



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARINA HAGE DE QUEIROZ

**PROPÓSITO NEGOCIAL: (IM) PRESCINDIBILIDADE PARA
A LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Salvador
2024

MARINA HAGE DE QUEIROZ

**PROPÓSITO NEGOCIAL: (IM) PRESCINDIBILIDADE PARA A
LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Bruno Nou Sampaio

Salvador
2024

TERMO DE APROVAÇÃO

MARINA HAGE DE QUEIROZ

PROPÓSITO NEGOCIAL: (IM) PRESCINDIBILIDADE PARA A LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2024.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço profundamente ao meu avô, Jorge, meu maior referencial no Direito e na vida.

Agradeço imensamente à minha mãe, Ângela, pela proteção irrestrita e pela dedicação inigualável durante a minha vida.

Não posso deixar de agradecer ao escritório Nogueira Reis Advogados, que resgatou a minha fé no exercício da advocacia. Em especial, agradeço à Dra. Lorena Rezende, pessoa ímpar na minha formação, cujos ensinamentos diários ultrapassam as barreiras do Direito Tributário. Este trabalho contém parcelas de suas perspicazes lições que reverberam na minha trajetória.

Agradeço às minhas melhores amigas da vida, que não consigo citar todas, mas sempre estiveram ao meu lado e dentro do meu coração.

Agradeço ao meu orientador, professor Bruno Nou, por toda paciência e auxílio.

Agradeço à Equipe de *Moot Court* em Direito Tributário da Faculdade Baiana de Direito, pois o tema que escolhi foi fruto de nossos incansáveis debates.

Em tempo, agradeço ao corpo docente da Faculdade Baiana de Direito, funcionários e, especialmente, aos meus colegas de curso por toda contribuição ao longo de minha formação.

“A liberdade econômica é uma parte essencial da liberdade total.”

Milton Friedman.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo demonstrar a impossibilidade de descon sideração de planejamento tributário com fundamento na teoria do propósito negocial, já que, em razão da expressa recusa pelo Congresso Nacional do artigo 14 da Medida Provisória nº 66/2002, o contribuinte não necessita possuir outra finalidade, que tão somente a economia tributária, para organizar seus negócios da maneira que lhe for mais vantajosa. Para tanto, utilizar-se-á a pesquisa bibliográfica como tipo de pesquisa predominante, e as informações coletadas serão submetidas ao aspecto qualitativo, a fim de que sejam compreendidas, analisadas e interpretadas todas as informações das fontes de estudo utilizadas para fundamentar as hipóteses levantadas. Essas hipóteses serão submetidas ao método hipotético-dedutivo de Karl Popper, sujeitando-se a um processo de falseamento, em que se chegará a conclusão de que o propósito negocial é elemento prescindível para a validade do planejamento tributário, inexistindo no ordenamento jurídico brasileiro previsão acerca deste instituto.

Palavras-chave: propósito negocial; planejamento tributário; evasão fiscal; simulação;

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
CF/88	Constituição Federal da República
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
nº	Número
MP 66/02	Medida Provisória 66/2002
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	13
2.1 CONCEITO.....	13
2.1.1 O planejamento tributário legítimo: elisão fiscal.....	16
2.1.2 Exemplos de planejamento tributário legítimo.....	17
2.2 DIFERENÇA ENTRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LEGÍTIMO E ILEGÍTIMO.....	19
2.2.1 Evasão.....	20
2.2.2 Abuso de abuso de direito, simulação e fraude à lei.....	21
3 OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LIBERDADE E SOLIDARIEDADE.....	27
3.1 INEXISTÊNCIA DE UMA NORMA GERAL “ANTI-EVASÃO” NO DIREITO BRASILEIRO: O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	29
3.2 A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.....	32
3.2.1 Conceito.....	32
3.2.2 O caso “Gregory X Marbury”.....	36
3.3.3 A Medida Provisória nº 66/2002.....	38
4 PROPÓSITO NEGOCIAL: (IM) PRESCINDIBILIDADE PARA A LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	41
4.1 IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAR NEGÓCIO JURÍDICO COM FUNDAMENTO EM INSTITUTO NÃO PRESENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	42
4.2 EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.....	46
4.3 AS LIMITAÇÕES DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.....	53
5 CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS.....	59

1 INTRODUÇÃO

Em decorrência do direito conferido ao contribuinte para conduzir seus negócios do modo mais conveniente e da própria liberdade econômica, o planejamento tributário se caracteriza como o conjunto de estratégias legais adotadas pelas pessoas, físicas e jurídicas, com o fito de reduzir a incidência da carga tributária.

Em outras palavras, como não há qualquer imposição legal que obrigue o cidadão a pagar o imposto mais alto, o contribuinte pode traçar estratégias que lhe permita conduzir seu negócio da forma mais vantajosa, em termos de economia tributária.

Surge, assim, o instituto da elisão fiscal, forma de planejamento tributário que visa adequar os negócios realizados pelos contribuintes à legislação que preveja o formato mais vantajoso de pagamento de impostos. Em síntese, na prática da elisão fiscal o contribuinte se vale de diversas condutas visando evitar, diminuir ou retardar o pagamento de um tributo.

Destaca-se, neste ponto, que a elisão fiscal não constitui prática ilícita, isto é, que visa burlar ou ludibriar a legislação tributária, também chamada de evasão fiscal, mas sim, constitui-se como uma série de estratégias, lícitas ao contribuinte no exercício de sua liberdade, para enquadrar-se na tipificação normativa que lhe for mais vantajosa e menos custosa.

Ocorre que, o planejamento tributário legítimo encontra seus limites na chamada “norma geral antielisiva” ou, melhor dizendo, “norma anti abuso”, editada com o propósito de combater negócios jurídicos criados para dissimular a ocorrência do fato gerador, materializada por meio do parágrafo único, artigo 116, do Código Tributário Nacional (CTN), ainda pendente de regulamentação por lei ordinária.

Diante da inexistência de critérios para identificar o que seria a “finalidade de dissimular” a que se refere o dispositivo, surge a figura do propósito negocial, instituto exportado da jurisprudência Norte-Americana.

O propósito negocial pode ser caracterizado como a motivação, finalidade ou objetivo que se busca na atividade empresarial. É, em síntese, a contribuição para a

rentabilidade e sustentabilidade do negócio, que não esteja atrelada, tão somente, à economia de impostos.

E foi a partir desse instituto que os tribunais brasileiros, em especial o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), objetivando atribuir caráter ilícito para o planejamento tributário, passaram a exigir como elemento de validade do negócio jurídico a presença do *business purpose* (propósito negocial em tradução literal).

A discussão surge em razão de não haver previsão deste requisito na legislação brasileira por ocasião da rejeição pelo Congresso Nacional do artigo 14 da Medida Provisória nº 66/2002, editada com o intuito de regular o parágrafo único, artigo 116, do CTN.

Como a norma “anti abuso” ainda permanece pendente de regulamentação acerca de quais elementos indicariam a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, existe ampla margem de discricionariedade conferida aos Órgãos Administrativos, que passaram a invalidar negócios jurídicos com arrimo em fundamentos indefinidos e incompatíveis com o sistema tributário brasileiro.

O que se observa, na prática, é que, verificando que determinado negócio jurídico foi criado apenas para reduzir a incidência da carga fiscal, não possuindo, assim, um motivo extrafiscal (propósito negocial), as Turmas Julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais invalidam os atos praticados pelos cidadãos autuados pela fiscalização.

Conforme demonstram os precedentes paradigmáticos que serão analisados, as decisões administrativas expressamente mencionam a figura do propósito negocial, ao lado de outras patologias, para fortalecer a argumentação de que o negócio jurídico adotado pelo contribuinte é abusivo. Isso quando não utilizam isoladamente o instituto do *business purpose* para manter a autuação fiscal, em nítida afronta ao princípio da tipicidade fechada.

Sendo assim, os contribuintes passaram a ter seus planejamentos tributários declarados como ilícitos porque foram constituídos por ações que visavam, apenas e exclusivamente, a economia tributária, mesmo inexistindo qualquer vedação legal neste sentido na legislação brasileira.

Diante disso, chega-se a problemática que orienta o presente estudo: o propósito negocial é elemento necessário para a licitude do planejamento tributário?

Do ponto de vista jurídico, é de extrema importância demonstrar como os tribunais brasileiros, sobretudo os administrativos, invalidam os arranjos e estratégias lícitas adotadas pelo cidadão em razão da inexistência de motivação extrafiscal ou, melhor dizendo, propósito comercial, na operação adotada.

O fato é que esse instituto não apenas inexistente no ordenamento jurídico brasileiro como, também, já foi objeto de rejeição pelo Congresso Nacional.

Desse modo, utilizar a teoria do propósito comercial para desconsiderar negócios jurídicos configura um cerceamento da liberdade econômica dos contribuintes, violando frontalmente a legalidade tributária e a segurança jurídica.

Sob a ótica da sociedade, faz-se imperioso ressaltar que é lícito a todo e qualquer contribuinte buscar alternativas lícitas que conduzam ao pagamento menos oneroso do tributo, tendo em vista que ninguém possui o dever de pagar o imposto mais custoso, mas sim de adimplir com suas obrigações fiscais.

Do ponto de vista técnico, este trabalho se utilizará de pesquisa bibliográfica e, do ponto de vista da abordagem do problema, esta se dará de maneira qualitativa, pois visa analisar a aplicação do conceito de propósito comercial no âmbito das relações jurídicas envolvendo o contribuinte como forma de desconsiderar, indevidamente, o planejamento tributário.

Em relação ao método, este será o hipotético-dedutivo de Karl Popper, que busca uma solução para o problema de pesquisa através da dedução, com tentativas e hipóteses que poderão ou não ser falseadas.

No que tange à sua estrutura, esta monografia contará com cinco capítulos, sendo um capítulo de introdução, três capítulos de desenvolvimento e um capítulo de conclusão.

O primeiro capítulo de desenvolvimento terá como enfoque a explicação do conceito de planejamento tributário, bem como da elisão, diferenciando-a do instituto da evasão fiscal, a fim de delimitar as diferenças entre as patologias do abuso de direito, simulação e fraude à lei.

O segundo capítulo do desenvolvimento, por sua vez, abrange o conceito do propósito comercial e sua origem por meio do emblemático caso Norte-Americano, "Gregory X Marbury".

Ademais, também será abordado os limites normativos do planejamento tributário, discussão que perpassa pela análise da inexistência de uma norma “anti abuso” – parágrafo único do art. 116 do CTN.

Para além disso, será abordado a rejeição pelo Congresso Nacional do art. 14 da Medida Provisória nº 66/2002, cujo escopo era o de incluir o propósito negocial como requisito para desconsideração de negócio jurídico.

O último capítulo do desenvolvimento busca adentrar precisamente no uso indevido e na ineficiência da teoria do propósito negocial por meio da análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando demonstrar a oscilação de entendimento sobre o assunto.

Ao final, espera-se que haja um estímulo do leitor em relação ao combate à tributação indiscriminada, prática que afronta diretamente os direitos básicos e constitucionalmente assegurados de todo cidadão que busca a melhor maneira de se organizar em termos de economia fiscal.

2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A prática de atos que escapam do cotidiano e, conseqüentemente, produzem o efeito de afastar a incidência de tributos sobre valores que, se não fossem tais atos, seriam tributados, tendem a ser considerados irregulares pela Fiscalização, ainda que não haja violação de qualquer dispositivo legal por parte do contribuinte (Rocha, 2019, p. 11).

Embora não se discuta a garantia conferida ao cidadão de planejar e executar suas atividades e negócios da forma que lhe seja fiscalmente a mais vantajosa, fato é que as estratégias utilizadas pelos contribuintes que visam obter vantagens tributárias através da adoção de critérios diferentes daqueles que normalmente são utilizados tem sido prática mal vista pelas autoridades fiscais e órgãos administrativos, que buscam invalidar esses procedimentos invocando como fundamento a evasão fiscal e a ausência de propósito negocial, instituto não recepcionado pelo ordenamento jurídico brasileiro (Rocha, 2019, p. 12).

Desse modo, o Fisco atribui caráter ilícito a uma operação que, via de regra, constitui-se como uma faculdade conferida ao contribuinte, desconsiderando os atos que foram praticados e qualificando-os das formas mais diversas possíveis.

Em outras palavras, trata-se de um movimento de combate ao planejamento fiscal pautado pela ausência de parâmetros seguros utilizados pelas autoridades fazendárias (Barreto, 2016, p. 02).

Nas páginas que se seguem, será abordado a delimitação entre o planejamento tributário lícito (elisão fiscal) e o planejamento tributário ilícito (evasão fiscal), análise que perpassa pelas patologias do abuso de direito, simulação e fraude à lei.

