito Tributário Atual (ibdt.org.br). Acesso em: 09 jun 2022.

⁶⁶ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, 4ª edição. São paulo: Quartier Latin, 2019. p. 173.

⁶⁷ Ibid., p. 173.

⁶⁸ Ibid., p. 173.

Ocorre que, quando o filho tivesse 21 anos de idade poderia pedir uma prestação de contas. É acrescentada, então, uma cláusula de renúncia à prestação de contas⁶⁹.

Como se vê, formalmente o contribuinte fez uma doação, porém foram neutralizados todos os efeitos indesejados, de forma que ele continuou tendo a administração dos recursos e não precisou prestar contas. Poderia ser entendido, portanto, que a sua finalidade não foi a de uma doação.

Desse modo, o contribuinte identificou o fato como doação, mas o Fisco poderia entender esse mesmo fato como outro ato de alienação da participação societária. Se discute, portanto, qual é o grau de vinculação, ou de liberdade, que é conferido ao intérprete em relação ao texto da lei em sentido estrito.

Martha Leão está de acordo com a parte da doutrina que critica a liberdade do intérprete para determinar uma interpretação que vai além do sentido preliminar do texto, estendendo o âmbito de aplicação da regra. A autora sustenta que isso se afastaria da legalidade em seu sentido de vinculação ao texto, se tornando aceitável um grau de discricionariedade por parte da autoridade fiscal, o que não seria positivo⁷⁰.

Nesse passo, afirma que é "fundamental reestabelecer o papel da lei e a importância da limitação imposta pelo texto". Nas palavras da autora:

Defender a vinculação maior do intérprete ao sentido preliminar do texto (ou seja, ao argumento literal) para as regras tributárias restritivas de direitos fundamentais, como as regras de incidência, não significa adotar uma concepção "congelada da lei" ou ignorar "as complexidades da realidade". Esta construção parte da premissa de que ou se aceita a complexidade do mundo e se abre mão desta vinculação ao texto legal ou se vive apegado ao passado, sendo incapaz de lidar com as novas categorias da realidade. Estas posições exemplificam duas posturas radicais, que ignoram a existência de uma vinculação a priori ao texto. (...) O respeito ao texto da lei ou, mais especificamente, à linguagem escolhida pelo legislador, significa respeito aos valores democráticos⁷¹.

⁶⁹ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, 4ª edição. São paulo: Quartier Latin, 2019. p. 173.

⁷⁰ LEÃO, Martha. Da Fábula à Realidade: o Planejamento Tributário e o Papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste Debate. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 322-339. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Martha-Leao.pdf>. Acesso em: 29 de mai de 2022. P. 330.

⁷¹ Ibid., p. 330-333.

Para Marco Aurélio Greco, a corrente doutrinária que defende uma estrita legalidade no direito tributário vê o intérprete como “alguém que vai meramente descrever o que está no direito positivo, alguém que nada agrega à matéria-prima fornecida pelo direito positivo, alguém que não traz nada de fora do ordenamento jurídico para compreender o que está acontecendo”⁷².

No entanto, o autor critica essa posição, pois entende que a figura de um intérprete neutro não existe, na medida em que todo intérprete traz sua carga pessoal e experiência para o ambiente em que a decisão do caso ocorrerá⁷³.

D) Simulação

Com base no que foi visto, é possível identificar nessa “primeira fase” uma corrente doutrinária que defende uma estrita legalidade, um elevado grau de determinação da norma e uma baixa liberdade para o intérprete.

Com base nessa visão, o contribuinte teria liberdade absoluta para realizar um planejamento tributário, salvo se sua conduta for ilícita, existindo uma lei expressa proibindo a conduta. Ademais, o contribuinte poderia realizar quaisquer atos jurídicos lícitos, sem que a autoridade administrativa pudesse extrair de tais atos outras consequências que não fossem as que o contribuinte quis atribuir⁷⁴.

Nas palavras de Martha Leão, o contribuinte teria um direito fundamental de economizar tributos:

“O direito fundamental de economizar tributos (re)construído a partir do Sistema Constitucional Tributário estabelecido pela Constituição de 1988 (...) tem dois fundamentos principais a partir da Constituição. De um lado, a delimitação da competência tributária por meio de regras e, de outro lado, a fixação de limitações constitucionais (rígidas) ao exercício do poder de tributar”⁷⁵

⁷² Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 195

⁷³ Ibid., P. 195.

⁷⁴ Ibid., P. 192-193.

⁷⁵ LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 307.

Por isso Marco Aurélio Greco chama essa fase de “liberdade, salvo simulação”, pois somente a simulação seria capaz de contaminar o planejamento tributário, na medida em que corresponde a uma prática evasiva.

A corrente majoritária no Brasil vê a simulação como um vício da vontade. Isso porque, subjacente a essa visão estava a corrente filosófica que vem de Descartes, Kant, e outros filósofos, segundo a qual “o ser humano exprime-se, fundamentalmente, através de manifestações de conhecimento e de vontade”. Por isso se interpreta a simulação como vício da vontade, pois a concepção do ser humano estaria invariavelmente ligada ao conhecimento ou à vontade⁷⁶.

O referencial de análise da legitimidade dos negócios celebrados é visto, portanto, como a vontade, podendo ser entendida como o “querer manifestado pelas partes nos instrumentos tal como formalizados”. Nessa lógica, a defesa do contribuinte consistiria em demonstrar que sua vontade real foi a de realizar aquele negócio jurídico e não outro⁷⁷. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

“Daí dizer-se que na simulação há uma *vontade real* e uma *vontade aparente* ou uma *vontade aparente versus o nada*. Na simulação absoluta, há uma vontade aparente à qual nada corresponde realmente; é a pura mentira. Na simulação relativa há um descompasso entre vontades, real e aparente.”⁷⁸

Cabe pontuar que uma parte minoritária da doutrina, como o civilista Orlando Gomes e Marco Aurélio Greco, entendem que a simulação não estaria no plano da vontade, mas no plano da causa do negócio. Portanto, para um negócio ser legítimo deveriam ser questionados os motivos que levaram à sua realização.

De acordo com essa visão, o foco do “querer” é transferido para o “fazer”, e um negócio seria simulado se não existir motivo para a sua realização, ou se motivo invocado for incompatível com o núcleo do negócio jurídico adotado⁷⁹.

⁷⁶ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 142

⁷⁷ Ibid., P. 196-197

⁷⁸ Ibid., P. 196

⁷⁹ Ibid., P. 197-198

2.2 A segunda fase do debate: liberdade, salvo patologias do negócio jurídico

Conforme foi visto, na primeira fase o contribuinte só não poderia cometer simulação, pois a simulação é vista como uma patologia do negócio jurídico que contaminaria o planejamento tributário⁸⁰.

Portanto, o contribuinte teria o direito de organizar seus negócios da forma que melhor entender, desde que utilizados meios lícitos, anteriores à ocorrência do fato gerador e mediante atos não simulados. Esse é o posicionamento majoritário da doutrina⁸¹.

Na segunda fase são discutidas outras patologias do negócio jurídico, como as figuras do abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei e o propósito negocial. Primeiramente, cabe fazer uma breve exposição desses conceitos, que são “importados” do direito estrangeiro.

O abuso de direito ocorreria nas hipóteses em que uma conduta é, *prima facie*, permitida por uma regra, mas os princípios justificantes da norma são violados.⁸² Essa figura está prevista no art. 187 do Código Civil, da seguinte forma: “comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”⁸³.

Por sua vez, o abuso de formas ocorreria nas situações em que o legislador prevê uma hipótese tributária sobre um negócio jurídico cuja forma está disciplinada no direito civil, e esse negócio é utilizado de maneira irrazoável ou não usual pelo contribuinte. Com base nessa teoria o negócio jurídico poderia ser desconsiderado⁸⁴.

A fraude à lei ocorreria nas situações em que uma conduta está em consonância com o texto legal tomado em sua letra, porém há uma violação do “espírito” da lei, de sua finalidade⁸⁵.

⁸⁰ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 201

⁸¹ Ibid., p. 204

⁸² ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 37

⁸³ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 07 de junho de 2022.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 766-768

⁸⁵ Rangel-Lima, L. (2020). Da simulação e da fraude à lei: diferenciações doutrinárias e legais. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 115, 725-749. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/issn.2318-8235.v115p725-749>

Ademais, a fraude à lei está prevista no art. 166, VI, do Código Civil, que dispõe que é nulo um negócio jurídico quando “tiver por objetivo fraudar lei imperativa”⁸⁶.

Por fim, a teoria do propósito negocial diz respeito aos motivos que levaram o contribuinte a celebrar um negócio jurídico. De acordo com essa teoria, seria necessário haver razões negociais para que um planejamento tributário fosse válido, como a conquista de novos mercados, a divulgação de marca comercial, etc.⁸⁷

É nessa fase, portanto, que vemos a figura do “planejamento tributário abusivo”, que ainda que seja lícito, não seria oponível ao Fisco.

Marco Aurélio Greco é um dos principais autores a sustentar essa visão. Afirma que a Constituição de 1988 consagrou um Estado Democrático de Direito, no qual os valores típicos do Estado de Direito, como a liberdade negativa, liberdade formal e proteção à propriedade devem ser compatíveis com os valores de um Estado Social, como a igualdade, a liberdade positiva e a solidariedade⁸⁸.

Nesse contexto, o autor entende que para se estabelecer os limites à realização do planejamento tributário deve ser levado em consideração não só os valores da propriedade, como também os da igualdade (art. 5º, caput)⁸⁹, solidariedade (art. 3º, I)⁹⁰ e justiça (art. 3º, I)⁹¹, para que se encontre o “valor justiça” da tributação⁹².

⁸⁶ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 07 de junho de 2022.

⁸⁷ 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. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

⁸⁸ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. P. 209.

⁸⁹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jun 2022).

⁹⁰ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jun 2022).

⁹¹ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jun 2022).

⁹² Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. P. 209 e 220

Para o autor, a figura do planejamento tributário abusivo compreenderia qualquer forma de abuso (de formas jurídicas, manipulação de estruturas negociais, de poderes ou liberdades individuais) e, ainda que não acarretem hipótese de ilicitude, seus efeitos jurídicos seriam ineficazes perante o Fisco⁹³.