2.1 CONCEITO

O modelo comercial utilizado no período inicial da colonização brasileira, baseado na transferência de recursos para a metrópole em troca dos excedentes produzidos, foi gradativamente substituído pelo modelo implementado por Marquês de Pombal, a partir do ano de 1750, ciclo marcado pela expectativa de que a entrega de dinheiro a

Coroa, comerciantes e empresários, multiplicaria a riqueza econômica, em razão da aplicação daqueles recursos em investimentos (Rocha, 2019, p. 28).

Nessa fórmula utilizada, os recursos adquiridos pela burguesia, advindos exclusivamente dos impostos coloniais arrecadados, eram repartidos entre os chamados “amigos do rei”, sistema que contribuiu para a propagação da ideia de que a verba arrecadada servia apenas para suprir os interesses da Coroa, haja vista a confusão entre o patrimônio público e privado (Rocha, 2019, p.30).

Atualmente, a situação permanece, de certa forma, semelhante.

Os detentores do poder, que compõem a classe privilegiada dos homens desiguais, dependem da classe desprivilegiada, ou seja, o povo, para sustentar o governo. Nas democracias modernas, esses líderes utilizam um amplo aparato de manipulação da mídia para apresentar como necessários e de interesse público – na verdade, de interesse próprio – todos os recursos que retiram da comunidade (Martins, 2005, p. 51-52).

O tributo é, portanto, o elemento mais fundamental para o exercício do poder. Ao longo da história, ele sempre serviu para sustentar os detentores do poder, sendo impossível haver poder sem tributo, ou tributo sem poder. Os tributos podem assumir diversas formas, desde os primitivos pagamentos 'in natura' até os modernos tributos em espécie. Em essência, o tributo representa a transferência de recursos da sociedade desprivilegiada para sustentar os governantes e, como se sabe, a prioridade destes não é a prestação de serviços públicos, mas a manutenção de seu domínio e o apoio de seus aliados (Martins, 2005, p. 51-52).

Não é por acaso que a carga tributária é elevada em todos os países do mundo. Até hoje, não se deu a devida importância, na composição dos tributos e sua destinação, ao que retorna à sociedade em forma de serviços, em contraste com o que permanece nos bastidores dos governos, alimentando as ambições, mordomias, privilégios, subsídios, salários, nepotismo, corrupção, multiplicação de cargos remunerados e diversos benefícios dos governantes. Em outras palavras, grande parte dos tributos pagos pela sociedade não visa beneficiar o público, mas sim sustentar os detentores do poder. Dessa forma, Poder e Tributo são irmãos siameses inseparáveis, mantidos pela classe inferior dominada, que é o povo (Martins, 2005, p. 51-52).

Foi diante de todo esse cenário que o contribuinte passou a buscar estratégias que lhe permitissem, de forma lícita, usufruir da melhor forma do seu direito de auto organização, ensejando a criação da figura do planejamento tributário (Schoueri, 2015, p. 03).

Este instituto ou, melhor dizendo, forma de organização, decorre do inquestionável direito do contribuinte de auto organização e liberdade econômica, bem como o de economia de opção, isto é, quando o particular utiliza-se das opções conferidas pela legislação tributária e opta pela melhor (Schoueri, 2015, p. 04).

Portanto, o planejamento tributário é um procedimento lícito através do qual os contribuintes buscam meios legítimos para estruturar suas atividades e negócios empresariais da forma que seja menos custosa do ponto de vista fiscal (Machado, 2014, p. 83).

Na memorável visão de Diva Malerbi (1984, p. 22-23), o planejamento tributário pode ser qualificado como o exercício de um direito subjetivo do contribuinte, relativo a uma liberdade constitucionalmente garantida, traduzida na ideia de que o Estado não pode interferir em determinada esfera do fenômeno da tributação.

O planejamento fiscal é prática extremamente relevante sob a ótica do Direito Tributário, pois se previsto e executado de maneira inteligente, protege os ativos financeiros das empresas e, por via de consequência, auxilia na continuidade dos empreendimentos e manutenção de empregos dignos (Greco, 2004, p. 182).

No mesmo sentido, Humberto Bonavides Borges (2002, p. 23) enfatiza que as ideias e planos voltados para à economia de impostos pressupõem a utilização de sistemas e formas jurídicas adequadas, normais e típicas, traduzindo a ideia de que o exercício do direito à auto organização, que desemboca no planejamento tributário, deve ser permeado pela prática de ações válidas e legítimas.

Entende-se, portanto, que o planejamento tributário se caracteriza pelo conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas, destinadas à redução e mitigação da carga fiscal (Gubert, 2002, p. 152-153).

Entretanto, é imperioso ressaltar que, não se questiona o dever de o ordenamento jurídico afastar práticas ilícitas, materializadas, muitas vezes, pela ocorrência do fato gerador do tributo, seguida da tentativa de fuga do contribuinte do pagamento ou

retardamento da obrigação, é necessário, apenas, distinguir o que está no campo da ilicitude – evasão fiscal– e licitude – elisão fiscal. (Schoueri, 2015, p. 04).

2.1.1 O planejamento tributário legítimo: elisão fiscal

O planejamento tributário, prática lícita decorrente do direito de auto organização do contribuinte, passou a ser entendido como sinônimo de elisão fiscal, expressão que embora seja utilizada em diferentes acepções, pode ser definida, pela terminologia da palavra, como a exclusão ou supressão de determinada coisa (Barreto, 2016, p.157).

Sendo assim, pode-se dizer que a elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos que visam obter legítima economia fiscal através do impedimento da ocorrência do fato gerador, exclusão do contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou, ainda, mediante a diminuição do montante a ser pago a título de tributo (Calmon, 2010, p. 01).

É possível afirmar que a economia lícita de imposto situa-se no campo do exercício regular da liberdade econômica do cidadão, que pode se valer de negócios jurídicos válidos, nos quais impera a adequada correspondência entre a forma e o conteúdo, sem artifícios ou manobras (Santos, 2015, p. 135).

A ideia de que a liberdade é um princípio fundamental tanto no Estado de Direito quanto no Estado Democrático de Direito orienta toda a concepção de planejamento tributário ou elisão fiscal. Esse princípio apoia o direito das empresas e dos cidadãos de organizarem-se por meio de negócios jurídicos que possibilitem a diminuição da carga tributária. Inclusive, a estruturação de negócios jurídicos que visa arcar com o menor ônus tributário possível, é um dever das sociedades anônimas, conforme se infere dos artigos 153 e 154 da Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1967:

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

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

Significa dizer, então, que a elisão fiscal não é, tão somente, um direito de todos os contribuintes, como, também, um dever daqueles profissionais a quem foi confiada a administração das empresas e organização do patrimônio (Calmon, 2010, p.8).

Todavia, destaca-se que determinados autores não são adeptos de utilizar-se do termo elisão fiscal como sinônimo de planejamento tributário, por entenderem, por rigor linguístico, que a palavra “elisão”, que significa evitar ou esquivar-se, não poderia ser utilizada para caracterizar a prática de um ato lícito, sendo melhor, para tal finalidade, adotar o termo “elusão”, que significa escapulir-se, furta-se, remetendo, de forma mais precisa, a ideia de licitude (Torres, 2001. p. 37).

Marco Aurélio Greco (2004, p. 312), por sua vez, sintetiza: a elisão fiscal, elusão fiscal, ou planejamento tributário lícito, é constituído pelo conjunto de atos que o contribuinte pode realizar, objetivando a incidência da menor carga tributária legalmente possível.

Portanto, esses são termos utilizados para se referirem a ação individual e preventiva do contribuinte, que visa afastar, atrasar ou reduzir, através de procedimentos lícitos, a ocorrência do fato gerador. Sendo assim, a doutrina brasileira confere ao instituto da elisão fiscal diversas conotações, mas, no geral, tal prática sempre está atrelada ao campo da licitude (Doria, 1971, p.93).

2.1.2 Exemplos de planejamento tributário legítimo

No Brasil é comum se deparar com empresas em situação financeira e fiscal desconfortáveis, seja pela alta carga tributária vigente, seja pela ausência de planejamento estratégico tributário capaz de auxiliar no comando dos negócios.

Sendo assim, o atual panorama brasileiro é caracterizado por incertezas, competitividade e, sobretudo, altas taxas de juros, fatores que ensejam a adoção de estratégias para mitigar esses danos.

Para melhor exemplificar as práticas que encontram-se dentro do campo do planejamento tributário legítimo, cita-se a criação de holdings, pois prometem, a uma pessoa física, a redução de sua carga tributária na medida em que lhe confere o

retorno de capital sob a forma de lucros e dividendos, situação em que não há tributação do Imposto de Renda (Rocha e Barcellos, 2016, p. 208).

Outra alternativa, no mesmo sentido, é a instalação de empresas em locais que sejam de interesse governamental, o que oportuniza a redução ou a eliminação de tributos para as empresas que venham se instalar nessas áreas, como forma de incentivo econômico (Rocha e Barcellos, 2016, p.209).

Imperioso mencionar, ainda, a situação de uma pessoa jurídica que adotou a opção de apuração pelo lucro presumido, previsto no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999) e, ao projetar seu resultado financeiro através da dedução de custos e despesas esperadas para o ano subsequente, percebe que está em situação de prejuízo. Caso essa empresa prevaleça sob os moldes da apuração do lucro presumido, irá sofrer a incidência do Imposto de Renda e Contribuição Social, tendo em vista que a base de cálculo dessa operação é o faturamento e não o lucro. (Rocha e Barcellos, 2016, p.211).

Por outro lado, ciente de que não obteve lucro, mas apenas faturou, caso a pessoa jurídica escolha a apurar o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) sob os moldes da apuração do lucro real, não terá de pagar IRPJ, pois, nesse critério, tem-se que o lucro contábil é a base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social (Rocha e Barcellos, 2016, p. 212).

Observa-se, então, que se a empresa optar pela segunda opção, estará adotando estratégias típicas de um planejamento tributário lícito (ou elisão fiscal), na medida em que não houve qualquer descumprimento legal, mas, tão somente, o correto manejo das ferramentas jurídicas que estão ao seu dispor (Amaro, 2008, p. 18).

Por esses exemplos, chega-se à conclusão que as ideias e os planos voltados para à economia de tributos, no âmbito do planejamento lícito, sempre irão pressupor o emprego de atos que observem a legislação tributária, mediante a prática de atividades que necessitam de extenso conhecimento do ordenamento, bem como de sua aplicação prática, para que se alcance o êxito na atividade (Oliveira, 1998, p. 24).

Portanto, a elisão fiscal decorre de uma forma de planejamento empresarial a partir da qual as empresas investem seu tempo no desenvolvimento de planos de ação e estratégias que permitam a mitigação dos danos decorrentes da elevada carga

tributária que se impera no Brasil. Isso, por sua vez, não pode ser confundido com a figura do planejamento tributário ilegítimo ou evasão fiscal, onde existem as nebulosas figuras do abuso de direito, simulação e fraude à lei (Greco, 2010, p. 200).

2.2 DIFERENÇA ENTRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LEGÍTIMO E ILEGÍTIMO

No que se refere à validade do planejamento tributário considerado legítimo, destaca-se o evidente subjetivismo que envolve a questão.

A ausência de critérios interpretativos previstos em lei resulta em insegurança jurídica e imprevisibilidade em relação à legitimidade ou ilegitimidade do planejamento tributário adotado pelo contribuinte, já que não é possível antever seus limites (Rocha, 2019, p. 255).

Algumas anomalias nos negócios jurídicos, como o abuso de direito, a simulação e a fraude à lei, são repudiadas pela legislação nacional e são centrais na análise dos limites entre o planejamento tributário legítimo e ilegítimo. Portanto, esses conceitos, que serão delimitados a seguir, são fundamentais para distinguir entre o que é lícito e o que é ilícito no contexto tributário (Rocha, 2019, p. 255).

Do ponto de vista de uma sociologia ou psicologia do direito tributário, a reação inicial e instintiva do contribuinte diante das demandas fiscais é, teoricamente, se abster de cumpri-las. E isso pode ser feito: i) evitando a incidência tributária ou se submetendo a um regime mais favorável sem desafiar diretamente o sistema legal, através de uma economia legítima de tributos (elisão) ou ii) desrespeitando diretamente a legislação por meio de abusos, recorrendo a transações aparentemente legítimas, porém criadas com fraude à lei ou simuladas, com o objetivo de evitar a tributação ou se enquadrar em situações de incidência tributária menos onerosas (evasão) (Torres, 2003, p. 73).

No contexto do planejamento tributário legítimo, busca-se que tanto o contribuinte como o fisco concordem com a mesma interpretação jurídica dos fatos, ou seja, dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte em sua atividade econômica. Além disso, alguns estudiosos destacam que o planejamento estará em

conformidade com a lei tributária e com o ordenamento jurídico quando houver uma relação válida entre a forma e a substância dos atos e negócios jurídicos – existência, validade e eficácia (Rocha, 2019, p. 256).

Por outro lado, o planejamento tributário ilegítimo ocorre quando o Fisco discorda da interpretação jurídica do contribuinte, alegando incompatibilidade, abuso de forma, simulação ou outra condição que o considera prejudicial ao planejamento tributário, restando caracterizado a prática da evasão tributária (Rocha, 2019, p. 256).

Em suma, a elisão fiscal se difere da evasão fiscal na medida em que este primeiro conceito diz respeito a um comportamento lícito que objetiva a economia fiscal, enquanto o segundo visa descumprir normas jurídicas para obter a redução de imposto, podendo incorrer, neste caso, nas hipóteses de abuso de forma, simulação e fraude à lei (Torres, 2003, p. 73).

2.2.1 Evasão

No campo do planejamento tributário ilegítimo encontra-se a figura da evasão, caracterizada pelos institutos da fraude à lei, abuso de direito e simulação.

O termo “evasão”, segundo o dicionário De Plácido e Silva (2004, p.224), vem do latim e, no sistema tributário brasileiro, pode ser interpretado como a recusa do contribuinte a pagar o imposto devido através de meios ilegais que evitem a incidência do tributo, seja mediante atos comissivos ou omissivos.

Segundo Martins (2005, p. 27), “Evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se tornou exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo”

Sérgio André Rocha (2019, p. 92) afirma que a ilegitimidade do planejamento fiscal costuma ocorrer quando o contribuinte utiliza-se do seu direito subjetivo de auto-organização para afastar a aplicação da norma fiscal impositiva, através da deturpação da real causa do negócio jurídico.

Em síntese, a evasão ocorre quando o contribuinte ultrapassa os limites legais do planejamento tributário. Para algumas autores, indícios de que a ilicitude ocorreu é quando a economia fiscal é seguida da ocorrência da hipótese de incidência, ou

seja, o fato gerador já ocorreu e, por conseguinte, a obrigação tributária está materializada, mas o tributo não foi pago (Rocha e Barcellos, 2016, p. 216).

Todavia, nem sempre o critério temporal pode ser utilizado como indicativo da ocorrência de evasão ou não. Isso porque, em algumas situações a prática evasiva se dá antes do lançamento fiscal, como, por exemplo, em situações de simulação de negócios aparentes (Rocha e Barcellos, 2016, p. 217).

Nesse sentido, Sacha Calmon (1998, p.174) pontua que outro critério para se aferir a ilicitude do planejamento tributário, além do temporal, é a licitude dos meios utilizados, que baseia-se na análise e comparação se os mecanismos adotados pelo contribuinte para se esquivar da tributação são legítimos ou se aproximam da fraude, simulação e abuso de direito, institutos que serão delimitados a seguir.

2.2.2 Abuso de forma, simulação e fraude à lei

Antes de prosseguir, é crucial fazer uma observação importante. Embora seja possível analisar as anomalias nos negócios jurídicos de forma conceitual, a experiência prática com discussões sobre planejamento tributário mostra uma mistura de conceitos, que são aplicados de maneira variada. Portanto, ao considerar as patologias que afetam o planejamento tributário, como o abuso de forma, a simulação e a fraude, não se deve presumir que o debate está limitado ao plano abstrato e conceitual das categorias de vícios. Na verdade, ele se estende ao exame prático e concreto das ações realizadas pelo contribuinte, onde todos esses conceitos se misturam e se interligam (Greco, 2010, p. 200).

Em seu art. 149, VII, o CTN¹ incluiu a ocorrência de simulação e de fraude no rol de hipóteses que dão ensejo à efetivação e à revisão de ofício do lançamento. Portanto, é atribuída ao Fisco a competência para, em se constatando simulação ou fraude a ato jurídico visando escapar da tributação, proceder o lançamento ou à sua revisão.

Como a legislação tributária não oferece um conceito preciso sobre essas patologias, a tarefa tem ficado a cargo da doutrina e da jurisprudência que,

¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

naturalmente, utilizam diversas acepções para um mesmo instituto (Greco, 2010, p. 200).

Isso, todavia, não impede a tentativa de delinear os significados de cada anomalia.

O termo fraude possui múltiplos significados, variando conforme o contexto em que é utilizado. No âmbito do Direito Tributário, destaca-se a fraude fiscal, que se caracteriza por uma conduta dolosa e enganosa, representando uma violação da previsão normativa, que desemboca em uma conduta tipificada como crime contra a ordem econômica, a exemplo disso, cita-se o crime de sonegação fiscal ² (Greco, 2011, p. 250).

Aliado a isso, alguns autores argumentam que a simulação e a fraude à lei são institutos similares, de modo que uma patologia se imiscui na outra. Eles definem esses conceitos como ações do contribuinte que, em vez de realizar um ato jurídico que constituiria fato gerador de tributo, opta por simular ou fraudar, criando uma situação que não resulta em tributação (Torres, 2002, p. 229-230).

Francesco Ferrara (1999, p. 103-104), por outro lado, propõe uma diferenciação entre as patologias, alegando que a fraude tem como objetivo contornar a lei sem ocultar o ato externo, deixando-o claro e visível, a fim de evitar a incidência de uma norma específica ao utilizar outra. Por outro lado, a simulação não visa diretamente iludir a lei, mas sim esconder a sua violação. Em outras palavras, na fraude, os atos realizados são exatamente aqueles que estão aparentes. Já na simulação, após a violação direta da norma legal, o objetivo é ocultar essa transgressão.

Apesar das semelhanças, uma das principais diferenças entre a fraude à lei e a simulação é a reação do Direito em cada caso. Na fraude à lei, o direito procura

² Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: (Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969)

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

desconstituir a realidade jurídica que se tentou criar, enquanto na simulação o objetivo é revelar o verdadeiro ato que foi praticado (Huck, 1997, p. 120).

Pode-se afirmar, então, então, que o cerne da fraude à lei é a intenção de obter um resultado ilícito. Nesse instituto, questiona-se se a finalidade não é proibida pelo ordenamento. Já na simulação, o debate gira em torno de saber se o negócio praticado está em consonância com a verdadeira intenção das partes. Assim, a forma utilizada para atingir o objetivo ilícito é apenas um elemento incidental. No entanto, isso não exclui a possibilidade de haver simultaneidade entre fraude à lei e simulação (Ávila, 2006, p. 76).

Para exemplificar a simulação, pensemos no caso em que um contribuinte, para economizar no pagamento do imposto de renda por meio da dedução de despesas médicas, apresenta atestados médicos falsos de consultas que nunca ocorreram. Ou então, visando reduzir a incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis, registra uma escritura de compra e venda com um valor inferior ao realmente pago, fingindo uma situação que não corresponde à realidade (Huck, 1997, p. 120-121).

Para ilustrar a fraude à lei, é possível pensar na ocultação ou alteração de fatos/valores que devam constar em livros de contabilidade, bem como na ocultação das declarações que devem ser relevadas à administração tributária. Nesse caso, o cidadão se vale da manipulação da realidade fática ou jurídica, através da criação ou conjugação artificial de fatos ou de situações (Huck, 1997, p. 120-121).

Quanto ao abuso de direito, observa-se que seu conceito foi inicialmente desenvolvido no direito francês, onde foi aplicado principalmente para corrigir "distorções" no direito de propriedade. Atualmente, essa teoria é invocada em diversos ordenamentos e em diferentes áreas, com variados propósitos (Atienza e Ruiz , 2014, p. 32).

De maneira geral, pode-se afirmar que o abuso de direito funciona como um princípio geral de interpretação. A partir desse princípio, normas que preveem direitos são interpretadas de forma a permitir ou coibir o exercício de um direito que, apesar de respeitar as condições formais de licitude, seria considerado abusivo (Atienza e Ruiz , 2014, p. 32).

Além disso, o abuso de direito pode ser entendido de duas formas. Primeiro, quando o indivíduo busca obter vantagens excessivas de um direito, causando danos desproporcionais a terceiros. Segundo, quando há um uso indevido do direito, em que o sujeito busca um benefício que está de acordo com a regra, mas excede o objetivo previsto pela norma (Atienza e Ruiz , 2014, p. 32).

No Brasil, sua previsão legal está positivada no art 187 do Código Civil de 2002³, como um ato ilícito. Contudo, não há nenhuma previsão desse gênero no Código Tributário Nacional.

O art. 187 do Código Civil define o abuso de direito como um ato ilícito, mas o faz trazendo diversos conceitos vagos, como a boa-fé, os bons costumes e o fim econômico e social. Esses conceitos operam como verdadeiros limites ao exercício de direitos subjetivos mas, na prática, torna-se impossível perquirir, com precisão, o que significa cada um desses valores. Apenas é possível extrair a ideia de que: o abuso de direito representa uma conduta contrária a estas normas principiológicas (Martins, 2002, p. 120).

Em suma, no abuso de direito, há um ato ilícito caracterizado por um comportamento que excede os limites conferidos pela legislação, desembocando em uma situação que é desvantajosa para terceiros, bem como contrária aos valores e princípios norteadores da boa-fé (Martins, 2002, p. 120).

Fato é que, a fraude à lei, simulação e abuso de direito se assemelham em diversos aspectos. Todos esses institutos são construções da lei que consistem no controle da tutela dos bens do interesse a ser protegido. Além disso, há quem diga que fraude à lei seria um duplo abuso de direito, visto que o indivíduo que comete a fraude abusa de um direito visando escapar da aplicação de outro (Rocha, 2019, p.93).

Há de se dizer, por mais que o abuso de direito, fraude à lei e simulação, pelo rigor conceitual, não sejam figuras idênticas, é difícil imaginar um caso de planejamento tributário tido como ilegítimo que não envolva ambos os conceitos simultaneamente (Rocha, 2019, p. 94).

³ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Desse modo, deve-se ter em mente que não é possível separar essas patologias de modo perfeitamente limitado, definindo aquela que justifica a ilegitimidade do ato ou negócio jurídico. Isso porque, existe uma unidade nesses institutos, que devem ser tratados como uma categoria única ou, melhor dizendo, como indícios de um planejamento fiscal abusivo, que devem ser apurados na prática (Rocha, 2019, p.93).

Constantemente nos deparamos com barreiras conceituais. As intermináveis discussões conceituais em torno do planejamento tributário resultam dessa tradição conceitual e causalista da doutrina tributária brasileira. No entanto, o planejamento tributário, sendo essencialmente uma questão factual, normalmente desafia a criação de conceitos uniformes, gerando uma série de desacordos semânticos que dificultam a coerência discursiva (Rocha, 2019, p.93).

Alberto Xavier (2001, p. 156) sintetiza ensinando que quando o planejamento tributário for permeado por estratégias que visam criar uma descoincidência entre os elementos do fato gerador e aqueles que tenham sido, de fato, realizados, estaríamos diante de um caso de evasão fiscal ou de planejamento tributário abusivo.

Portanto, fato é que, quando se discute sobre o conceito dos institutos do abuso de direito, fraude à lei e simulação, não se deve ficar preso às pretensões conceitualistas, tendo em vista que trata-se de um exagerado na delimitação dos atos ilegítimos que visam evitar, reduzir ou postergar os deveres fiscais (Godoi, 2016, p.448).

O foco deve ser voltado para outra questão.

Em vez de gastar esforços na delimitação precisa dos institutos do abuso de direito, fraude à lei e simulação, a comunidade jurídica deveria atribuir maior atenção para o fato de que inexiste uma norma de eficácia plena no ordenamento pátrio capaz de autorizar e regulamentar a desconsideração de atos e negócios jurídicos tidos como evasivos.

Conforme será melhor explicado nas linhas que se seguem, é fato que o sistema tributário repudia práticas fraudulentas e abusivas, mas ainda não existe nenhum dispositivo que efetivamente autorize a desconsideração de planejamento tributário

abusivo com arrimo nessas patologias. O que existe, em verdade, é somente especulação doutrinária e jurisprudencial sobre o tema (Melo, 2001, p. 175).

Essa situação enseja construções alienígenas por parte da fiscalização, que se utiliza de figuras abstratas e subjetivas para aferir a existência de evasão fiscal. Significa dizer: o Fisco alega como fundamento balizador de suas decisões a proteção do princípio da solidariedade fiscal e capacidade contributiva o que, todavia, fere outro princípio basilar do ordenamento jurídico: a liberdade de auto-organização (Melo, 2001, p. 175).

3 OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LIBERDADE E SOLIDARIEDADE

Embora o Brasil possua uma Constituição rígida e preocupada com a delimitação da competência tributária dos entes federativos, não se pode olvidar que os contribuintes brasileiros encontram cada vez mais dificuldades para identificar os limites de sua autonomia negocial, a fim de exercê-la da forma menos onerosa possível em termos fiscais (Fulginiti, 2009, p. 06).

No presente, a tributação é a principal fonte de receita do Estado moderno para atingir seus objetivos institucionais. Ao contrário de épocas anteriores, quando o Estado dependia das rendas do príncipe, hoje é reconhecido que os cidadãos têm a obrigação de financiar o Estado de acordo com sua capacidade contributiva (RDDT n° 99, p. 38).