Nesse passo, sustenta que o exercício da liberdade do contribuinte de organizar seus negócios deve estar ligado a causas que não sejam unicamente fiscais, mas de conveniência pessoal, interesses de ordem familiar, questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa. Ou seja, se uma determinada operação tiver por efeito reduzir a carga tributária, mas se apoiar em um motivo empresarial (por exemplo), a sua liberdade de auto-organização terá sido adequadamente utilizada⁹⁴.

Por outro lado, defende que o Fisco poderá desqualificar um planejamento tributário e os negócios jurídicos praticados se demonstrar, de forma inequívoca, que os negócios não tiveram nenhuma causa real e predominante, a não ser a redução da carga tributária.

Basta dizer, se o motivo de uma determinada operação ou negócio jurídico for predominantemente fiscal, de redução do imposto a ser pago, estaríamos diante de uma operação abusiva, e o Fisco poderia desqualificar os atos para requalificá-los segundo a “descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato”⁹⁵.

Isso porque, para o autor, o pagamento de tributos está vinculado à capacidade contributiva, não apenas enquanto figura de dimensionamento do montante a pagar, mas como “manifestação da aptidão de participar no rateio das despesas públicas, como instrumento para a busca de uma sociedade mais justa e solidária”⁹⁶.

Com base nisso é que o autor sustenta a possibilidade de “atos privados não serem admitidos pelo Fisco quando implicarem deslocamento do foco visado pela lei ao qualificar a manifestação de capacidade contributiva”⁹⁷.

⁹³ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 211 e 215

⁹⁴ Ibid., p. 220-221

⁹⁵ Ibid., p. 221

⁹⁶ Ibid., p. 217

⁹⁷ Ibid., p. 219

Conforme exposto, a parcela da doutrina que refuta essa possibilidade o faz com base na ausência de previsão normativa, considerando a estrita legalidade e a tipicidade fechada no direito tributário, que seriam necessários para o estabelecimento da segurança jurídica, bem como defendem as liberdades individuais e a livre concorrência como princípios constitucionais a serem perseguidos.

Alberto Xavier é um dos principais defensores dessa corrente, e explica que as teorias de abuso são utilizadas em outros países como França, Espanha, Alemanha e Portugal, porém no Brasil não haveria uma definição clara desses conceitos para fins fiscais, justamente pela ausência de previsão legal⁹⁸. Ademais, o autor entende que a aplicação dessas teorias implicaria em um subjetivismo e quase arbitrariedade da autoridade fiscal, na medida em que seria competente para “definir os parâmetros razoáveis do negócio jurídico, o que seria incompatível com o nível de segurança e proteção da confiança que exige o Direito Tributário”⁹⁹.

2.3 A terceira fase do debate: liberdade com capacidade contributiva

Conforme exposto, na segunda fase é discutida a figura do planejamento tributário “abusivo”. Há uma corrente doutrinária majoritária no Brasil que defende a impossibilidade de se desconsiderar os negócios realizados por um planejamento tributário lícito, porém considerado “abusivo”, na medida em que não há base legal específica sobre o assunto, além de entender que isso implicaria em uma discricionariedade da autoridade fiscal.

Todavia, há uma parcela da doutrina que defende que a possibilidade de se desconsiderar um planejamento tributário abusivo, e isso decorreria de uma eficácia positiva que é atribuída ao princípio da capacidade contributiva.

Por isso Marco Aurélio Greco chama a terceira fase de “liberdade com capacidade contributiva”. Na visão do autor, a liberdade do contribuinte deve ser moderada com a

⁹⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. GLIARDI, Débora Dolfini. A Aplicação do Abuso de Direito como Limite ao Planejamento Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 171-198. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-aplicacao-do-abuso-de-direito-como-limite-ao-planejamento-tributario/>. Acesso em: 08 jun 2022.

⁹⁹ Ibid.

capacidade contributiva e a solidariedade social, de forma que, ainda que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos e válidos, ainda que não padeçam de nenhuma “patologia”, sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva¹⁰⁰.

O autor explica que, a partir do momento em que o Estado mudou seu perfil para um Estado Democrático e Social de Direito, a tributação e as normas de direito tributário deixaram de ter um aspecto apenas de limitação ao poder de tributar do Estado para serem vistas como instrumento de solidariedade e custeio do próprio Estado, enquanto prestador de serviços públicos à coletividade¹⁰¹.

O princípio da capacidade contributiva está prevista no art. 145, § 1º da Constituição Federal, da seguinte forma:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Greco defende, portanto, a existência de uma eficácia positiva da capacidade contributiva, na medida em que esta constitui um princípio constitucional e uma diretriz a ser perseguida pelo ordenamento jurídico, impondo limites à liberdade de auto-organização do contribuinte¹⁰². Nas palavras do autor:

“O princípio passa a ter o papel de iluminar a interpretação, enriquecê-la, de modo a assegurar a maior eficácia possível aos preceitos existentes; desta perspectiva, a capacidade contributiva passa a ter uma eficácia positiva na aplicação do ordenamento. (...) Tal como formulado o dispositivo, o princípio dirige-se também para o aplicador, e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. Desta ótica, se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; 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 apenas isto; alcança também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva”¹⁰³.

¹⁰⁰ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. P. 326-328

¹⁰¹ Ibid., p. 326-328

¹⁰² Ibid., p. 346-348

¹⁰³ Ibid., p. 345

Ademais, o autor defende que, além de violada a capacidade contributiva, a partir do momento em que não fosse cobrado o tributo de quem deveria ser cobrado, ou não se conseguir alcançar quem deveria ser alcançado, seria quebrada também a isonomia¹⁰⁴.

Conclui-se, portanto, que essa fase ensejaria duas correntes distintas. Por um lado, os que compreendem a capacidade contributiva enquanto norma de eficácia negativa, sem força vinculante, e que serviria de critério apenas para verificação de inconstitucionalidade das leis instituidoras de impostos. Por outro lado, há os que defendem, como Marco Aurélio Greco, uma eficácia positiva do princípio, na medida em que contem preceitos que devem ser perseguidos e aplicados pelo ordenamento jurídico como um todo, possuindo força vinculante¹⁰⁵.

2.4 O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional: tentativa de criação de uma “norma antielisiva”

Na seara dos limites ao planejamento tributário é importante ressaltar a introdução do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, que dispõe o seguinte:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)
Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”¹⁰⁶.

Como se vê, trata-se de uma norma de eficácia limitada, pois ainda depende da edição de lei ordinária para produzir todos os seus efeitos. Portanto, enquanto não for regulamentado o procedimento administrativo a ser seguido, a norma não pode ser utilizada pelas autoridades fiscais para desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte.

A primeira tentativa de regulamentação da norma ocorreu através da Medida Provisória nº 66/2002, em seu artigo 14, que possuía a seguinte redação:

¹⁰⁴ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. P. 31

¹⁰⁵ Ibid., p. 346-348

¹⁰⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jun 2022.

Art. 14. São passíveis de descon sideração 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 descon sideração 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.

No entanto, a iniciativa restou frustrada diante da tentativa de se utilizar os conceitos do “propósito negocial” e “abuso de formas”, na medida em que são conceitos carentes de regulamentação e definição no ordenamento jurídico brasileiro, o que resultou no veto de tais disposições no momento da conversão da MP na Lei nº 10.637 de 2002¹⁰⁷.

Posteriormente, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 685/2015 buscando impor aos contribuintes a obrigação de divulgar à Receita Federal brasileira todos os atos e negócios jurídicos que não possuíssem razão extratributária relevante. A principal justificativa para a criação da norma foi o combate aos planejamentos tributários agressivos ou abusivos¹⁰⁸.

O dispositivo continha a seguinte redação:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

¹⁰⁷ SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do conselho administrativo de recursos fiscais. Revista Direito Tributário Atual, n.39, p. 414-432 - 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Romero-Lob%C3%A3o-Soares.pdf>. Acesso em: 08 jun 2022.

¹⁰⁸ Ibid.

Novamente, a iniciativa restou frustrada mediante a supressão dos arts. 7º a 12 da MP ao ser convertida na Lei nº 13.202/2015. Isso porque a previsão contida no parágrafo único do art. 116 do CTN determina a regulamentação do procedimento a ser adotado pela administração pública, e não ao contribuinte. Portanto, não caberia lhe impor o dever de declarar todas as transações que pudessem ser consideradas como planejamento tributário abusivo¹⁰⁹. Dessa forma, o parágrafo único do art. 116 ainda carece de regulamentação.

Não obstante, grande parte da doutrina enxergou o dispositivo como uma “norma geral antielisão”, que poderia vir a regulamentar e estabelecer critérios acerca dos limites para o planejamento tributário.

Ademais, muitos debates surgiram em torno dessa norma. Foi questionado se o dispositivo representaria, de fato, uma norma antielisiva, contra hipóteses de abuso, ou uma norma antievasiva, tendo em vista a utilização do termo “dissimular”, que corresponde a um ato ilícito.

Além disso, alguns doutrinadores defenderam que essa norma seria inconstitucional, na medida em que violaria a estrita legalidade, a tipicidade fechada e a segurança jurídica, bem como autorizaria o agente fiscal a desconsiderar os atos realizados pelo contribuinte, em ofensa ao princípio da separação dos poderes.

Com base nisso, foi ajuizada a ADI nº 2446. Seu julgamento foi finalizado em abril de 2022, e o Supremo Tribunal Federal entendeu pela constitucionalidade da norma. Confira-se a ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. ACÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE¹¹⁰.

¹⁰⁹ SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do conselho administrativo de recursos fiscais. Revista Direito Tributário Atual, n.39, p. 414-432 - 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Romero-Lob%C3%A3o-Soares.pdf>. Acesso em: 08 jun 2022.

¹¹⁰ Supremo Tribunal Federal. ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022

Todavia, há um trecho curioso no voto da Ministra Carmen Lúcia, relatora do acórdão, que consignou o seguinte: “A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal”¹¹¹.

A relatora entendeu, portanto, que se trataria de uma norma de combate à evasão fiscal. Partindo desse entendimento, não seria uma norma regulamentadora da figura do planejamento tributário, pois conforme foi visto, o planejamento tributário se insere no campo da elisão fiscal, enquanto conduta lícita e anterior à ocorrência do fato gerador. Estaríamos, portanto, ainda mais longe de estabelecer critérios acerca dos limites para a realização do planejamento tributário.

Não obstante, apesar da controvérsia e da ausência de regulamentação, fato é que, há tempos, a jurisprudência administrativa do país vem se utilizando desta norma, bem como de conceitos como o “propósito comercial” e o “abuso de formas” como fundamento para desconsiderar os atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, conforme se verá a seguir.

¹¹¹ Supremo Tribunal Federal. ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022

CAPÍTULO 3 – A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO LIMITE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1. A teoria do “*business purpose*” ou propósito comercial

A teoria do propósito comercial, ou *business purpose*, ficou conhecida a partir do julgamento do caso Gregory vs. Helvering, de 1934, pela Suprema Corte dos Estados Unidos. Naquela ocasião, a Sra. Evelyn Gregory era proprietária da integralidade do capital social da United Mortgage Corporation (UMC), a qual detinha 1000 ações da Monitor Securities Corporation (MSC)¹¹².

Com o objetivo de vender as ações da MSC e reduzir o ônus tributário que recairia sobre os dividendos, a sra. Evelyn Gregory planejou uma reorganização societária. De acordo com o plano, as ações seriam transferidas para o seu patrimônio pessoal antes de serem vendidas no mercado. Para isso, a autora constituiu a sociedade Averill Corporation (AC), e transferiu as 1000 ações que detinha na MSC para aumento de capital da nova sociedade, emitindo novas ações subscritadas¹¹³.

Uma semana depois da constituição da AC, a mesma foi dissolvida e liquidada, com a consequente transferência das ações para a sra. Gregory. Nesse passo, a autora vendeu as ações no mercado, e ofereceu à tributação o valor de U\$\$ 76.007,88 a título de ganho de capital, correspondente à diferença entre o preço de venda das ações e o custo de aquisição.

Cabe ressaltar que a regra tributária aplicável à época determinava que “em caso de distribuição de ações ou valores mobiliários de uma companhia para o seu acionista, em conformidade com um plano de reorganização, nenhum ganho tributável deveria ser reconhecido pelo beneficiário”¹¹⁴.

¹¹² SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito comercial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Ibid.

Ocorre que a autoridade fiscal desconsiderou a operação realizada, pois entendeu que a sociedade Averill teria sido constituída apenas para evitar o imposto de renda incidente sobre os dividendos que seriam distribuídos caso a alienação fosse feita diretamente pela UMC¹¹⁵.

A sra. Gregory entrou com o caso na justiça, que em primeiro momento entendeu que a operação seria válida, ainda que seu único propósito fosse de evitar a carga tributária. No entanto, a decisão foi revertida em 2ª instância, com base no entendimento de que a regra tributária aplicada não deveria ser interpretada apenas literalmente, mas com uma interpretação finalística. Dessa forma, a operação realizada pela autora não se enquadrava no conceito de “reorganização societária”, eis que os atos praticados não teriam qualquer propósito negocial em relação aos negócios ou atividades econômicas de quaisquer das sociedades envolvidas¹¹⁶.

Posteriormente, o caso chegou à Suprema Corte norte-americana que manteve a decisão proferida em segunda instância, entendendo que a norma jurídica em questão abriria espaço para a investigação do propósito negocial do plano de reorganização societária. Assim foi consagrada a teoria do *business purpose* em sua forma original¹¹⁷.

3.2. Críticas à utilização da teoria do propósito negocial no Brasil

A partir da sua concepção original a teoria do propósito negocial foi se desvirtuando e adquirindo outras formas na jurisprudência norte americana, por vezes sendo aplicada em conjunto com a análise da substância econômica, por vezes sendo aplicada uma ou outra¹¹⁸. De acordo com essas teorias, o negócio jurídico deveria observar dois supostos de validade:

- “i) o teste objetivo da substância econômica, que examina o resultado financeiro e econômico do negócio jurídico, para verificar o seu impacto geral na posição patrimonial do contribuinte, em paralelo à redução dos tributos;
- ii) o teste subjetivo do propósito negocial, que investiga os motivos que impulsionaram o contribuinte na celebração do negócio jurídico, que depende da existência de razões negociais para validar a operação de planejamento tributário,

¹¹⁵ 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. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Ibid.

como a conquista de novos mercados, a divulgação de marca comercial, entre outros”¹¹⁹

De acordo com Ramon Tomazela, essa deturpação da teoria do propósito negocial ocasionou o seu “sucessivo enfraquecimento teórico ao longo do tempo, o que culminou com a positivação da análise da substância econômica nos Estados Unidos, a partir de critérios objetivos estabelecidos na Seção 7701 do Internal Revenue Code em 2010”¹²⁰.

No entanto, a teoria do propósito negocial acabou sendo utilizada em vários países como critério de verificação da legitimidade de um planejamento tributário. Aqui no Brasil, esse conceito é muito utilizado na jurisprudência administrativa, sobretudo no CARF, para requalificar um ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, quando a sua intenção real é de evitar ou reduzir o pagamento de tributos, sem qualquer outro propósito econômico ou negocial¹²¹.

A partir de uma análise da evolução histórica da jurisprudência do CARF, é possível observar que, no início, o órgão aplicava uma teoria formalista em suas decisões sobre o tema do planejamento tributário, de forma que bastaria que a operação estivesse de acordo com a lei em seu sentido formal para ser considerada válida. No entanto, com a evolução dos planejamentos realizados pelos contribuintes, o órgão começou a exigir um elemento finalístico, analisando também a finalidade que deu causa ao negócio jurídico. Foi nesse cenário que o CARF começou a exigir o “propósito negocial”¹²².

Até um dado momento a teoria do propósito negocial somente era invocada em conjunto com outras patologias do negócio jurídico, como a simulação e o abuso de direito. A partir do julgamento do Acórdão n° 1402-001.404, de 9 de julho de 2013, é que a teoria do propósito

¹¹⁹ 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. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Ibid.

¹²² CAMPOS, Camila Vertes. A teoria do propósito negocial nos julgamentos do CARF. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/313033/a-teoria-do-proposito-negocial-nos-julgamentos-do-carf>. Acesso em: 07 jun 2022.

negocial passou a ser adotada como fundamento jurídico para a desconsideração e requalificação de operações, mesmo após ter sido afastada a ocorrência de simulação¹²³. Veja:

"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 negociai, 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. Simulação. Substância dos Atos. 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."¹²⁴

Ocorre que a adoção da teoria do propósito negocial no Brasil pelo CARF encontrou forte resistência pela maior parte da doutrina, na medida em que não possui base legal, tendo sido simplesmente “importado” o conceito estrangeiro.

Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira: "Como bem sabem todos os juristas, não é possível simplesmente importar preceitos do Direito de outros países, para aplicá-los aqui sem uma análise crítica e comparativa das diferenças entre o regime jurídico do país de origem e o nosso".¹²⁵

Primeiramente porque, como se sabe, o sistema jurídico dos Estados Unidos é baseado na *common law*, o que abre muito mais espaço para que a interpretação dos negócios jurídicos fique nas mãos das autoridades judiciárias¹²⁶. Em contrapartida, no Brasil vigora o princípio da legalidade, de forma que a aplicação da teoria do propósito negocial dependeria de previsão normativa como base.

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos:

¹²³ 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. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

¹²⁴ CARF. Número do Processo: 11020.724809/2011-70. Contribuinte: LUPATECH S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL. RECURSO VOLUNTARIO. Data da Sessão: 09/07/2013. Relator(a): PAULO ROBERTO CORTEZ. Acórdão: 1402-001.404

¹²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Norma geral antielusão". Revista Direito Tributário atual n° 25. São Paulo: Dialética e IBDT. 2011. p. 133

¹²⁶ 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. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

“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 (...)”.¹²⁷

Ademais, conforme foi exposto no capítulo anterior, houve uma tentativa de introdução da teoria do propósito negocial no ordenamento através da Medida Provisória nº 66/2002¹²⁸, porém esse dispositivo não foi recepcionado no momento da conversão em lei. Por conta disso, a doutrina entende que a teoria do propósito negocial foi expressamente rejeitada pelo poder legislativo¹²⁹.

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos, “é evidente que, na ausência de base legal específica, o Fisco não pode invocar a aplicação da teoria do propósito negocial para a descon sideração de atos ou negócios jurídicos, uma vez que o Congresso Nacional recusou a sua validade no ordenamento jurídico brasileiro”¹³⁰.

No mesmo sentido são as palavras de Ricardo Mariz de Oliveira:

"Outra vez em que a mesma teoria tentou entrar no Direito Tributário Nacional foi quando a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, quis regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN (...). Com a não conversão desse dispositivo em lei definitiva, perdeu ele a eficácia que tinha desde o início da vigência da medida provisória (...). Em face desse evento concreto da evolução legislativa, é surpreendente que algumas decisões administrativas ainda se valham da suposição de

¹²⁷ 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. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

¹²⁸ “Art. 14. São passíveis de descon sideração 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 descon sideração 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.” (BRASIL. Medida Provisória nº 66 de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm. Acesso em 20 mai 2022.

¹²⁹ 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. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

¹³⁰ Ibid.

que a inexistência de motivação extratributária permitiria ao Fisco desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados lícitamente (...).¹³¹

Para Martha Leão, ainda que o propósito negocial fosse introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, seria necessário reconhecer a inconstitucionalidade material do dispositivo. Isso porque, na visão da autora, o tributo seria “um custo como outro qualquer e, portanto, uma razão bastante razoável para as escolhas atinentes à atuação econômica. O objetivo de economizar tributos é, em si, um objetivo empresarial (business purpose), desde que não haja ferimento à lei”¹³².

Portanto, sustenta que a utilização desse critério dependeria de uma “vedação à realização de atos por motivos tributários, ou mais propriamente, de uma vedação à própria ideia de que em uma economia de mercado deve-se buscar a redução dos custos e a maximização dos ganhos”¹³³.