Entretanto, se ao Estado, para atingir suas finalidades, é considerado legítimo avançar sobre o patrimônio dos cidadãos, também é considerada legítima a resistência oposta pelos cidadãos à pretensão impositiva do Estado. Quando essa resistência utiliza meios lícitos – não contrários à lei, estamos diante do fenômeno da elisão fiscal, o que delimita o campo de atuação do planejamento tributário (Reis, RDDT n° 99, p. 39).

Assim, ao discutir os limites normativos do planejamento tributário, o ponto central do debate é a tensão entre individualismo/autonomia privada versus solidariedade. A liberdade, como valor jurídico, fundamenta a autonomia privada, conferindo aos indivíduos o poder de regular suas relações jurídicas por meio da livre manifestação de vontade, definindo o conteúdo, a disciplina e os efeitos dessas relações (RDDT n° 99, p. 48).

No entanto, o princípio da liberdade não é absoluto e deve ser considerado à luz dos princípios do bem-estar social e da justiça. No Direito Tributário, por exemplo, esse conflito se manifesta na busca natural dos contribuintes por reduzir sua carga tributária, enquanto o Estado tem a necessidade contínua de aumentar suas receitas para cobrir os gastos públicos (RDDT n° 99, p. 48).

Ou seja, por um lado, os contribuintes têm o direito legalmente garantido de buscar a redução da carga tributária. Por outro lado, eles também têm o dever de financiar os

gastos públicos de acordo com sua capacidade contributiva. Esse conflito proporciona um amplo debate a respeito da validade dos planejamentos tributários, vez que, embora não seja lícito ao contribuinte extrapolar os limites legais dessa faculdade que lhe foi conferida, por outro lado, a adoção de estratégias lícitas não poderá acarretar a imputação de responsabilidade pelo Estado ao cidadão (Reis, RDDT n° 99, p. 40).

Em outras palavras, o debate sobre elisão tributária reúne dois valores constitucionais em oposição. Privilegiar apenas a solidariedade implica na desconsideração indiscriminada de qualquer ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte. Por outro lado, dar prioridade exclusiva à liberdade permitiria a realização de quaisquer atos ou negócios, independentemente de seus efeitos, o que poderia enfraquecer ou até anular o princípio da capacidade contributiva (Greco, 2011, p. 578).

O cenário atual, quando se analisa a legitimidade do planejamento tributário, é permeado pela dicotomia na qual o mesmo negócio que resulta em economia tributária é às vezes combatido e outras vezes incentivado, mas sempre com base na alegação de um direito fundamental. Equivale a dizer, a invocação de direitos fundamentais frequentemente funciona como um recurso retórico para legitimar um interesse ou uma posição ideológica em detrimento de outro (Soares, 2019, p. 504).

Visando traçar parâmetros objetivos para verificar a ocorrência da elisão fiscal, Ricardo Mariz de Oliveira (2000, p. 106) ensina que o contribuinte deve possuir resposta afirmativa para as três questões: (1) a economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?, (2) a economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem a infração à lei? e (3) a economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração e sem terem sido adulterados nestas? Para o autor, essas três questões são úteis para amparar o cidadão e, sobretudo, o planejador tributário na hora de realizar suas atividades estratégicas no campo da licitude.

Por outro lado, Rubens Gomes de Sousa (2000, p. 125) assinala que o critério “licitude” não é suficiente ou, melhor dizendo, seguro, para distinguir a elisão de atos fraudulentos, devendo o contribuinte se atentar aos limites do planejamento tributário, analisando o aspecto temporal do fato gerador. Isto é, se o contribuinte, imbuído a esquivar-se da obrigação fiscal, agiu ou se omitiu posteriormente a

ocorrência do fato gerador do tributo, trata-se de elisão fiscal. Por outro lado, se o cidadão se omitir no momento em que ocorreu o fato imponível ou após a incidência do tributo, a operação já fugiu do campo da licitude.

O fato é que colocar o contribuinte à mercê da ponderação de princípios e de demais critérios frágeis e inespecíficos, que não estão positivados em lei, deflagra a grave insegurança jurídica que permeia os limites do planejamento tributário abusivo no Brasil. Afinal, o Código Tributário Nacional não possui uma disposição que possa ser classificada como uma “norma geral anti abuso” ou “anti-evasão” de eficácia plena (Soares, 2019, p. 398).

3.1 INEXISTÊNCIA DE UMA NORMA GERAL “ANTI-EVASÃO” NO DIREITO BRASILEIRO: O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em 2001, a Lei Complementar nº 104 inseriu o parágrafo único no art. 116 do CTN⁴, o que, para alguns autores, significou a inclusão de uma norma geral antielisiva no sistema brasileiro. Esse dispositivo conferiu à autoridade fiscalizadora a competência para 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, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (Fulginiti, 2009, p. 07).

É preciso pontuar, neste ponto, que existe discussão quanto à terminologia da expressão “norma antielisiva”, pois, para alguns autores, o termo estaria semanticamente equivocado, já que a preposição “anti” remete a ideia de contrariedade, como se a elisão, tal qual a evasão, fossem práticas ilícitas (Huck, 1997, p. 325).

Antônio Roberto Sampaio Dória (1997, p. 31) esclarece que o correto seria utilizar o termo “norma anti abusos”, “norma anti-evasão” ou, simplesmente, norma “anti simulação”, já que, para o autor, a expressão elisão fiscal é sinônimo de

⁴ Art. 116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

planejamento tributário lícito. Esse é o entendimento que demonstra maior coerência.

O fato é que, o alcance de uma legislação deste tipo no sistema brasileiro deveria servir para definir, de forma mais precisa, os institutos que configurariam a abusividade no planejamento tributário. O problema, todavia, surge em razão do quanto disposto na última parte do dispositivo, que condiciona a eficácia da norma à edição de lei ordinária regulamentadora, que até o presente momento não existe.

Isso porque, a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, editada com esse propósito, não foi convertida em lei. Ou seja, atualmente, inexistem critérios específicos para delimitar o que seria a “finalidade de dissimular”, o que confere ampla margem de discricionariedade ao Fisco para desconsiderar negócios jurídicos com base em critérios que não possuem amparo na legislação (Fulginiti, 2009, p. 09).

Marco Aurélio Greco (2019, p. 77) pontua que o Código Tributário Nacional condicionou a aplicabilidade do dispositivo à edição de lei ordinária de caráter procedimental, sendo assim, enquanto não for devidamente editada, a norma carece de um elemento essencial à aplicabilidade, caracterizando a ilegalidade do ato administrativo que pretende discutir a abusividade de negócios jurídicos com arrimo no referido dispositivo.

Destaca-se, nesse sentido, que a constitucionalidade da norma foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, julgada no ano de 2022 pelo Supremo Tribunal Federal que, por unanimidade, decidiu pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. Isso, todavia, não resolve o problema acerca da aplicabilidade do dispositivo.

No voto condutor do julgamento, a relatora, ministra Cármen Lúcia, explicou que a eficácia plena da norma em questão depende de lei para estabelecer procedimentos a serem seguidos e, apesar de tentativas, o parágrafo único do artigo 116 do CTN ainda não foi regulamentado.

Nesse sentido:

AÇÃO 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. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE. (...) a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos”, de modo que “enquanto esta não for editada às autoridades fazendárias estarão impedidas de efetuar a desconsideração do ato ou do negócio que entenderem inquinados de simulação” ADI 2446 / DF - DISTRITO FEDERAL , Órgão: STF, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Julgado em 11/04/2022, Publicado em 27/04/2022.

Esse, inclusive, foi o entendimento adotado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF no ano de 2018. Durante o julgamento do Processo Administrativo nº 11065.724114/2015-03, o Conselheiro Relator, Leonardo Ogassawara, frisou que o parágrafo único do art. 116, correspondente à regra anti-evasão, não pode ser utilizada como fundamento para desconsiderar atos ou negócios jurídicos, em razão da pendência de lei ordinária regulamentadora. Nesse sentido:

Planejamento tributário. Desconsideração de atos e negócios jurídicos. Falta de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Erro de fundamentação. O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos e 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 que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.” CARF. Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; Processo Administrativo n. 11065.724114/2015-03; 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção; data da sessão: 27.08.2018; disponibilizado em: 20.09.2018.

Foi diante desse cenário que surgiu a primeira tentativa de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, por meio da edição da Medida Provisória n. 66/2002, que objetivava, em síntese, definir os critérios para desconsideração dos planejamentos tributários elaborados pelos contribuintes, introduzindo, pela primeira vez, o elemento da falta de propósito negocial, através do § 1º do art. 14 (Soares, 2019, p. 400).

3.2 A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Conforme o magistério de Renato Lopes Becho (RDDT n° 176, p. 136), o Estado, ao lidar com o planejamento tributário, busca desenvolver duas abordagens: considerar as práticas do contribuinte como ilícitas (em desacordo com a lei) e/ou combater o planejamento tributário, mesmo quando legal, se este for prejudicial aos interesses de arrecadação do Fisco.

Portanto, é diante de um contexto que se privilegia a arrecadação e a supremacia dos interesses da fiscalização que surge a discussão acerca da teoria do “*business purpose*” como forma de desconsiderar os negócios jurídicos adotados pelos contribuintes brasileiros.

O instituto do propósito comercial possui raízes na jurisprudência estadunidense a partir do julgamento do caso “*Gregory vs Helvering*” e pode ser conceituado como a motivação extrafiscal que o contribuinte deve ter ao adotar um negócio jurídico. Para essa teoria, caso o ato praticado apenas tivesse o intuito de reduzir a carga tributária, inexistindo, assim, um propósito comercial, ele seria passível de desconsideração (Halperin, 2023, p.141).

O fato é que esse instituto não foi legalmente recepcionado pelo sistema jurídico pátrio, em razão da rejeição do art. 14 da Medida Provisória n° 66/2002, cujo objetivo era regulamentar o parágrafo único do art 116 do CTN, a chamada norma anti-evasão (Greco, 2019, p. 35-36).

3.2.1 Conceito

Para Sérgio André Rocha (2019, p. 127), propósito comercial é a motivação do agente ao realizar determinado ato ou negócio jurídico que não seja, tão somente, a economia tributária. Em outras palavras, para que um planejamento fiscal seja considerado lícito, seria necessário realizar uma análise subjetiva dos motivos para a celebração do negócio jurídico, de modo que, caso a única motivação do

contribuinte seja a redução da carga tributária, seu planejamento será considerado evasivo.

Fato é que o referido instituto vem sendo utilizado de duas formas. Isso porque, o propósito negocial pode ser classificado como a motivação do negócio jurídico mas, também, como a causa do negócio jurídico, significados esses que são aplicados com funções diferentes. Enquanto o propósito negocial-causa é usado com o escopo de qualificar um negócio jurídico quanto à sua causa, o propósito negocial-motivação é utilizado como um requisito de validade do negócio jurídico, analisando, para tanto, o seu fim e o seu meio (Halperin, 2023, p.143).

A causa de um negócio jurídico é a função que o Direito atribui a celebração de determinado negócio jurídico, como no caso da compra em venda, em que a sua causa é a permuta da coisa pelo preço. A causa de um negócio, então, é totalmente distinta dos motivos que levaram as partes a celebrá-lo, de modo que a primeira é determinada de forma objetiva e a segunda de forma subjetiva (Alves, 2008, p. 159).

Significa dizer, então, que quando se fala em propósito negocial-causa a intenção é de qualificar o negócio jurídico, ensejando o questionamento “qual o propósito desse negócio jurídico?”, que exprime o mesmo sentido da pergunta “qual o negócio jurídico que foi realizado?”. Aqui, a discussão é no plano de existência, oportunidade em que a fiscalização busca aferir se a transação do contribuinte é, de fato, o que ele diz ser, seja ela considerada válida ou inválida.

Filiado a esse posicionamento, Marciano Seabra de Godoi (2016, p. 498) reforça que a doutrina do *business purpose* não deve ser permeada pela análise dos motivos que levaram o contribuinte a adotar determinado planejamento fiscal, mas sim pautado pela aferição dos próprios atos que foram praticados por ele, para, a partir daí, verificar se o negócio jurídico entabulado pelas partes ocorreu ou não.

Exemplificando, para os adeptos da teoria do propósito negocial- causa, verifica-se que houve o recebimento de propriedade em troca de preço se está presente o propósito negocial de receber propriedade em troca do preço, motivo pelo qual os fatos devem ser qualificados como um negócio jurídico de compra e venda. É por isso que o *business purpose* como causa do negócio jurídico possui a função qualificadora, pois corresponde à hipótese que deve ser preenchida para que determinado negócio jurídico seja reputado como ocorrido (Halperin, 2023, p.143).