Luis Eduardo Schoueri é outro autor que critica veemente a aplicação da teoria do propósito negocial no direito brasileiro. Nas palavras do autor:

“É, com efeito, preocupante a forma como o propósito negocial passou a ser fator preponderante nas decisões do contribuinte quanto à forma de estruturar seus negócios. Enquanto no Direito estadunidense esse critério surgiu a partir de uma construção jurisprudencial, própria daquele sistema, outros países de tradição continental viram-se na contingência de levar o tema ao Legislativo, quando paulatinamente foram criadas as chamadas normas “antiabuso”. (...) Levada a questão ao Congresso, este recusou os dispositivos da Medida Provisória nº 66 que versavam sobre a matéria.

Alheio a todo esse processo, o Carf passou a incorporar em suas decisões o tema do propósito negocial. Se de início isso se fazia sob o manto da simulação, casos mais recentes evidenciam que aquele órgão administrativo já vê o referido instrumento incorporado ao Ordenamento, dispensando qualquer nova fundamentação. Simplesmente, invocam-se precedentes, que se tornam, desse modo, parte do Direito vigente”¹³⁴.

¹³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Norma geral antielusão”. Revista Direito Tributário atual nº 25. São Paulo: Dialética IBDT, 2011, pp. 134-135.

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. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

¹³² LEÃO, Martha. A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los. Revista Direito Tributário Atual, 2018, n.40, p. 563. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-falta-de-norma-geral-antiabuso-no-direito-tributario-brasileiro-entre-o-dever-fundamental-de-pagar-tributos-e-o-direito-de-economiza-los/>. Acesso em 20 mai 2022.

¹³³ Ibid.

¹³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n. 232. São Paulo: Dialética, p. 103-115.

Não obstante os problemas que cercam o tema, fato é que, hoje em dia, a teoria do propósito negocial é amplamente utilizada pelo CARF para desconsiderar as operações feitas pelos contribuintes, conforme se verá a seguir.

3.3. A aplicação da teoria do propósito negocial pelo CARF

A partir desse tópico, pretende-se analisar como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem aplicando a teoria do propósito negocial, especialmente em seus julgados mais recentes.

Hoje em dia o CARF se tornou o órgão onde se discute o planejamento tributário, independentemente da ausência de base legal específica. Suas decisões servem de orientação para o Fisco e para o contribuinte, motivo pelo qual é de mister importância entender como esse órgão vêm decidindo acerca do tema.¹³⁵

No poder judiciário ainda há poucos julgados envolvendo o tema do planejamento tributário, provavelmente por dois motivos. O primeiro é que, normalmente, os processos que discutem planejamento tributário envolvem valores elevadíssimos, de modo que a judicialização do caso demandaria a garantia integral do débito, no caso dos Embargos à Execução Fiscal, ou a necessidade de uma tutela antecipada ou liminar, caso ajuizada uma ação ordinária, correndo ainda o risco de o contribuinte ser condenado ao pagamento de honorários de sucumbência¹³⁶.

Nesse passo, o contencioso administrativo se torna mais atrativo, considerando a gratuidade ao acesso e a suspensão da exigibilidade do débito, conforme preceitua o art. 151, III do CTN¹³⁷¹³⁸.

¹³⁵ ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma Análise da Recente Jurisprudência do CARF. Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 501-526. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/nem-tanto-ao-ceu-nem-tanto-a-terra-repensando-a-aplicacao-do-proposito-negocial-a-partir-de-uma-analise-da-recente-jurisprudencia-do-carf/>. Acesso em: 03 mai 2022.

¹³⁶ Ibid. p. 501-526.

¹³⁷ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”. (BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 20 jun 2022.

¹³⁸ ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma Análise da Recente Jurisprudência do CARF.

Por conta, ainda, dos altos valores envolvidos, é comum que os contribuintes optem por aderir aos programas de parcelamento oferecidos, considerando a falta de jurisprudência consolidada acerca do tema e a grande insegurança jurídica encontrada pelo contribuinte, que não tem a menor previsibilidade acerca das suas chances de êxito¹³⁹.

Isso acaba se tornando um ciclo vicioso, na medida em que a inexistência de jurisprudência desencoraja o contribuinte a arriscar os altos valores envolvidos, o que resulta, nas palavras de Schoueri, em uma “desjudicialização” das discussões sobre o planejamento tributário. Conforme as lições do autor:

A inexistência de precedentes jurisprudenciais torna a posição do sujeito passivo ainda mais incerta. Como, afinal, antecipar qual será o posicionamento do Judiciário diante da *quaestio juris*?

Surge, então, verdadeiro círculo vicioso: o sujeito passivo não ingressa no Judiciário, diante da falta de precedentes e, ao mesmo tempo, a falta de precedentes desautoriza qualquer aconselhamento quanto à adesão aos programas de parcelamento ou pagamento integral incentivado.

O que se torna grave é que não há neutralidade decorrente desse paradoxo. Afinal, deixando o contribuinte de levar seu caso ao Judiciário, acabam por tornar-se definitivas as decisões administrativas que invocam o "propósito negocial"¹⁴⁰.

Hoje em dia já é possível encontrar alguns casos ajuizados na esfera judicial, mas a maioria ainda está em fase de análise de liminares¹⁴¹.

Em 2021 ocorreu o julgamento de um caso pelo TRF-4 que considerou válido o aproveitamento de ágio interno feito pela Gerdau Aços Especiais S/A. Naquela oportunidade, o Tribunal consignou o seguinte:

“A interpretação fundada na substância econômica das operações de reorganização societária não autoriza que a autoridade administrativa transforme atos jurídicos perfeitos em imperfeitos na ótica exclusivamente tributária com o escopo de encaixá-los em uma tributação mais favorável aos interesses fazendários, violando a

Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 501-526. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/nem-tanto-ao-ceu-nem-tanto-a-terra-repensando-a-aplicacao-do-proposito-negocial-a-partir-de-uma-analise-da-recente-jurisprudencia-do-carf/>. Acesso em: 03 mai 2022.

¹³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n. 232. São Paulo: Dialética, p. 103-115.

¹⁴⁰ Ibid., p. 103-115.

¹⁴¹ MENGARDO, Bárbara. Indefinição na Justiça pode gerar baixa adesão à transação do ágio. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/indefinicao-na-justica-pode-gerar-baixa-adesao-a-transacao-do-agio-10052022>. Acesso em 08 jun 2022.

autonomia da vontade, a liberdade econômica, a proteção da confiança, a segurança jurídica e o princípio da legalidade”¹⁴².

Já o TRF3 analisou, em 2017, processo envolvendo ágio interno aproveitado pela Viação Cometa S/A. Nesse caso, no entanto, os desembargadores optaram por manter a cobrança contra a empresa¹⁴³¹⁴⁴. Atualmente, o caso aguarda julgamento no Superior Tribunal de Justiça¹⁴⁵, e provavelmente será o primeiro caso sobre o tema do ágio a ser julgado pelo Tribunal.

No âmbito do CARF, todavia, a teoria do propósito negocial é um dos principais motivos invocados para combater os planejamentos feitos pelos contribuintes que são considerados abusivos. Por isso, é fundamental entender como esse órgão vem compreendendo o tema.

3.4 Análise de casos

Conforme exposto, no presente tópico se pretende analisar a aplicabilidade da teoria do propósito negocial pela jurisprudência do CARF em alguns dos seus julgados mais recentes.

a) Acórdão 1401-004-267

No acórdão 1401-004.267¹⁴⁶, proferido pela 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, discutiu-se auto de infração lavrado em face do sujeito passivo Uol Diveo Tecnologia S/A para a cobrança de supostos débitos de IRPJ, CSLL e multa regulamentar, decorrentes da glosa de despesas de amortização de ágio.

A autoridade fiscal fez a glosa da amortização de dois ágios distintos: Um referente à aquisição do grupo Diveo Broadbank Network Inc, cujo efeito fiscal da amortização se deu na

¹⁴² Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processo nº 5058075-42.2017.4.04.7100, Segunda Turma, Relator Alexandre Rossato Da Silva Ávila, publicado em 09/04/2021.

¹⁴³ Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Sexta Turma, Ap - Apelação Cível - 327438 - 0027143-60.2009.4.03.6100, Rel. Juiz Convocado Paulo Sarno, Julgado Em 02/02/2017, E-Djf3 Judicial 1 Data:14/02/2017

¹⁴⁴ MENGARDO, Bárbara. Indefinição na Justiça pode gerar baixa adesão à transação do ágio. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/indefinicao-na-justica-pode-gerar-baixa-adesao-a-transacao-do-agio-10052022>. Acesso em 08 jun 2022.

¹⁴⁵ Superior Tribunal de Justiça. REsp 1808639/SP.

¹⁴⁶ CARF. Número do Processo: 16561.720052/2018-18. Contribuinte: UOL DIVEO TECNOLOGIA S.A. RECURSO DE OFÍCIO e RECURSO VOLUNTARIO. Data da Sessão: 10/03/2020. Relator(a): LETICIA DOMINGUES COSTA BRAGA. Acórdão: 1401-004.267.

Uol Diveo após a incorporação da DH&C Outsourcing S/A, e o outro referente à aquisição da própria DH&C cuja amortização, e consequente efeito fiscal, também se deu após a sua incorporação pela Uol Diveo.

Dessa forma, a Uol Diveo consistiu na sociedade resultante da união dos patrimônios da antiga Diveo do Brasil Telecomunicações Ltda (cujo nome foi alterado para Uol Diveo S/A) e da DH&C, através da incorporação da DH&C pela Uol Diveo ocorrida em 30/04/2011. Ou seja, a Uol Diveo S/A era a empresa remanescente de todo o grupo Diveo Broadbank que fora adquirido.

Ademais, entendeu-se que a UOL (empresa líder do grupo), que detinha direitos de sócio controlador sobre a UOL Diveo S/A, promoveu a reorganização societária para incluir no grupo UOL as atividades então desenvolvidas pela DH&C e DIVEO, além de obter a economia fiscal da amortização dos ágios pagos nas aquisições. Todavia, esta segunda intenção teria sido obtida por uma “nada convencional união patrimonial das duas empresas alvo do planejamento (das empresas adquiridas), sem que a controladora e real adquirente (UOL) tenha participado de qualquer dos eventos citados no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997”¹⁴⁷.