O propósito negocial-causa tem sido aplicado, ainda, com base em duas vertentes, que analisam a causa formal e substancial do negócio jurídico. Na primeira concepção, busca-se qualificar fatos com base na presença de elementos formais, reputados como necessários pela legislação para que se repute ocorrido determinado negócio jurídico. A exemplo disso, cita-se a operação de doação, que para existir deve possuir os elementos positivados no artigo 538 do Código Civil, a saber: (I) agente capaz, (II) objeto lícito, possível e determinado ou determinável e (III) forma prescrita ou não defesa em lei. Neste caso, para os adeptos da teoria do “propósito negocial-causa-formal”, bastaria aferir se os requisitos legais estão presentes na operação declarada pelo contribuinte para, então, constatar a existência do *business purpose* (Halperin, 2023, p.147).

Por outro lado, a análise do propósito negocial a partir da causa substancial do negócio jurídico corresponde aos efeitos econômicos que devem estar presentes para que uma operação seja considerada como ocorrida. No caso da compra e venda, por exemplo, caso essa operação não resulte em (I) obrigações recíprocas para os contratantes, (II) responsabilidade do vendedor pelos vícios redibitórios e pela evicção, infere-se que houve a dissimulação na qualificação desse negócio jurídico que, na realidade, corresponde uma doação (Halperin, 2023, p.150).

Embora trate-se de distinção puramente conceitual, fato é que diversos autores, ao se debruçar sobre o estudo dos negócios jurídicos, qualificam as operações adotadas pelo contribuinte com base na sua causa substancial. Para Marciano Seabra de Godoi (2016, p. 499), se não está presente no negócio jurídico adotado pelo contribuinte a presença de suas finalidades típicas, e sim uma formalização oca que objetiva evitar a incidência de tributo, haverá, então, um negócio jurídico de causa falsa.

Marco Aurélio Greco (2019, p. 241) cristaliza esse entendimento ao tratar do negócio jurídico de sucessivas incorporações de sociedades. Isso porque, o instituto da incorporação existe com uma finalidade, qual seja, a de possibilitar a reunião de patrimônios de duas pessoas, objetivando a redução de custos e otimização de desempenho. No entanto, se o instrumento é utilizado sucessivamente e se a pessoa jurídica que surgiu como incorporadora não trazia nenhum empreendimento, percebe-se que a incorporação começa a ficar incompatível com a realidade, pois apenas visa reduzir o prejuízo fiscal.

Além do significado do propósito negocial-causa, existe, ainda, o propósito negocial-motivação, que diz respeito ao motivo determinante para a adoção de um negócio jurídico, pretendendo-se perquirir a eficácia do negócio jurídico perante a fiscalização. Com base nesse significado, o questionamento “esse negócio jurídico possui propósito negocial?” possui o sentido de “esse negócio jurídico é eficaz perante o Fisco?”, traduzindo a ideia de que, se não há motivo extrafiscal para a pactuação daquele negócio, então ele seria considerado abusivo, vez que não produziria os efeitos tributários regulares (Halperin, 2023, p.150).

Marco Aurélio Greco (2019, p. 243) também sustenta a regra do propósito negocial-motivo, vez que, como grande defensor da inexistência de um direito de auto-organização absoluto, ressalta que na adoção de um planejamento tributário o contribuinte não poderia se valer da justificativa de “fiz porque quis” ou de “fiz para obter a menor carga tributária”. Isso porque, o motivo para pactuar determinado negócio não pode preponderantemente a economia de tributos.

Em suma, percebe-se que a teoria do *business purpose* não passa de construção doutrinária que se desdobra em duas vertentes. A primeira, busca aferir a causa do planejamento fiscal, analisando a existência dos requisitos formais e dos efeitos que advém do negócio jurídico pactuado pelas partes e, a segunda, pretende aferir o motivo pelo qual o contribuinte valeu-se daquele negócio (Halperin, 2023, p.163).

Seja no Brasil ou fora dele, o fato é que o propósito negocial permanece carente de critérios claros, o que resulta em aplicações dotadas de alto grau de subjetividade, oferecendo assim, grande margem de discricionariedade ao agente fiscal responsável pela autuação (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 500).

Portanto, conceituar o instituto do propósito negocial é tarefa difícil, afinal, ela permeia a nebulosa separação entre a licitude e a ilicitude no campo do planejamento tributário.

Conforme será demonstrado nos tópicos subsequentes, as posições teóricas e jurisprudenciais são sempre acompanhadas de proposições vagas e ambíguas, que se confundem e se misturam, resultando em um cenário nebuloso, em que cada um tem um conceito de propósito negocial para chamar de seu, que só fica claro diante do caso concreto (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 501).

Essa situação problemática não impede que casos concretos sejam resolvidos, e o direito, aplicado. Isso é possível, em grande medida, graças à atuação do CARF, que, no exercício de controle da legalidade do lançamento tributário, contribui para a atribuição de sentido e preenchimento das lacunas acerca do tema (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 502).

3.2.2 O caso “Gregory X Marbury”

Conforme narrado no tópico inaugural, a doutrina do *business purpose* possui raízes na jurisprudência da Suprema Corte Norte-Americana a partir do julgamento do caso *Gregory vs Helvering*, no ano de 1934. Nesse emblemático julgado, a Corte dos Estados Unidos considerou que as regras tributárias aplicáveis às reorganizações societárias deveriam ser analisadas em conformidade com o instituto propósito negocial (Halperin, 2023, p.144).

No precedente em análise, a sra. Evelyn Gregory possuía a integralidade do capital da empresa UMC (*united mortgage corporation*), empresa que mantinha em seu investimento mil ações da pessoa jurídica MSC (*monitor securities corporation*). Ocorre que, a contribuinte objetivava alienar as ações da MSC e, imbuída a reduzir a carga fiscal incidente sobre a operação, optou por realizar a operação de reorganização societária, com o intuito de transferir tais ações para o seu patrimônio pessoal, antes de vendê-las no mercado. (Halperin, 2023, p.147).

Para alcançar seu objetivo, a contribuinte constituiu a empresa Averill Corporation (AC) no ano de 1928 e, em seguida, a UMC transferiu as mil ações que detinha na MSC para essa sociedade recém constituída. No mesmo ano em que foi criada, a AC foi dissolvida e liquidada, com a consequente entrega das ações para a sra. Gregory (Halperin, 2023, p.147).

Em outras palavras, ao invés de transferir esse patrimônio para a sua pessoa física por meio de uma distribuição de lucros da UMC, o que, todavia, ensejaria uma elevada tributação, a Sra. Gregory, fundamentando-se no art. 112 do Revenue Act de 1928, dispositivo que permitia no âmbito de reorganizações societárias a transferência de ações entre sociedades sem a incidência de imposto, cindiu essas ações para outra sociedade que havia recém-constituído (sem qualquer tributação)

e, por conseguinte, extinguiu a referida pessoa jurídica, recebendo as ações em sua pessoa física como devolução de capital por meio de uma carga tributária inferior, caso tivesse optado pela distribuição de lucros (Halperin, 2023, p.149).

Fato é que a Fiscalização, na pessoa do Sr. Helvering, tributou a operação como se as ações tivessem sido objeto de uma distribuição de lucros da United Mortgage Corporation para a Sra. Gregory.

Isso porque, entendeu que o planejamento adotado pelo contribuinte possuía como único objetivo evitar o imposto de renda incidente sobre os dividendos, em caso de alienação direta das ações da MSC (Halperin, 2023, p. 148).

Com respaldo no art. 112 do *Revenue Act* de 1928, dispositivo que permitia, no âmbito de reorganizações societárias, a transferência de ações entre sociedades sem qualquer tributação – desde que houvesse um plano de reorganização, o tema foi levado à Corte de Apelação do 2º Circuito dos Estados Unidos (Halperin, 2023, p. 148).

Todavia, a Corte declarou que a norma deveria ser compreendida à luz da sua finalidade, razão pela qual entendeu que a venda das ações da MSC para a empresa Averill Corporation não se enquadra no conceito de um plano de organização societária (*pursuance of a plan of reorganization*), pois deveria estar presente uma espécie de propósito comercial que motivasse o plano de reorganização (Summers, 1961, p. 44):

“When subdivision (B) speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made ‘in pursuance of a plan of reorganization’ [§ 112(g)] of corporate business, and not a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here. Putting aside, then, the question of motive in respect of taxation altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose – a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner.⁵

⁵ Tradução: “Quando a subdivisão (B) fala de uma transferência de ativos por uma corporação para outra, significa uma transferência feita ‘no contexto de um plano de reorganização’ [§ 112(g)] de negócios corporativos, e não uma transferência de ativos por uma corporação para outra no contexto de um plano que não tenha relação com os negócios de nenhuma das duas, como claramente é o caso aqui. Deixando de lado, então, a questão do motivo em relação à tributação, e procedendo com

Em suma, o que a Suprema Corte Norte-Americana verificou no precedente em análise foi a ocorrência de um negócio jurídico simulado, já que não estaria presente o *business purpose* que justificasse a criação de uma reorganização societária. Percebe-se, então, que a gênese da doutrina do *business purpose* encontra-se no raciocínio construído pela Corte Norte-Americana, que partiu da premissa que as regras jurídicas não podem ser interpretadas apenas literalmente, de modo que os negócios jurídicos com objetivo de reduzir o ônus tributário, para serem válidos, devem respeitar o espírito e a finalidade das normas que lastreiam a operação pretendida pelo contribuinte (Halperin, 2023, p. 150).

3.3.3 A Medida Provisória nº 66/2002

Visando conferir eficácia ao parágrafo único do art. 116 do CTN, o artigo 14 da Medida Provisória nº 66/2002 exportou o entendimento estrangeiro e elegeu a falta de propósito negocial e o abuso de forma como fundamentos para a descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de simular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Nesse sentido dispõe o referido dispositivo:

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.

o intuito de identificar o que realmente ocorreu, o que encontramos? Simplesmente uma operação sem propósito comercial ou negocial – um mero dispositivo que coloca a forma de uma reorganização corporativa como um disfarce para ocultar sua real natureza, e cujo único objetivo e conquista era a realização de um plano pré-concebido, não para reorganizar um negócio ou qualquer parte de um negócio, mas para transferir uma parcela de ações corporativas para o petionário

Como se verifica do artigo acima transcrito, a intenção de simular atribuída pela MP nº 66/02 é aquela em que o contribuinte possui o objetivo de reduzir, evitar ou postergar o pagamento do tributo, de modo a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, devendo estar presente os seguintes critérios: (I) ausência de propósito negocial ou (II) existência de abuso de forma no negócio jurídico realizado (Machado, 2007, p. 367).

O dispositivo acrescenta, ainda, que é 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 (Machado, 2007, p. 367).

Observa-se, então, que a caracterização do propósito negocial está ligada com a intenção do contribuinte ao escolher a forma pela qual irá realizar determinado negócio jurídico, de modo que, a economia tributária não pode ser o único motivo para a realização da operação mediante a forma legal alternativa. (Machado, 2007, p. 368).

Portanto, não obstante a discussão doutrinária sobre o conceito do referido instituto, o que se observa é que o legislador, quando tentou incluir o critério de ausência de propósito negocial como requisito para desconsiderar o planejamento tributário, buscou associá-lo a motivação do agente ao realizar determinado negócio jurídico, motivação essa que não deveria ser, apenas, a economia fiscal (Rocha, 2019, p. 127).

É com arrimo no princípio da solidariedade social que o art. 14 da MP nº 66/02 encontra respaldo. Esse dispositivo buscou introduzir a ideia de que não basta que o planejamento tributário consista em atos lícitos, esses atos devem, sobretudo, possuir sua justificativa no próprio arranjo adotado, não devendo objetivar exclusivamente a redução do tributo, sob pena de desconsideração do negócio jurídico (RDDT nº 99, p. 38).

Sendo assim, independente do art. 14 da Medida Provisória nº 66/02 não ter sido convertida em lei e inexistirem critérios aptos para autorizar a invalidação do planejamento tributário dito como abusivo, isso não vem impedindo que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais utilize o recurso do propósito negocial como requisito para desconsiderar os planejamentos tributários adotados pelos

contribuintes, quando verificada a ausência de motivação extra tributária (Leite, 2021, p. 98).

Portanto, a expressão “propósito comercial” não consta em nenhum enunciado normativo brasileiro, mas o exame desse requisito nos planejamentos tributários tidos como abusivos tem sido algo corriqueiro em decisões administrativas sobre o tema, que aplicam um instituto não querido pelo legislador com distintos significados, em nítida inobservância aos princípios da legalidade e tipicidade fechada, desembocando em um contexto de extrema insegurança jurídica (Leite, 2021, p. 98).

4 PROPÓSITO NEGOCIAL: (IM) PRESCINDIBILIDADE PARA A LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário decorre da máxima *nullum tributum sine lege alude*, que, em tradução literal, significa que nenhum tributo será cobrado sem lei. Dito de outra forma, todas as condutas consideradas tributáveis devem ser delimitadas somente pelo legislador, de modo que a tributação só deve ocorrer em observância aos tipos pré-determinados. Portanto, toda tipologia tributária é taxativa (Xavier, 1978, p. 48).