De acordo com a autoridade fiscal, o planejamento tributário teria sido feito através de uma “mega operação” que foi considerada como planejamento tributário abusivo. A autoridade fiscal apresentou os seguintes argumentos: (i) afirma que não houve a “confusão patrimonial” de nenhum dos ágios registrados na Uol Diveo com a incorporação da DH&C, sendo que para o ágio ser dedutível a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar esse investimento; (ii) afirma que as operações estruturadas em sequência, muitas das vezes implementadas em curto intervalo de tempo, sem o concurso de qualquer evento externo que justifique essa rapidez, bem como as incorporações reversas ocorridas, também maculam a legitimidade da dedução fiscal da amortização do ágio; (iii) afirma que, na verdade, a aquisição da DH&C era uma etapa da operação, cuja finalidade era a

¹⁴⁷ “Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)”. (BRASIL. Lei nº 9532 de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em 10 jun 2022.)

de adquirir uma empresa "veículo" que pudesse ser utilizada para amortizar um ágio ainda maior, que veio a ocorrer com a aquisição do grupo Diveo Broadbank menos de um ano depois; (iv) que a real adquirente teria sido a UOL, e não a UOL Diveo, pois a aquisição foi realizada com a subscrição de capital da UOL na própria DH&C.

O CARF decidiu, por maioria dos votos (voto de qualidade), pela subsistência da glosa das despesas com ágio. Naquela oportunidade, foi consignado o seguinte: “O propósito comercial das operações pode ser entendido como a necessidade da presença de fundamentação econômica, mercadológica ou societária para o planejamento como um todo, e em particular para as etapas deste planejamento, como os eventos de aumento de capital, incorporação, fusão ou cisão, e não apenas um motivo preponderantemente tributário. Neste sentido, a jurisprudência administrativa majoritária vem exigindo motivação extratributária para as operações societárias”.

Ademais, o voto vencedor reconheceu que o propósito comercial do ágio decorrente da compra da participação societária do grupo Diveo Broadbank se constituiu no interesse da UOL de expandir suas atividades no Brasil por meio da aquisição de empresas de tecnologia de informação, distinta da atividade preponderante da UOL, que se concentrava nos serviços de internet. Dessa forma a UOL, na condição de sócio controlador das empresas, além de expandir o espectro dos seus negócios, acabaria por se beneficiar economicamente dos resultados destas empresas, mediante o recebimento de dividendos, distribuição de lucros e JCP.

No entanto, o CARF entendeu que a evidência de um propósito econômico global para a aquisição das empresas DH&C e Diveo Broadbank não confere, de maneira automática, a existência de propósito comercial específico para as diversas etapas da reorganização societária (aumentos de capital, cisão parcial, incorporações) que permitiram, ao final, a amortização dos ágios na Uol Diveo S/A após a incorporação da DH&C. Nesse passo, o órgão entendeu que “os atos societários que se sucederam, desde a formação original dos ágios nas aquisições propriamente ditas, até este último estágio da amortização do ágio, devem também possuir um propósito extratributário a legitimar, tanto a sua transferência entre as empresas do grupo, quanto a possibilidade da sua dedução fiscal”, sendo possível identificar "diversas etapas que aparentemente só existiram para permitir que o objetivo da economia tributária fosse alcançado”.

Por fim, o CARF reconheceu a falta de uniformidade na jurisprudência administrativa acerca da possibilidade de transferência de ágio a terceiro por meio de uma empresa veículo. No entanto, ficou consignado que apenas a pessoa jurídica que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição é que pode deduzir o ágio.

b) Acórdão 1401-004-192

O acórdão 1401-004.192¹⁴⁸, proferido pela 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, também versou sobre a questão do aproveitamento do ágio. Nesse caso, discutiu-se auto de infração lavrado em face do sujeito passivo WEG Equipamentos Elétricos S/A para a cobrança de supostos débitos de IRPJ e CSLL, decorrentes da glosa de despesas de amortização de ágio. Porém, nesse caso, o CARF entendeu estar presente o propósito negocial.

No presente caso, foi feita a aquisição da participação societária na empresa Trafo Equipamentos Elétricos S/A pela WEG Equipamentos Elétricos S/A, que adquiriu 68,69% das ações, processo que se iniciou em março de 2007 e perdurou até julho de 2009. Posteriormente, ainda em 2009 foi feita a aquisição com ágio das demais ações da Trafo pela WEG S/A (holding do Grupo WEG) que, após dois dias, transferiu o investimento, juntamente com o ágio gerado, para a WEG Equipamentos Elétricos S/A, através de uma subscrição de ações. Na mesma data, a WEG Equipamentos Elétricos S/A incorporou a Trafo e passou a amortizar o valor total do ágio.

Cabe ressaltar que a WEG S/A e a WEG Equipamentos Elétricos S/A fazem parte do mesmo Grupo Econômico, sendo a WEG acionista majoritária da WEG Equipamentos Elétricos S/A.

A fiscalização promoveu a glosa das amortizações, pois entendeu que quem suportou o pagamento do ágio foi a controladora, WEG S/A., não podendo ser transferido e usufruído pela WEG Equipamentos Elétricos S/A. Foi alegada a inexistência de fundamento econômico, tendo em vista que a aquisição ocorreu por meio de aceitação das ações da investida como

¹⁴⁸ CARF. Número do Processo: 10980.722227/2017-23. Contribuinte WEG EQUIPAMENTOS ELETRICOS S/A. RECURSO VOLUNTARIO. Data da Sessão: 11/02/2020. Relator(a): CLAUDIO DE ANDRADE CAMERANO. Acórdão nº 1401-004.192.

integralização de capital entre empresas do mesmo grupo, de forma que a WEG S/A seria apenas empresa-veículo para o ágio gerado.

A WEG Equipamentos Elétricos S/A sustenta que o caso se insere em uma hipótese de planejamento tributário. Ao invés de a WEG Equipamentos Elétricos S/A (que já detinha cerca de 70%) adquirir diretamente as ações (cerca de 30%) dos acionistas minoritários da TRAFÓ, desdobrou a operação em duas fases: Primeiro a WEG as adquiriu, e após, a WEG Equipamentos Elétricos S/A as adquiriu da WEG.

Sustenta que isso ocorreu porque os acionistas minoritários da Trafo desejavam participar no capital do Grupo WEG como um todo, por meio de ações da WEG S/A e não de ações exclusivas da WEG Equipamentos Elétricos S/A, que representavam apenas uma parte do negócio e, portanto, não se prestavam para a permuta de ações entre as empresas.

Ao julgar a lide o CARF entendeu que a fiscalização se deteve apenas nos efeitos da operação, não se aprofundando nos “bastidores” das operações. Nesse passo, sustenta que caberia questionar por que a WEG Equipamentos Elétricos S/A não fizera, ela própria, a aquisição das ações pertencentes aos minoritários, uma vez que já havia adquirido anteriormente o controle societário da Trafo e, além disso, quais seriam os motivos do ingresso da WEG S/A na transação.

Por isso, o CARF entendeu que a reorganização societária seria legítima e teria um “propósito negocial inequívoco”, pois não consistiu em uma operação com fim único de economia de tributo, mas em operações necessárias na medida em que os acionistas minoritários desejavam participar da WEL S/A.

Afirmou, ainda, que não se trata de caso de “ágio interno”, pois o ágio gerado na 2ª etapa surgiu quando da incorporação, pela WEG S/A, das ações dos acionistas minoritários da Trafo. Por fim, entendeu que a WEG S/A não era uma empresa veículo devido à necessidade de sua utilização, vinculada a um “legítimo propósito negocial”.

c) Acórdão 2402-008.110

No acórdão 2402-008.110¹⁴⁹, proferido pela 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 2ª Seção do CARF, discutiu-se auto de infração lavrado para a cobrança de contribuições sociais devidas a terceiros e outras entidades (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) em face do contribuinte Indústria Mineira de Fraldas Ltda.

O contribuinte Indústria Mineira de Fraldas sustenta que, dentro da livre iniciativa que marca a atuação empresarial, decidiu que não mais lhe cabia executar as atividades meio de seus produtos, como a estamparia e a confecção, nem a fiação e a tecelagem, delegando-as para fornecedores de confiança. Nesse passo, foi criada a empresa São Gonçalo, optante pelo sistema do Simples Nacional, cuja decisão partiu de seu sócio fundador Júlio Faria na intenção de ser um negócio próprio, buscando apartar as atividades fabris da atividade comercial. Daí em diante, o contribuinte afirma que as empresas tomaram rumos próprios e independentes, cada qual dentro de seu objeto social. Ressalta que a São Gonçalo não ficou responsável por toda a cadeia produtiva que outrora era realizada pela Indústria Mineira de Fraldas, tendo se atribuído a fiação e a tecelagem a outras empresas.

Sustenta, ainda, que a cessação da realização da estamparia e da confecção pela Indústria Mineira de Fraldas, bem como de outras etapas do processo produtivo, atendeu a diversos fins empresariais, com o crescimento dos lucros mediante atividades mais rentáveis como a exploração de marcas, maior agilidade na contratação de fornecedores, redução de reclamações trabalhistas, etc., podendo “acidentalmente” ter diminuído a carga tributária da Indústria Mineira de Fraldas.

A fiscalização entendeu que teria ocorrido simulação na constituição da São Gonçalo Industrial Têxtil, com a finalidade de evitar o pagamento de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, tendo em vista que o controle gerencial, financeiro e administrativo das duas empresas seria único e realizado pela Indústria Mineira de Fraldas, e os funcionários que os executam, independentemente da empresa a qual estejam vinculados, elaboram todos os documentos contábeis e fiscais das duas empresas, entre outros indícios.

¹⁴⁹ CARF. Número do Processo: 10665.003361/2008-11. Contribuinte PAPI TEXTIL LTDA. RECURSO VOLUNTARIO. Data da Sessão: 04/02/2020. Relator(a): LUIS HENRIQUE DIAS LIMA. Acórdão nº 2402-008.110.

O CARF entendeu que a operação realizada caracteriza a figura do abuso de formas e que, ainda que a figura não esteja presente no ordenamento jurídico, poderia ser utilizado o racional do parágrafo único do art. 116 do CTN, na medida em que “faculta à autoridade administrativa a desconsideração de 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”. Ademais, o órgão afirmou que essa exigência de regulamentação estaria suprida pelo Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e foi recepcionado pela CF/88 com força de lei ordinária.

Portanto, ficou consignado que o contribuinte teria utilizado o “uso abusivo das formas jurídicas de direito privado” com o objetivo de diminuir o montante de tributos a pagar, terceirizando parte de sua linha de produção com empresa optante por regime de tributação mais favorecido (simples), que, na verdade, atuaria como “*longa manus* da Recorrente, conforme minuciosamente demonstrado pela autoridade lançadora, sem qualquer propósito comercial, caracterizando-se, no meu entender, hipótese clara de dissimulação a atrair a incidência do art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil)”.

d) Acórdão 1201-003.561

No acórdão 1201-003.561¹⁵⁰, proferido pela 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 1ª Seção do CARF, discutiu-se auto de infração lavrado para a cobrança de IRPJ e CSLL em face do contribuinte Equinor Brasil Energia Ltda.

Nesse caso, a operação de venda da Statoil Petróleo Brasil Ltda. ao grupo chinês Sinochem foi objeto de Contrato e Venda celebrado em 21/05/2010 com aprovação das autoridades governamentais brasileiras. O contrato Sinochem também contemplou a venda no exterior, pela Statoil Holding Netherlands B.V. (Statoil Holanda), de 40% das ações da South Atlantic Holding B.V., constituída de acordo com as leis holandesas. Ou seja, foram feitos dois

¹⁵⁰ CARF. Número do Processo 16682.722364/2016-28. Contribuinte EQUINOR BRASIL ENERGIA LTDA. RECURSO VOLUNTARIO. Data da Sessão: 22/01/2020. Relator(a): GISELE BARRA BOSSA. Acórdão nº 1201-003.561.

negócios jurídicos distintos envolvendo a venda de participações em sociedades no Brasil e no exterior, celebrados por diferentes vendedores e compradores.

Nesse passo, a Sinochem Brasil é uma das concessionárias do Campo de Peregrino, detentora de 40% da participação indivisa. A Equinor Brasil detém a participação remanescente de 60%, sendo a atual operadora do Campo de Peregrino. Por sua vez, a South Atlantic figura como exclusiva proprietária dos bens arrendados comercialmente pela Equinor, com amparo do REPETRO, sendo utilizados na produção de óleo no Campo de Peregrino. Tais bens são qualificados como capital estrangeiro nos termos da Lei nº 4.131/62 e estão admitidos na plataforma continental brasileira a título temporário.

A Fiscalização entendeu que a contribuinte (Equinor Brasil) teria realizado um planejamento tributário abusivo a fim de não oferecer à tributação o ganho de capital proveniente da alienação de direito de exploração de petróleo. Segundo a Fiscalização, teria ocorrido a manipulação do preço das ações das pessoas jurídicas, situadas no Brasil e na Holanda, que detinham o direito de exploração do “Campo de Peregrino”, de forma que a participação societária da pessoa jurídica residente no Brasil representou perda de capital, enquanto a venda da holding situada na Holanda originou ganho de capital. Essa situação teria feito com que o ganho de capital não fosse oferecido à tributação no Brasil, reduzindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devido pela contribuinte.

A autoridade fiscal valeu-se da teoria do abuso de direito para desconsiderar os efeitos jurídicos do “Contrato Sinochem”, bem como a própria operação no Brasil de venda da participação societária, atribuindo à Equinor a titularidade sobre o resultado da venda das ações da South Atlantic recebido pela Statoil Holanda no exterior, e a propriedade dos bens da South Atlantic empregados na produção do petróleo.

Nesse passo, afirma que “a substância da negociação refere-se à alienação de 40% do Campo de Peregrino como um todo, sendo os ativos utilizados no processo de produção elementos subsidiários à exploração do referido campo. Portanto, o ganho de capital/lucro (ágio) apurado independentemente do local da venda de 40% do Campo de Peregrino, deveria ser tributado no Brasil em nome da Statoil Brasil, por ser a legítima detentora direta e indireta dos Contratos de Concessão, pois o único ativo gerador de fluxo de caixa é o próprio Campo e não os equipamentos que compõem os ativos da South Atlantic Holding B.V”.

O CARF entendeu que, na medida em que as operações foram praticadas ao amparo do REPETRO, que leva em conta as exigências e disciplinamentos específicos do Direito de Petróleo, não poderia a Receita Federal considerar abusiva uma operação que foi autorizada e regulamentada no âmbito do próprio Poder Executivo, devendo tal controle ser exercido pela ANP.

Ademais, naquela oportunidade o CARF entendeu não ser possível utilizar a teoria do abuso de direito no Brasil, tendo em vista que, “tecnicamente, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a suposta "norma antiabuso" ou "norma antielisão". O próprio parágrafo único do artigo 116, do CTN não é autoaplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento”.

Afirma, ainda, que a despeito da tentativa de se introduzir a figura do “propósito negocial” e do “abuso de formas” pela Medida Provisória nº 66/2002, a tentativa de regulamentação não logrou êxito, pois os respectivos artigos foram excluídos quando da sua conversão na Lei nº 10.637/2002.

Nesse passo, restou consignado que “por mais que as autoridades fiscais tentem aplicar os efeitos do citado parágrafo único do artigo 116, do CTN, a chamada "teoria da substância econômica", o entendimento uníssono na doutrina e jurisprudência atuais é o de que o referido dispositivo permanece sem efeitos e não pode ser aplicado a nenhum caso concreto até que sobrevenha a referida regulamentação por lei ordinária (...) Assim sendo, as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto, inexistência de propósito negocial (razões extratributárias relevantes) não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento”.

Concluiu, dessa forma, que caso houvesse efetiva conduta fraudulenta, dolosa ou simulatória que caracterizam a evasão fiscal, caberia a comprovação pelo Fisco à luz do artigo 149, inciso VII, do CTN. No entanto, isso não teria ocorrido, pois no presente caso afirma que as operações foram calcadas em atos lícitos e, portanto, “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 - ainda que, *in casu*, tenham sido demonstradas razões negociais da operação -, não há que se falar em abuso”.

e) Acórdão 1302-004.193

No acórdão 1302-004.193¹⁵¹, proferido pela 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção do CARF, discutiu-se auto de infração lavrado para a cobrança de IRPJ, CSLL e multa qualificada em face da TAM S/A.

Nesse caso, a autuada TAM S/A era (ainda é) controladora da empresa TAM Linhas Aéreas S.A. que, por sua vez, possuía um famigerado programa de fidelidade, consistente no acúmulo de pontos para troca por passagens aéreas. Em 2009 a TAM S/A adquiriu 99,99% do capital social (de valor de R\$ 500,00, dividido em 500 quotas) de uma empresa então denominada Q.X.A S.P.E. Empreendimentos e Participações S.A. que, em seguida, passou a se chamar Multiplus S.A. O restante do capital era dividido entre 5 pessoas físicas.

Originariamente destinada às atividades próprias de holdings, a nova empresa Multiplus passou a contemplar em seu objeto social “o desenvolvimento de direitos de resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes”. Ademais, houve o desdobramento de cada uma das ações componentes do capital social em 235.040 ações, de forma que o capital passou a ser composto por 118.020.000 ações, sem modificação, todavia, do seu valor nominal total (R\$ 500,00).

Posteriormente, foi feita uma oferta pública inicial de ações (IPO), por meio da qual: (i) foi fixado o preço de cada ação no valor de R\$ 16,00; (ii) foi aprovado o aumento do capital social até o limite autorizado pelo estatuto (R\$ 1.200.000.000,00), emitindo-se, então, 39.340.000 ações que foram integralizadas, culminando com o aumento efetivo do capital de R\$ 500,00 para R\$ 629.440.500,00.

Pouco tempo depois foi aprovada a integralização de um lote adicional de ações, de mesma natureza das anteriores e integralizadas pelo mesmo valor (R\$ 16,00), aumentando-se, assim, o capital do social para R\$ 692.348.500,00 (composto por 161.294.000 ações). Um ano

¹⁵¹ CARF. Número do Processo 13855.720077/2014-02. Contribuinte: TAM S/A. RECURSO VOLUNTARIO. Data da Sessão: 10/12/2019. Relator(a): GUSTAVO GUIMARAES DA FONSECA. Acórdão nº 1302-004.193.

após o IPO, a Multiplus deliberou pela redução de seu capital social com devolução aos acionistas e, dentre eles, a TAM S/A da importância de R\$ 600.013.680,00.

A Fiscalização entendeu que a TAM S/A teria feito uma reestruturação societária para não tributar o alegado ganho de capital na alienação do investimento feito por ela na empresa Multiplus S.A., que representaria uma mera continuidade do programa de fidelidade originariamente detido pela TAM Linhas Aéreas, entregando sem custos este plano à nova empresa. Afirmou, ainda, que a criação da Multiplus serviu apenas para viabilizar a abertura de seu capital ao mercado e, por conseguinte, captar recursos que foram repassados à TAM S/A para custeio de suas próprias necessidades.

Ademais, a fiscalização entendeu que a Multiplus seria uma empresa nova apenas do ponto de vista formal, sem que houvesse um propósito negocial nas operações concretizadas pela TAM S/A e pela Multiplus devido a falta de necessidade de caixa desta última para desenvolver as suas atividades, sustentando a ocorrência de sonegação e fraude.

A TAM S/A, por sua vez, alegou que o tratamento fiscal dado ao investimento foi a aplicação da equivalência patrimonial, e que teriam motivos, inclusive negociais, para a sua concretização, dentre eles a pactuação de um “Compromisso de Adiantamento para Compra e Venda de Bilhetes Aéreos” firmado com a TAM Linhas Aéreas, que justificaria, inclusive, a busca dos recursos por meio de IPO. Neste ponto, afirma que os valores captados não teriam sido empregados na devolução do capital, pois esta teria sido feita com recursos provenientes das próprias atividades da Multiplus que se seguiram à oferta pública, não tendo ocorrido ganho de capital.