E se é assim, pode-se afirmar que há um catálogo de situações tributáveis e, o que não está previsto em lei, constitui-se como o “campo livre de tributação”. Melhor dizendo, esse é o espaço de proteção jurídica do contribuinte no qual impera a sua liberdade negocial constitucionalmente assegurada, é uma espécie de circunscrição que o ente tributante não pode se imiscuir (Malerbi, 1984, p. 75).

Portanto, a lei, a partir da tipicidade fechada, vai prever as hipóteses de incidência tributária, possibilitando que o contribuinte, no exercício da sua liberdade, valendo-se de meios ilícitos, opte por não incorrer no fato gerador da obrigação tributária. É aqui que se encontra o campo da elisão fiscal (Malerbi, 1984, p. 77).

Conforme elucidado, é fato que a norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN não pode ser usada pela Administração Tributária para controlar atos ou negócios jurídicos, já que sua implementação prática está condicionada à promulgação de uma lei ordinária que estabeleça o procedimento para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos adotados pelo contribuinte, possuindo, assim, eficácia limitada (Santos, 2015, p. 138).

Como o Congresso Nacional rejeitou a inclusão do artigo 14, parágrafo 1º, inciso I desta Medida Provisória, que permitia a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com base na ausência de propósito negocial, é nítido que Poder Legislativo repudiou a recepção no ordenamento jurídico pátrio do instituto do *business purpose*, o que impede sua aplicação por meio de interpretação, sob pena de violar as normas constitucionais que regulam o processo legislativo e, sobretudo, a liberdade econômica e legalidade tributária (Santos, 2015, p. 138).

Afinal, se o artigo 62, parágrafo 10⁶, da Constituição Federal proíbe a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória rejeitada pelo Congresso Nacional, é ainda mais impróprio aplicar tal medida sem base legal, apenas por meio de mera construção interpretativa (Santos, 2015, p. 139).

Sendo assim, é surpreendente que algumas decisões administrativas ainda se valham da suposição de que a inexistência de motivação extra tributária permitiria ao fisco desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados lícitamente, coisa que têm feito contrariamente aos princípios basilares do Direito Tributário, materializados por meio do art. 150, I, e art. 5º, II, da Constituição Federal (Soares, 2019, p. 501).

No Brasil, essa situação é agravada pelo complexo sistema tributário e, em particular, pela atuação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O constituinte originário criou uma vasta quantidade de princípios e regras que frequentemente apontam em direções diferentes, sustentando diversas concepções sobre os limites do planejamento tributário. Princípios como segurança jurídica, legalidade, tipicidade, direito de propriedade e livre iniciativa são utilizados para justificar a liberdade dos contribuintes na organização de seus negócios, enquanto isonomia, capacidade contributiva e solidariedade fundamentam abordagens mais restritivas (Soares, 2019, p. 501).

A liberdade individual de economizar tributos é, por vezes, considerada um direito fundamental que deve ser amplamente aceito; em outras ocasiões, é vista como um dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, limitando o planejamento tributário. A questão que surge é: como pode o mesmo negócio que resulta em economia tributária ser ora combatido, ora incentivado, mas sempre com base na suposta existência de um direito fundamental? A invocação de direitos fundamentais muitas vezes serve como um artifício retórico para legitimar um interesse ou uma posição ideológica em detrimento de outro (Soares, 2019, p. 504).

Independente do inerente contexto de ponderação de princípios que permeia o exercício da atividade jurisdicional, o fato é que o CARF vem aplicando um pressuposto explicitamente não querido pelo legislador brasileiro e, assim o fazendo, não observa o que mandam os dispositivos da Magna Lei Brasileira no que se refere

⁶ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. § 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

à legalidade e a liberdade econômica, insistindo em basear suas decisões em conceitos altamente abstratos, o que provoca o cometimento de distorções na aplicação de sanções aos sujeitos passivos (Oliveira, 2011, p. 09).

O uso do direito comparado e das construções jurisprudenciais estrangeiras ou, melhor dizendo, alienígenas, exige uma análise rigorosa das semelhanças e diferenças entre os sistemas jurídicos em questão. É crucial evitar a transposição de decisões judiciais baseadas em princípios e regras completamente distintas para a realidade do ordenamento jurídico brasileiro, sem considerar suas características fundamentais. No caso do Direito norte-americano, por exemplo, o exercício do poder de tributar não está circunscrito na própria Constituição, diferentemente do Direito brasileiro, que especifica a competência tributária, delimita as materialidades elegíveis, impõe restrições ao exercício do poder de tributar e estabelece direitos e garantias para os contribuintes. (Santos, 2015, p. 139).

A teoria do propósito negocial, portanto, não pode ser simplesmente incorporada ao sistema tributário brasileiro através de decisões de tribunais administrativos, que objetivam declarar a ilicitude do negócio jurídico adotado pelo contribuinte apenas porque este carecia de motivo extrafiscal (Santos, 2015, p. 139).

4.1 IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAR NEGÓCIO JURÍDICO COM FUNDAMENTO EM INSTITUTO NÃO PRESENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Os atos e negócios jurídicos que resultam na supressão ou redução no pagamento de tributos são, em princípio, aparentemente lícitos. Sua desconsideração só ocorre após a análise da autoridade competente, que, ao constatar a artificialidade da operação realizada pelo sujeito passivo, invalida a redução da carga tributária e impõe o dever de pagamento do tributo, devendo, para tanto, fundamentar sua decisão com base em institutos previstos na legislação (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 504).

No campo do planejamento tributário, termos vagos e indeterminados são frequentemente interpretados com base em convicções pessoais sobre os fatos e as normas aplicáveis. Não é surpreendente que um mesmo negócio jurídico possa ser

qualificado de maneiras completamente diferentes, dependendo do intérprete e aplicador da norma. Isso ocorre porque a visão de cada indivíduo sobre o papel do Estado influencia seu nível de tolerância à economia tributária. Não se pode fechar os olhos para o fato de que a ideologia do aplicador da norma, seja liberal ou social, é uma variável importante nesse contexto (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 505).

Sérgio André Rocha (2019, p. 07) destaca que antes de iniciar um debate sobre planejamento tributário é importante identificar a ideologia de quem está se manifestando. Se a pessoa adotar uma ideologia liberal clássica, provavelmente defenderá a ampla liberdade do contribuinte e sustentará que o Fisco não pode desconsiderar atos realizados com base na norma anti-abuso, que possui eficácia limitada. Por outro lado, se a ideologia for predominantemente social, essa pessoa provavelmente argumentará que o planejamento tributário é, muitas vezes – para não dizer sempre – inaceitável, pois compromete a capacidade contributiva, quebra a isonomia e prejudica a solidariedade social, ressaltando que a interpretação da norma tributária deve priorizar a substância econômica do negócio jurídico em vez de sua forma jurídica.

O fato é que, por mais que desperte paixões, esse debate axiológico tem pouca relevância – ou deveria ter pouca relevância – na solução de casos concretos. O que realmente é relevante, é definir os limites do planejamento tributário através da edição de uma lei complementar capaz de regulamentar o parágrafo único da norma geral anti evasão, pois, só assim, o contribuinte sairá da “zona cinzenta” que permeia o exercício de sua atividade (Rocha, 2019, p. 07).

Há de se dizer, se não há limites bem estabelecidos acerca do que é permitido, ou não, fazer, o contribuinte permanecerá a mercê da aplicação indevida de critérios subjetivos e da filiação ideológica adotada pelo julgador que, como se sabe, é sempre voltada para o estabelecimento de inúmeros limites à sua liberdade de organização (Rocha, 2019, p. 07).

Limitar a autonomia do contribuinte na busca de um propósito comercial no planejamento tributário implica em muito mais do que violar o princípio da tipicidade fechada, que é corolário da legalidade estrita. Ao adentrar na investigação acerca dos motivos que levaram o sujeito passivo a adotar determinado arranjo, algo que se opera completamente no âmbito da subjetividade, a Fiscalização faz parecer que a vantagem fiscal obtida é um golpe, a fim de assegurar a ilegitimidade da operação

adotada. Trata-se, aqui, de uma verdadeira agressão à autonomia privada do cidadão (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 512).

A tentativa de incluir o propósito negocial como requisito para desconsiderar o planejamento tributário foi expressamente vetada pelo Congresso Nacional, permanecendo o parágrafo único do art. 116 sem critérios objetivos capazes de autorizar a desconstituição dos negócios jurídicos tidos como abusivos. Se a lei tributária não contém todos os elementos que vão permitir a identificação do fato imponível, fica vedado o emprego da analogia pelo Poder Judiciário e da discricionariedade pela Administração Pública, afinal, as lacunas legislativas não podem ser supridas em prejuízo do contribuinte, porquanto tal artifício frustraria a exigência do Texto Magno de que todo tributo deve fundar-se em lei anterior e expressa (Carrazza, 2013, p. 283).

Não se está argumentando contra a aplicação dos princípios da capacidade contributiva ou solidariedade fiscal. Esses princípios são fundamentais. O que deve ficar claro é que a existência desses valores não pode ser uma tela em branco para ser pintada conforme desejado. Isso porque, recorrer ao recurso da solidariedade social para legitimar certas condutas reflete uma visão simplista, ingênua e mal-intencionada de quem as utiliza (Carrazza, 2013, p. 291).

Dito de outro modo, o princípio da solidariedade social, a respeito de ser um vetor interpretativo relevante ao legislador e ao intérprete, não basta para criar obrigações ao contribuinte. Isso não é fundamento suficiente para a promoção de autuação fiscal, tendo em vista que tal prática autoriza, evidentemente, a ratificação de arbitrariedades por parte da autoridade fiscalizadora (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 511).

Caso o legislador entenda que o planejamento tributário criado visando apenas a economia de tributos é ilegítimo, lhe é imposto o dever de regular essa situação fática que seja considerada abusiva. O que não é permitido, entretanto, é que o intérprete da lei invalide as operações negociais com base em elementos inexistentes na legislação brasileira (Rocha, 2019, p.56).

Admite-se que o cenário é nebuloso em relação à inexistência de critérios claros para se aferir o que configura a simulação capaz de ensejar a desconsideração do negócio jurídico adotado. O mesmo não pode ser dito em relação à teoria do

business purpose. O Congresso Nacional, ao recusar o art. 14 da Medida Provisória nº 66/02, manifestou, explicitamente, a impossibilidade de se desconsiderar atos e negócios jurídicos que carecem de propósito negocial. Portanto, é inconcebível que o agente fiscal responsável pela autuação invoque o instituto com o escopo de invalidar o arranjo adotado pelo contribuinte (Carrazza, 2013, p. 290).

Ao tratar de planejamento tributário, é necessário ir além da ideia de um direito fundamental de economizar ou pagar tributos. É crucial desenvolver critérios objetivos controláveis, previstos em lei, que estabeleçam os limites das ações dos principais envolvidos: o fisco e os contribuintes. Equivale a dizer: o combate ao planejamento tributário abusivo não pode ser construído através de construções principiológicas variáveis e incertas e, tampouco, se basear em instituto que sequer foi recepcionado pelo direito brasileiro. É necessário o desenvolvimento de instrumentos que viabilizem o controle de legalidade dentro da esfera de autonomia do contribuinte sem, entretanto, aniquilá-la (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 511).

4.2 EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Com a decisão proferida caso *Gregory vs Helvering*, o Brasil passou a exportar esse entendimento americano para o Brasil, com destaque ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que frequentemente emprega a teoria do *business purpose* em diversas de suas decisões, mesmo sem a recepção do instituto pela legislação brasileira (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 513).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ocupa, atualmente, um papel de protagonista quando o assunto é planejamento tributário, afinal, suas decisões servem de orientação para o fisco e para os contribuintes.

Portanto, passa-se a análise da jurisprudência administrativa acerca do propósito negocial.

Em primeiro ponto, cita-se o acórdão nº 2802-002.809, proferido no ano de 2014 pelo CARF, sob a relatoria do conselheiro relator German Alejandro San Martin que, ao julgar o Recurso Voluntário interposto por Antônio Carlos Aguiar Gouveia (Carlão

- figura do desporto), entendeu que houve omissão de rendimentos em decorrência da utilização da pessoa jurídica “FG LTDA” para suposta prestação de serviços personalíssimos.