O CARF entendeu que os atos praticados são válidos sob o ponto de vista formal, sem que houvesse tentativa de “ocultar os elementos conformadores da norma de incidência das exações por meio de falseamento de informações, vícios de escrituração ou quaisquer outros subterfúgios”, de forma que a fiscalização estaria buscando uma “qualificação econômica” ou “justificativa negocial” para os fatos ocorridos.

No entanto, nesse julgamento, o Relator deixou consignado que possui posição “firme e contrária à pretensão de se utilizar de códigos linguísticos estranhos ao sistema jurídico para

qualificar fatos”, como a teoria do propósito negocial e interesse econômico, afirmando que defende a necessidade de observância à legalidade estrita e tipicidade fechada.

Afirma, ainda, que o propósito negocial e interesse econômico são elementos próprios de outros sistemas que não o jurídico e, por isso, somente seriam admissíveis se estivessem previstos no ordenamento jurídico, o que nunca ocorreu, eis que ausente a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Afirma, ainda, que o dispositivo não constitui uma "norma geral antielisiva", mas uma norma que busca atacar atos ilícitos evasivos. Por isso, entende que o “propósito negocial, operações entre partes relacionadas, velocidade da prática de atos societários” são critérios que podem auxiliar na apuração da ocorrência de simulação ou dissimulação, mas que não podem ser determinantes para o combate de práticas elisivas, que não sejam ilícitas.

Ademais, entendeu que não caberia à autoridade fiscal e nem ao CARF determinar o que seria a ausência de “propósito negocial” em uma operação, na medida em que essa justificativa somente cabe à própria empresa. Cabe transcrever a parte do voto neste ponto:

“Neste ponto, se faz um necessário parêntese: cabe, realmente, à fiscalização, inferir se a empresa investida necessitava ou não de recursos? Com base em que conhecimentos, fáticos ou jurídicos poderia a D. Auditoria afirmar, com todas as letras, que a atividade de venda de pontos para aquisição de passagens-prêmio desnecessitava de recursos adicionais? Notícias extraídas da internet, mesmo que de empresas de reconhecível seriedade, são, efetiva e concretamente, suficientes para se alçar semelhante conclusão?

Em outras palavras, é possível ao aplicador da lei fixar o que seria, razoavelmente, aceito como "intento negocial"? Aliás, seria lidimo à Administração sequer discutir as justificativas porventura apresentadas pelo contribuinte para demonstrar o aludido intento negocial?

Dar ao aplicador da lei o mister de definir a intenção do contribuinte seria impor a este o exercício de práticas quase paranormais, sem prejuízo da natureza inócua de tal discussão (estar-se-á discutindo, objetivamente, o gênero das entidades angelicais ou, grosso modo, o "sexo dos anjos", já que a expressão "negocial" não tem conceituação legal - a definição de "intento negocial", a mingua de regulamentação, é, eminentemente, subjetiva).

Nem a fiscalização, nem os membros da DRJ e, nem tampouco, este Colegiado, detém informações sobre o dia-a-dia das empresas; ninguém dentro da Administração Pública tem condições de afirmar quais são as necessidades das companhias que concretizam operações societárias por meio de incorporações, cisões ou simples aquisições; o fisco, o CARF e a PGFN, por certo, não detém conhecimento fático (e, a priori, competência técnica) suficiente para dizer se determinada operação porventura concretizada tem ou não uma finalidade efetivamente negocial já que não participam da gerência e da própria vida das empresas (o que, aliás, apenas reforça as críticas à tese da "substância econômica dos atos" já abordada anteriormente).

Tal informação tem, necessariamente, que partir do contribuinte! Ao fisco e aos órgãos colegiados administrativos compete tão somente analisar se tais justificativas seriam razoavelmente aceitáveis e, mais importante, materilizáveis! (...).”

Por fim, restou consignado que, além de a aquisição da Multiplus ter sido formalmente e materialmente válida, a transferência do programa seria razoável, pois a empresa estaria buscando expandir os seus negócios e aumentar o montante de receitas percebíveis. Afirma que decisão de “captar recursos, a consideração de manter um fluxo de caixa menos incisivo ou de os aplicar nesta ou naquela finalidade é, integralmente, de responsabilidade, e prerrogativa legal, da empresa” e, portanto, aos aplicadores do direito não caberia assumir o "papel arrogante de dizer o que é ou não é necessário à administração de uma companhia de capital aberto e que, por isso, deve contas a seus acionistas”.

Por isso, e como não teria sido verificada a ocorrência de nenhum ato falseado ou simulado (adotando-se uma definição *stricto sensu*), sendo observada a concretização real e efetiva de todos os efeitos dos negócios pactuados, restaria improcedente a autuação, sendo que, ainda que se adotasse um recorte econômico da operação, restou entendido que a operação possuiu justificativas negociais razoáveis e efetivamente demonstradas para a sua realização.

f) Acórdão 1302-004.193

No acórdão 1401-003.807¹⁵², proferido pela 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, discutiu-se auto de infração lavrado para a cobrança de IRPJ em face do contribuinte Banco Alvorada S/A, em razão da desconsideração, para fins fiscais, de operações de cessão de contratos de *leasing* realizados entre o autuado, na condição de cessionário, e a Bradesco Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, empresa pertencente ao mesmo grupo econômico, na condição de cedente.

A fiscalização relata que, até 2008, o Banco Alvorada atuava como uma holding, auferindo receitas provenientes de reorganizações societárias do grupo Bradesco e de aplicações financeiras. A partir daquele ano, passou a ser cessionária de carteiras de crédito de arrendamento mercantil provenientes da Bradesco Leasing, assumindo receitas e despesas de arrendamento mercantil, além da superveniência de depreciação, o que ocasionou redução nos recolhimentos de IRPJ nos períodos fiscalizados. Cabe ressaltar que não houve redução nos

¹⁵² CARF. Número do Processo: 10580.731548/2013-06. Contribuinte: BANCO ALVORADA S.A. RECURSO VOLUNTARIO e RECURSO DE OFÍCIO. Data da Sessão: 15/10/2019. Relator(a): CLAUDIO DE ANDRADE CAMERANO. Acórdão nº 1401-003.807.

recolhimentos de CSLL, pois não há previsão legal para a exclusão de superveniência de depreciação na apuração da base de cálculo da CSLL.

Em resposta a intimação, o Banco Alvorada esclareceu que a administração da carteira de arrendamento mercantil seria feita pela cedente, na qualidade de mandatária, sendo a responsável pela cobrança dos créditos objetos das cessões, pela guarda dos contratos de arrendamento mercantil e suas respectivas garantias, bem como pela guarda das fichas cadastrais dos devedores.

Ademais, a autoridade fiscal alega que o Banco Alvorada apresentou RAIS (Relação Anual de Informações Sociais) negativa em relação aos anos de 2008 e 2009, e que seus administradores teriam abdicado de receberem remuneração pois recebiam honorários de outra empresa do grupo. Portanto, a fiscalização entendeu que o Banco Alvorada possuía carteira de arrendamento mercantil sem exercer nenhuma atividade efetiva, servindo apenas como “centro de custo” para redução no pagamento de tributos sem que houvesse qualquer propósito comercial nessas operações, que seriam simuladas e artificiais.

Por sua vez, o Banco Alvorada sustentou que a Bradesco Leasing apresentava vigoroso crescimento nos anos de 2008 e 2009 e, tendo o Banco Alvorada autorização do Bacen para operar com leasing, este passou a ser mais uma opção do grupo Bradesco para alocação das operações de arrendamento mercantil. Informou, ainda, que a cessão de carteira estaria de acordo com as diretrizes do grupo Bradesco, na medida em que a administração da carteira continua sendo feita pela cedente, o que permitiria alcançar melhores níveis de competitividade, produtividade, racionalização e redução de custos operacionais.

O CARF entendeu que as cessões de contrato não provocaram alterações substanciais nos contratos cedidos, visto que a Bradesco Leasing continuou a administrar os contratos após a cessão. Afirma que o direito de auto-organização não é absoluto, devendo ser ponderado com a solidariedade e capacidade contributiva. Sustenta, portanto, que “na análise do caso concreto, deve-se fazer uma ponderação entre os princípios em choque, de modo a decidir qual prevalece”.

Nesse diapasão, afirma que o legislador, ao disciplinar a cessão de contratos de arrendamento mercantil, considerou essas operações cercadas pelas circunstâncias que

normalmente as acompanham, isto é, operações realizadas por meio do exercício regular do direito de auto-organização. Por isso, “se o contribuinte possui o objetivo único ou preponderante de pagar menos impostos, estará abusando do seu direito de auto-organização. Vale dizer, estará cometendo um ato ilícito, e, conseqüentemente, não poderá beneficiar-se dos seus efeitos”.

Portanto, nesse caso, o CARF entendeu que para que um planejamento tributário seja oponível ao Fisco, é necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular. No caso em tela, entendeu que não foram apresentadas justificativas consistentes para a realização das operações de cessão de contratos de arrendamento mercantil, motivo pelo qual se manteve a autuação.

g) Acórdão 1302-004.193

No acórdão 3401-010.570¹³⁹, proferido pela 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 3ª Seção do CARF, discutiu-se auto de infração lavrado contra a ST Importações LTDA. para impor multa por suposta cessão de nome com o objetivo de ocultar Lojas Americanas S.A. e B2W Companhia Digital como reais adquirentes de mercadorias importadas pela contribuinte.

A fiscalização entendeu que teria ocorrido interposição fraudulenta nas importações por encomenda realizadas pela ST Importações ao declarar como adquirentes as empresas Destro Brasil Distribuição Ltda. e QSM Distribuidora e Logística Ltda., as quais seriam, em realidade, pessoas jurídicas interpostas utilizadas pelas Lojas Americanas e pela B2W (reais adquirentes), para que fossem alavancados os custos das mercadorias comercializadas, gerando menor tributação sobre o seu lucro, na medida em que se reduziria a base tributável de IPI.