No acórdão em análise, houve menção expressa ao instituto do propósito negocial, objetivando qualificar o planejamento tributário adotado pelo contribuinte como abusivo. *In verbis*:

Entretanto, o presente litígio deve ser decidido sob outro prisma, qual seja, o da comprovação da efetiva existência da pessoa jurídica sociedade empresária RFG Ltda. e da prova do real exercício de sua atividade empresarial. **Vale dizer, é de se verificar, de acordo com as provas juntadas ao processo, se há propósito negocial na criação e manutenção da pessoa jurídica RFG Ltda., além de apenas suportar o recebimento de remuneração, patrocínios, direitos de imagem e participação em torneios da pessoa física do recorrente.** É de constatar que a RFG Ltda. (nova razão social da pessoa jurídica “Carlão Promoções Ltda.), conforme seu Contrato Social, é pessoa jurídica de atividade “mercantil” (empresarial). É constituída pelo recorrente, detentor de 99% das quotas e pela sua esposa, Gilda Maria Lacombe Heilborn, detentora de 1%. Não há qualquer registro de empregados, bem como os endereços anteriores à última alteração eram todos residenciais. O primeiro ponto a ser levado em consideração é a impropriedade da adoção do tipo societário “empresarial” para a realização de atividade em caráter pessoal, mormente a cessão de direitos de imagem, recebimento de prêmios e patrocínios.”(CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS SEGUNDA SESSÃO DE JULGAMENTO Processo nº 11516.001327/200790 Recurso nº Voluntário Acórdão nº 2802002.809 – 2ª Turma Especial Sessão de 14 de abril de 2014.)

Naquela situação⁷, ficou entendido que o recorrente não se preocupou de provar a existência de estrutura empresarial capaz de ampará-lo na execução dos seus serviços, como, por exemplo, a existência de empregados (treinadores, preparadores físicos, assessores de imprensa, etc.), de despesas necessárias à manutenção de sua atividade produtiva ou até mesmo fotos do estabelecimento empresarial. Dessa forma, constatou-se que a pessoa jurídica era desprovida de atividade e existência efetiva, pois seu propósito negocial era apenas o de deslocar a base tributável de rendimentos originalmente tributáveis na pessoa física, restando caracterizada, então, a simulação.

⁷ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Sessão de Julgamento. Processo nº 11516.001327/200790 Recurso nº Voluntário Acórdão nº 2802002.809 – 2ª Turma Especial Sessão de 14 de abril de 2014

Ademais, cita-se o paradigmático “Caso Lupatech”, materializado por meio do acórdão nº 1402-001.404 de julho de 2013, oportunidade na qual a 4ª Câmara da 1ª seção do CARF manteve o lançamento de ofício da autoridade fiscal com base no argumento de que não houve propósito comercial no ato praticado pelo contribuinte, qual seja, a constituição de nova empresa de veículos de curta duração, que objetivava a antecipação da exclusão do lucro real e da base de cálculo e da Contribuição Social para o Lucro Líquido (CSLL). Nesse sentido:

Amortização do ágio. **Utilização de sociedade Veículo sem Propósito Negocial.** Antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Impossibilidade. **A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte,** notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da Base de Cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser considerada 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 do direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas.(2ª turma Ordinária. 4ª câmara da 1ª seção do CARF. Acórdão nº 1402-001.404/2013)

O caso cuja ementa foi acima transcrita constitui-se como um paradigma na evolução jurisprudencial do CARF. Isso porque, antes de seu julgamento, a teoria do propósito comercial apenas era utilizada de forma conjugada com outras patologias do direito privado, como o abuso de direito e, principalmente, a simulação. Ou seja, o instituto do *business purpose* era considerado como um argumento acessório, que apenas possuía o condão de enriquecer a análise acerca da existência, ou não, de planejamento tributário evasivo (Schoueri, 2015, p. 108).

Todavia, no emblemático caso “Lupatech”, o CARF afastou a existência de simulação ou abuso de direito, pois considerou que os atos praticados pelo contribuinte eram considerados lícitos, mas utilizou a teoria do propósito comercial de forma isolada para manter a autuação fiscal.

Aliado a isso, cita-se o acórdão Nº 91-002.429, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, julgado em 18 de agosto de 2016, cuja ementa segue colacionada:

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE. Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social-, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial. GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE **SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.** O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização. BRASIL.(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Nº 11080.723.307/2012-06 Acórdão Nº 91-002.429. Recorrente: Transpinho Madeiras Ltda. e Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda. Relator: Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. 16 de agosto de 2016.)

O caso em análise⁸ trata-se da emissão de autos de infração contra o contribuinte relativos ao IRPJ, CSLL, Cofins e PIS. Em resumo, a operação em questão envolve a criação de uma sociedade através de uma reorganização societária com o intuito de reduzir a tributação dos rendimentos provenientes da futura venda de imóveis do contribuinte. Como resultado, a venda de imóveis pela sociedade recém-criada foi classificada como resultado operacional, utilizando-se o coeficiente de presunção de lucro de 8%.

No entanto, se a operação fosse realizada diretamente pelo contribuinte, sem a participação da nova sociedade, os rendimentos seriam tributados integralmente como ganhos de capital.

A fiscalização, então, considerou que a operação realizada pelo contribuinte, embora formalmente lícita, carecia de substância e propósito negocial, tendo sido constituída apenas para reduzir a carga tributária sobre as alienações dos imóveis.

⁸ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Nº 11080.723.307/2012-06 Acórdão Nº 91-002.429. Recorrente: Transpinho Madeiras Ltda. e Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda. Relator: Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. 16 de agosto de 2016.

No voto do relator,⁹ foi salientado que não se poderia admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais, incluindo a função social da propriedade e do contrato e a conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social, que essas operações sejam analisadas exclusivamente sob o aspecto tributário (falta de propósito negocial).

Naquela oportunidade, o entendimento foi que a adoção de operações de reorganização societária pelas empresas, com o objetivo de ocultar ou subtrair à incidência tributária a verdadeira operação, implica na desconsideração do planejamento adotado pelo contribuinte, pois as operações desprovidas de qualquer propósito negocial seriam como artifícios jurídicos e truques organizacionais, com o objetivo de burlar a tributação ao aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas.

Ademais, menciona-se acórdão o acórdão nº 9101-004.817, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, publicado em março de 2020, que trata-se de auto de infração devido à não tributação da CSLL e do IRPJ sobre ganho de capital proveniente da alienação de participação societária.

Em síntese, o caso discute a venda de participação societária pelo contribuinte, que utilizou uma série de operações de reorganização societária para transferir a base tributável para uma pessoa jurídica com regime tributário mais favorável, estabelecida no exterior.

O entendimento final foi que para que o planejamento tributário seja oponível ao Fisco, necessário se faz a existência de um propósito negocial, o que não se verificou no caso em tela, pois ao deslocar artificialmente o polo passivo da relação tributária, entendeu-se que o contribuinte abusou de seu direito de auto organização,

⁹ Porém, o que não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais acima expostos entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social, é que, para a adoção dessas operações, seja analisado, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário (falta de propósito negocial). Por outro lado, a adoção de operações de reorganização societária, pelas empresas, de forma a esconder, ou subtrair à incidência tributária, a verdadeira operação da qual resulta as operações, implica a consideração dessas operações como simuladas, com a conseqüente qualificação da multa de ofício aplicada. Isso porque, não possuindo essas operações qualquer propósito negocial, configuram-se, antes, meros artifícios jurídicos, simples truques organizacionais, objetivando burlar a tributação, ao aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Nº 11080.723.307/2012-06 Acórdão Nº 91-002.429. Recorrente: Transpinho Madeiras Ltda. e Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda. Relator: Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. 16 de agosto de 2016.)

ultrapassando o limite funcional do direito que lhe é garantido pelo ordenamento jurídico. Nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem qualquer propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre a operação.** (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial Nº 16327.001725/2010-52 Acórdão Nº 9101-004.817 Recorrentes: Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S.A. e Fazenda Nacional. Relator(a): Cons. Viviane Vidal Wagner. 03 mar. 2020)

Merece destaque o voto conselheira relatora neste caso, ¹⁰ que sustentou que não é inconstitucional ou ilegal exigir um propósito negocial em um planejamento tributário, argumentando que essa exigência está alinhada aos princípios constitucionais da função social da propriedade e da igualdade, bem como aos princípios juridicamente exigidos nos contratos, como probidade, boa-fé e função social desses instrumentos.

Não obstante os entendimentos colacionados anteriormente, destaca-se que o contribuinte obteve êxito na instância administrativa por meio do acórdão n. 1302-003.29057, proferido no ano de 2019 pela 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção do CARF, oportunidade em que o Conselheiro Relator entendeu que a autoridade administrativa só estaria autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos realizados com dolo, fraude ou simulação, afastando a possibilidade de desconsideração de negócio jurídico com arrimo na ausência de propósito negocial.

Nesse sentido:

¹⁰ Adota-se aqui o entendimento de que a estrita legalidade dos atos societários praticados por um grupo econômico é irrelevante na verificação da oponibilidade de seus efeitos tributários ao Fisco. A absoluta ausência de motivação extra tributária na engenharia societária adotada em planejamentos tributários torna seus efeitos inoponíveis à Administração Tributária. Se um contribuinte pratica uma série de ações, todas elas perfeitas do ponto de vista formal, movido unicamente pelo objetivo de se excluir da sujeição passiva tributária ou de ser tributado de forma menos onerosa, sem nenhum outro propósito econômico ou negocial que guarde uma mínima relação com seu objeto social, estará configurado planejamento tributário abusivo. Não se quer, com esta afirmação, negar a liberdade que todos os contribuintes têm para se auto-organizar da forma que melhor lhes aprouver. Obviamente tal direito subsiste, mas não pode ser gozado de forma ilimitada, sob o risco de afrontar direitos alheios, notadamente os da coletividade que depende, direta ou indiretamente, do emprego dos recursos arrecadados pelo Estado

(...) estando, o ato administrativo, estritamente aprisionado aos quadrantes da lei, não cabe à Administração adentrar na motivação do particular em proceder conforme os ditames legais. **A alegação de que as operações realizadas não tiveram propósito negocial advém de construção jurisprudencial estrangeira que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico, justamente por conflitar com uma gama de princípios, como o da Legalidade Tributária, descrito acima, além de outros princípios como o da livre iniciativa, estes últimos provenientes da Ordem Econômica**". (CARF. Conselheiro Relator Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa; Processo Administrativo n. 11516.723043/2013-04; 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção; data da sessão: 12.12.2018; disponibilizado em: 20.01.2019.)

No mesmo sentido foi o acórdão nº 1401002.644,¹¹ da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, julgado em 15 de maio de 2018. O caso versa sobre a suposta omissão no recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre ganho de capital não declarado pelo contribuinte. A fiscalização alegou que, ao analisar cada fase da reorganização societária realizada, não ficou claro o propósito negocial genuíno da operação, evidenciando sua artificialidade.

Todavia, no julgamento do recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, o relator argumentou ¹² que o conceito de propósito negocial não está previsto na legislação, o que o torna subjetivo e amplo. Para ele, a falta de regulamentação específica no ordenamento jurídico brasileiro dificulta a criação de entendimentos uniformes, resultando em discussões sobre as motivações por trás das operações societárias

¹¹ PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE. O fato de os atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que os negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei, não havendo lei que vede tal prática. Outrossim, no caso concreto, também foi demonstrada causa negocial decorrente do interesse na associação pessoal com o sócio pessoa física, o que é uma justificativa extratributária que se coaduna com a sua participação pessoa no Conselho de Administração e na gestão da empresa, posição que manteve até o ano de 2016. A efemeridade que se verifica no caso concreto é a titularidade das ações pela Holding e não pelas pessoas físicas, que as detiveram ao longo de 30 anos (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Nº 16561.720111/2014-24. Acórdão Nº 1401002.644. Recorrente: MCLG Empreendimentos e Participações S.A. Relator: Cons. Daniel Ribeiro Silva. 15 de maio 2018)

¹²É frequente a utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples existência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance de uma redução da incidência tributária, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado. Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica. Nesse sentido, entendo que a busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito negocial que viabiliza a reorganização societária, desde que cumpridos os demais requisitos ((BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Nº 16561.720111/2014-24. Acórdão Nº 1401002.644. Recorrente: MCLG Empreendimentos e Participações S.A. Relator: Cons. Daniel Ribeiro Silva. 15 de maio 2018)

que são essencialmente subjetivas. Isso, por sua vez, contraria o princípio da tipicidade estrita, fundamental no direito tributário, e expõe o contribuinte a um ambiente de incertezas e insegurança jurídica.

E diga-se mais, o conselheiro finalizou seu voto reiterando que a falta de propósito negocial não deve ser motivo suficiente para ignorar os efeitos dos negócios jurídicos realizados, argumentando que a economia tributária em si deve ser reconhecida como um propósito negocial válido. Como desdobramento desse julgamento, a Administração Fazendária decidiu a favor do contribuinte, provendo o Recurso Voluntário.

Com base nos julgados analisados, percebe-se que não há estabilidade e coerência na jurisprudência administrativa em relação à matéria do *business purpose*. Os trechos dos acórdãos transcritos revelam a adoção de posicionamentos completamente distintos pelo CARF que, por vezes, decide invalidar negócios jurídicos com base no referido instituto e, em sentido diametralmente oposto, rejeita a teoria do propósito negocial.

Tal cenário é extremamente prejudicial para a realidade dos contribuintes brasileiros, já que impõe ao CARF o dever de oferecer previsibilidade no enfrentamento das intrincadas questões relativas ao planejamento tributário (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 519).