De acordo com a fiscalização, a operação fraudulenta teria se confirmado a partir dos seguintes indícios: (i) a maioria das vendas feitas pela ST entre os anos de 2014 e 2015 teve como destinatárias a Destro Brasil e a QSM, e todas essas operações foram realizadas pela sistemática da importação por encomenda; (ii) todas as mercadorias vendidas pela ST para a Destro Brasil e para a QSM foram revendidas para as Lojas Americanas e para a B2W; (iii) existiria conluio entre os Grupos das Lojas Americanas e da DESTRO, com ligações entre diretores e acionistas; (iv) as operações da Destro e da QSM seriam financiadas pela Lojas Americanas e pela B2W; e (v) em pesquisa por amostragem, as declarações de importação e as

notas fiscais teriam características típicas de operações comerciais em que ocorre a interposição de terceiros, uma vez que existe coincidência e/ou proximidade entre as datas de pagamento das adquirentes à ST e de fechamentos de câmbio por esta última.

Por sua vez, a ST Importações defendeu que é lícita a segregação de atividades dentro de um grupo econômico, bem como a existência de um propósito negocial na segregação dessas atividades. Ademais, afirma que não houve financiamento das operações de importação e que não haveria comprovação da acusação pela fiscalização.

Naquela oportunidade, o CARF entendeu que a operação não configura interposição fraudulenta, na medida em que os intervenientes estão respaldados em “contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução”.

Ademais, o CARF entendeu que a contribuinte teve o “cuidado de demonstrar as motivações negociais que a levaram a optar por esta conformação negocial, trazendo justificativas de ordem logística e empresarial que escapam ao interesse da fiscalização senão para afastar a acusação. Em algum momento, as empresas decidiram, no espaço de sua autonomia negocial, focar única e exclusivamente seus esforços no varejo e no comércio eletrônico, sem buscar se imiscuir em assuntos de importação”. Por fim, afirma que a figura do cliente ou comprador pré-definido seria “própria de uma gestão austera de estoques baseada no *just in time*”, e não pode ser confundida com a figura da interposição.

CONCLUSÃO

Em um primeiro momento, se buscou analisar as premissas conceituais da elisão e evasão fiscal para compreensão do tema objeto do presente trabalho. Dessa forma, se concluiu que a elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores ao fato gerador, visando uma economia de tributos, e que o planejamento tributário corresponde a uma prática elisiva.

Em um segundo momento, se buscou analisar as discussões que envolvem os limites para a realização do planejamento tributário. Dessa forma, foi possível extrair as seguintes conclusões:

- a) A “primeira fase” do debate compreende a discussão acerca da existência de uma “estrita legalidade” no direito tributário, uma tipicidade “fechada” e uma baixa liberdade do intérprete da norma. Os que defendem essa visão acreditam que o contribuinte possui uma liberdade absoluta para realizar um planejamento tributário, contanto que não pratique uma conduta ilícita, pois conforme visto, esse é um pressuposto do planejamento. Ademais, se um ato ou negócio jurídico estiver formalmente de acordo com o texto legal, a autoridade fiscal não poderia desconsiderar ou requalificar esse ato.
- b) A “segunda fase” do debate compreende o tema do “planejamento tributário abusivo” que, apesar de lícito, não seria oponível ao Fisco. Nessa fase são discutidas figuras como o abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei e o propósito negocial. Os que defendem essa visão acreditam que a liberdade do contribuinte para realizar um planejamento tributário possui limites, sendo exigida a existência de uma causa extrafiscal para a realização de atos ou negócios jurídicos que visem diminuir a carga tributária, seja essa causa de ordem empresarial, econômica, familiar, etc.
- c) A “terceira fase” do debate também compreende que a liberdade do contribuinte para realizar um planejamento tributário possui limites, na medida em que é atribuída uma eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, tendo em vista a introdução de um Estado Democrático de Direito pela Constituição de 1988, o princípio da capacidade contributiva consistiria em uma diretriz a ser perseguida pelo ordenamento jurídico, de maneira que os que manifestam a capacidade contributiva devem contribuir de maneira “justa” no custeio do Estado.

Em um terceiro momento, se buscou analisar a aplicabilidade da teoria do “propósito negocial” enquanto limite para a realização de um planejamento tributário. É possível extrair as seguintes conclusões:

- a) A teoria do “*business purpose*” ou propósito negocial ficou conhecida a partir da sua utilização pela jurisprudência norte-americana, tendo se desvirtuado de sua concepção original ao longo do tempo, e posteriormente foi adotada por diversos países para ser utilizada como limite ao planejamento tributário.
- b) A utilização da teoria do propósito negocial no Brasil foi alvo de muitas críticas por parte da doutrina, tendo em vista que não possui base legal no ordenamento jurídico brasileiro. Ademais, houve a tentativa de introdução dessa teoria no ordenamento jurídico através da Medida Provisória nº 66/2002, porém foi rejeitada pelo poder legislativo no momento da conversão da Medida Provisória em Lei.
- c) Não obstante a forte resistência por parte da doutrina e a ausência de base legal, a teoria foi amplamente adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para desconsiderar planejamentos tributários feitos pelos contribuintes e considerados como “abusivos”.
- d) Em uma análise de alguns dos julgados mais recentes proferidos pelo CARF é possível identificar uma total ausência de uniformidade na aplicação do propósito negocial enquanto limite ao planejamento tributário.

Por fim, é importante ressaltar as conclusões extraídas da análise dos casos concretos julgados pelo CARF, que mostram a total ausência de uniformidade na aplicação da teoria do propósito negocial por esse órgão julgador. Dessa forma:

- a) É possível observar em diversos acórdãos que o CARF compreende a teoria do propósito negocial como a necessidade de haver uma motivação extrafiscal para a realização de um planejamento tributário, seja essa motivação de ordem econômica ou empresarial.
- b) No julgamento do acórdão nº 1401-004-267 o CARF reconheceu a existência de um propósito econômico “global” para o planejamento tributário realizado pelo contribuinte. No entanto, entendeu que isso não seria suficiente, pois seria exigida a existência de um propósito negocial para cada etapa da operação, ou seja, todos os atos societários dentro de uma operação devem possuir uma finalidade extrafiscal.

- c) Enquanto alguns acórdãos aplicaram a teoria do propósito negocial para desconsiderar o negócio jurídico feito pelo contribuinte, outros defenderam a impossibilidade de aplicação da teoria do propósito negocial no Brasil, tendo em vista a ausência de base legal específica. É o caso dos acórdãos nº 1201-003.561 e 1302-004.193.
- d) Da mesma forma, é possível identificar posições totalmente contrárias em relação a aplicabilidade da inteligência do parágrafo único do art. 116 do CTN. Enquanto nos acórdãos nº 1201-003.561 e 1302-004.193 restou consignada a impossibilidade de aplicação do dispositivo por ausência de regulamentação, no acórdão nº 2402-008.110 foi afirmado que seria possível aplicar o dispositivo pois a carência de regulamentação estaria suprida pelo decreto federal que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (entendimento totalmente contrário à doutrina nacional e, mais recentemente, à jurisprudência do STF).

Portanto, é possível concluir que há uma total falta de previsibilidade e segurança jurídica na jurisprudência administrativa em relação a essa matéria. Um contribuinte pode ter seu caso nas mãos de uma Turma que entende não ser possível a aplicação da teoria do propósito negocial no Brasil, como pode ter seu caso nas mãos de uma Turma que utiliza essa mesma teoria para restringir as hipóteses de planejamento tributário.

Para além dos posicionamentos A ou B que podem ser tomados nesse debate, é preciso dar um passo a frente e reconhecer o quão prejudicial é o cenário atual, pois com a ausência de base legal fica nas mãos da autoridade fiscal e, em segundo plano, da jurisprudência administrativa a utilização (ou não) de conceitos estrangeiros para desqualificar um planejamento tributário feito.

Essa situação deixa evidente a necessidade de se estabelecerem critérios objetivos e claros acerca dos limites para a realização de um planejamento tributário no Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n. 232. São Paulo: Dialética.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Norma geral antielusão". Revista Direito Tributário atual n° 25. São Paulo: Dialética e IBDT. 2011.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal>.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – Limites Ao Planejamento Tributário. [S.d.], online. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma Análise da Recente Jurisprudência do CARF. Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 501-526. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/nem-tanto-ao-ceu-nem-tanto-a-terra-repensando-a-aplicacao-do-proposito-negocial-a-partir-de-uma-analise-da-recente-jurisprudencia-do-carf/>.

TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013

LEÃO, Martha. Da Fábula à Realidade: o Planejamento Tributário e o Papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste Debate. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 322-339. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Martha-Leao.pdf>.

LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais. Revista Direito Tributário Atual vol. 43,

ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais – Revista Direito Tributário Atual (ibdt.org.br).

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. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do conselho administrativo de recursos fiscais. Revista Direito Tributário Atual, n.39, p. 414-432 - 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Romero-Lob%C3%A3o-Soares.pdf>.

MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002.

TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Planejamento Tributário: A Fraude À Lei No Direito Tributário Brasileiro. Revista Direito Tributário Atual Nº 37 De 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/planejamento-tributario-a-fraude-a-lei-no-direito-tributario-brasileiro/>.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 5º ed, Belém: Cejup, 1997.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. - São Paulo : J. Bushatsky, 1977.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Resenha Tributária, São Paulo, 1988.

MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002.

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

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

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

ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução: Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 766-768

Rangel-Lima, L. (2020). Da simulação e da fraude à lei: diferenciações doutrinárias e legais. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 115, 725-749. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/issn.2318-8235.v115p725-749>

LEÃO, Martha. A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los. Revista Direito Tributário Atual, 2018, n.40, p. 563. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-falta-de-norma-geral-antiabuso-no-direito-tributario-brasileiro-entre-o-dever-fundamental-de-pagar-tributos-e-o-direito-de-economiza-los/>.

GLIARDI, Débora Dolfini. A Aplicação do Abuso de Direito como Limite ao Planejamento Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 171-198. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-aplicacao-do-abuso-de-direito-como-limite-ao-planejamento-tributario/>.

CAMPOS, Camila Vertes. A teoria do propósito negocial nos julgamentos do CARF. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/313033/a-teoria-do-proposito-negocial-nos-julgamentos-do-carf>.

MENGARDO, Bárbara. Indefinição na Justiça pode gerar baixa adesão à transação do ágio. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/indefinicao-na-justica-pode-gerar-baixa-adesao-a-transacao-do-agio-10052022>.

Doing Business. Disponível em: https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Disponível em: <https://ibpt.com.br>.