A conclusão a que se chega é que os contribuintes não deveriam ser expostos a tanta incerteza jurídica ao conduzirem operações visando aprimorar a eficiência econômica de seus negócios, afinal, a análise acerca da existência, ou não, de um propósito negocial, nem deveria ser mais pertinente, tendo em vista que esse instituto foi expressamente rejeitado pelo ordenamento jurídico (Rosenblatt e Moreira, 2019, p. 519).

4.3 AS LIMITAÇÕES DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Além da completa impossibilidade de utilizar o instituto como forma de desconsiderar negócios jurídicos, é preciso ressaltar o propósito negocial é um teoria deficiente e insatisfatória, tendo em vista que a aplicação irrestrita de seus pressupostos pode

contrariar não apenas o texto normativo, mas também a finalidade almejada pelo legislador (Santos, 2015, p. 139).

Para corroborar a afirmativa acima, pode-se citar o exemplo de um contribuinte que resgata recursos de uma aplicação financeira de renda fixa, sujeita a alíquotas regressivas do imposto de renda (variando cerca de 22,5% a 15%), e os transfere para uma conta de poupança com o objetivo específico de aproveitar a isenção do imposto concedida pelo próprio Estado. Nesta situação, não há nenhum outro motivo comercial para a mudança de investimento, além do explícito objetivo de obter a economia fiscal. De maneira semelhante, imaginemos que esse mesmo investidor resgate os recursos de uma aplicação financeira de renda fixa e opte por investir no mercado de renda variável, onde os ganhos líquidos, após dedução de custos e perdas, são tributados com uma alíquota reduzida de 15%. (Santos, 2015, p. 139).

Seria correto afirmar que houve desrespeito à teoria do propósito comercial nesses exemplos?

A resposta é não.

Ainda que o instituto do *business purpose* fosse recepcionado pelo ordenamento jurídico brasileiro, não há dúvidas de que essa teoria não pode ser aplicada pelo Fisco nestes casos apenas porque a única vantagem obtida foi a economia fiscal. Isso porque, o próprio legislador, por meio da lei tributária, incentivou a alocação de recursos financeiros em determinados investimentos, revelando uma limitação e incoerência do referido instituto, já que seus pressupostos ignoram a norma de incidência tributária e a sua finalidade (Santos, 2015, p. 142).

O que se quer dizer é: o uso irrestrito desta teoria como requisito para desconsiderar negócio jurídico adotado pelo contribuinte pode desembocar na desconstituição de um negócio jurídico válido, sem qualquer artificialidade e irregularidade, apenas por falta de um motivo extratributário (Santos, 2015, p. 142-143).

Outro exemplo é a situação em que o contribuinte que atua como empresário individual, exercendo uma atividade econômica em seu próprio nome e sujeito às alíquotas progressivas do IRRF. Com o objetivo de economizar impostos, ele decide constituir uma pessoa jurídica para se beneficiar da tributação pelo lucro presumido. Ou seja, a operação, que não infringiu nenhum dispositivo legal, seria

desconsiderada apenas porque sua motivação foi a obtenção de economia tributária (Santos, 2015, p. 142-143).

O que se observa, é que a teoria do propósito comercial é geralmente utilizada para questionar a validade de operações de planejamento tributário que estão de acordo com a letra da lei, mas não com os interesses do Fisco. Afinal, os atos praticados não são contrários a qualquer regra de conduta, em seus modais obrigatório e proibido, mas parece causar certo desconforto nas autoridades fiscais, que reputam seus efeitos ou resultados como inválidos.

Ante tudo o que foi dito, é pertinente indagar: seria efetivamente possível realizar um planejamento tributário legítimo?

A resposta mais adequada para tal questionamento seria: depende. Como o nosso ordenamento jurídico não possui uma regulamentação específica capaz de impor limites à liberdade de planejar, tendo em vista a falta de eficácia plena da norma “anti-evasão”, o contribuinte permanece na “corda bamba” proporcionada pela atuação do CARF.

Todavia, uma coisa é certa, ainda que não se saiba com precisão os limites do planejamento tributário, isto é, quais são os requisitos que autorizam a desconsideração do negócio jurídico pactuado, o fato é que os atos praticados pelo contribuinte não podem ser desconsiderados por ausência de propósito comercial, seja porque trata-se de instituto deficiente, seja porque trata-se de construção alienígena exportada do direito Norte-Americano que, quando tentou ingressar no ordenamento jurídico brasileiro, foi expressamente vetado.

5 CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto nos capítulos de desenvolvimento deste trabalho, tornou-se possível o estabelecimento de algumas relevantes conclusões.

A primeira delas, é que a questão dos limites à economia fiscal por meio de planejamento tributário ainda é nova no Direito Tributário brasileiro, existindo inúmeras lacunas sobre o tema.

Se a tributação é instituída e limitada pela lei, há um âmbito de liberdade de ação do contribuinte e é justamente nesse ponto que surgem as controvérsias em torno dos limites ao planejamento tributário.

O tema já foi amplamente discutido pela doutrina e é objeto de inúmeros estudos e trabalhos. Muitas vezes, quem se debruça sobre o assunto tem a impressão de que tudo já foi abordado, sem que haja qualquer avanço concreto.

Isso se dá em razão do apreço excessivo por debates principiológicos e conceituais, sem que haja, de fato, uma movimentação útil no sentido de regulamentar o tema através de lei.

Por mais que a norma geral “anti evasão” tenha ingressado no ordenamento jurídico através do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional com essa intenção, o que, inegavelmente, já demonstra um avanço sobre o tema, o fato é que ela ainda permanece pendente de regulamentação por lei ordinária, tornando-se uma norma de eficácia limitada.

Inclusive, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, a ministra Cármen Lúcia foi categórica ao afirmar que trata-se de norma cuja regulamentação ainda está pendente, reforçando o entendimento de que sua eficácia é limitada.

Sim, não se pode olvidar que houve tentativa de regular a norma geral “anti-evasão” através da Medida Provisória nº 66/2002, que introduziu, pela primeira vez, o instituto do propósito negocial no ordenamento jurídico como requisito para se aferir a irregularidade no planejamento tributário.

Entretanto, trata-se, mais uma vez, de tentativa falha.

Conforme visto neste estudo, o Congresso Nacional expressamente rejeitou a teoria do propósito negocial como fundamento para desconsiderar negócios jurídicos adotados pelo contribuinte.

O tema, então, foi devolvido para as mãos da doutrina e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, se furtando de observar a nítida recusa pelo Congresso Nacional acerca do instituto do *business purpose*, insiste em utilizá-lo nas suas decisões, causando enorme insegurança jurídica aos contribuintes.

Não se pode justificar a atuação no CARF com base na afirmativa de que inexistente regulação clara sobre o assunto e, tampouco, na pretensão arrecadatória que lastreia todo o conceito de solidariedade fiscal.

A recusa do artigo 14 da MP 66/02 representa perfeitamente a intenção do legislador.

O ordenamento jurídico não coaduna com a figura do propósito negocial. Do contrário, o dispositivo tinha sido aceito para permitir a desconsideração de atos e negócios jurídicos cuja única finalidade fosse a economia de tributos.

Isso nos leva à segunda conclusão sobre o tema, que diz respeito ao problema de pesquisa: o propósito negocial é elemento prescindível para a validade do planejamento tributário.

Isto é, o contribuinte não precisa possuir um objetivo extrafiscal para adotar arranjos que lhe conduzam à otimização e minimização da carga tributária, afinal, não há lei que discipline o oposto.

Ao longo deste estudo, percebeu-se que condicionar a validade do planejamento tributário a existência de uma motivação extrafiscal é algo completamente incoerente com a figura do próprio planejamento tributário.

Isso porque, o planejamento tributário é uma tarefa exercida por diversos gestores de empresas ou de pessoa física, que desejam a otimização da carga tributária de acordo com as normas legais.

Seu objetivo principal, portanto, é permitir que o contribuinte organize suas atividades de forma a pagar o menor valor possível de impostos, sem violar a legislação vigente.

E, se é assim, qual a lógica de existir um motivo extrafiscal na adoção do planejamento tributário? Essa imposição contrária à própria razão de ser do planejamento fiscal.

O que acontece é que a fiscalização faz parecer que toda e qualquer tentativa de economizar tributos se enquadra como um golpe dado pelo contribuinte.

Entretanto, na maioria das vezes, os atos praticados pelo cidadão sequer violam algum artigo da lei.

Na realidade, a violação ocorre no âmago da Entidade Fazendária, que a todo custo insere os valores da capacidade contributiva e solidariedade fiscal como supremos, no ímpeto de arrecadar.

Não se pode perder de vista que o planejamento tributário ocorre em razão da legítima movimentação dos estudiosos da área, que visam aprimorar sua expertise na legislação tributária, exercendo o papel de verdadeiros especialistas, aptos para desempenhar um papel crucial na gestão fiscal de empresas e indivíduos.

Trata-se, aqui, da busca pela eficiência econômica e competitividade empresarial, que não pode ser ceifada pela atuação irrestrita da Autoridade Fazendária que, ao insistir em desconsiderar negócios jurídicos sem motivação extrafiscal, vem contrariando não apenas os interesses do contribuinte como, também, o do próprio legislador.

Destaca-se, ainda, que não se fecha os olhos para as práticas abusivas que ocorrem no sistema. Isso é um fato.

O que se buscou demonstrar nesse estudo, e que isso fique claro, é que se existe a necessidade de se combater planejamentos tributários abusivos, isso deve ser feito por meio de procedimentos e requisitos que estejam previstos em lei.

Não pode a Administração Pública invocar um instituto que não apenas inexistente no sistema vigente, como também foi expressamente rejeitado pelo Congresso Nacional, a fim de controlar toda e qualquer operação que busque, apenas, a economia de impostos.

O respeito aos direitos do contribuinte é um aspecto fundamental em qualquer sistema tributário, essencial para garantir a justiça, a transparência e a confiança entre os cidadãos e a Administração. Esses direitos devem ser salvaguardados a fim

de proteger o cidadão contra abusos e arbitrariedades por parte das Autoridades Fiscais.

Afinal, quando se fala em direito à autonomia, estamos falando de uma faculdade conferida pelo próprio sistema tributário, que permite a liberdade dos indivíduos e das empresas para organizar suas atividades econômicas da maneira que melhor lhes convier, promovendo a maximização de seus interesses dentro dos limites legais. Essa autonomia é um reflexo do princípio da liberdade econômica e da livre iniciativa, garantidas pela Constituição Federal.

Destaca-se, ainda, que o tema em estudo não pode ser resumido como um simples embate entre os princípios da capacidade contributiva e solidariedade fiscal versus a economia de opção e autonomia negocial.

Isso porque, a partir do momento em que a Fiscalização pretende invalidar o planejamento tributário adotado pelo contribuinte com base em um instituto não querido pelo legislador, não há mais espaço para justificar essa decisão com base em normas principiológicas que visam assegurar o direito de arrecadar do Estado.

O Direito Tributário decorre do princípio da tipicidade fechada, que determina que uma conduta só pode ser considerada infração fiscal se estiver claramente descrita na lei. Esse princípio está intimamente ligado ao princípio da legalidade, que garante que não há tributo sem lei que o defina.

Portanto, se houve nítida recusa da teoria do *business purpose* por parte do Congresso Nacional, a Fiscalização está completamente impossibilitada de manter a autuação fiscal que visa deslocar a norma de incidência tributária para aquela mais custosa e invalidar o negócio jurídico.

Dito isso tudo isso, este trabalho tem o intuito de incentivar o debate acerca dos limites impostos ao planejamento tributário, para que haja uma evolução sobre o tema no que se refere a edição de lei ordinária capaz de regulamentar a norma geral 'anti-evasão'.

A segurança jurídica do contribuinte necessita ser prestigiada, esse princípio fundamental garante previsibilidade, estabilidade e confiança nas relações jurídicas, permitindo que indivíduos e as empresas possam entender, antecipar e confiar nas regras e decisões legais que governam suas condutas e negócios.

REFERÊNCIAS

ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

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

ÁVILA, Humberto. **Conferência “Planejamento tributário”**. Revista de Direito Tributário, v. 98, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BRASIL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446/ DF - DISTRITO FEDERAL , Órgão: STF, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Julgado em 11/04/2022, Publicado em 27/04/2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=485260&ori=1> Acesso em: 14 mai. 2024.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66**, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm Acesso em: 14 mai. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Nº 11080.723.307/2012-06. Acórdão Nº 91-002.429. Recorrente: Transpinho Madeiras Ltda. e Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda. Relator: Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. 16 de agosto de 2016. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acesso em: 14 mai. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial Nº 16327.001725/2010-52 Acórdão Nº 9101004.817 Recorrentes: Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S.A. e Fazenda Nacional. Relator(a): Cons. Viviane Vidal Wagner. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>, Acesso em: 14 mai. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1402-001.404/2013. 2ª turma Ordinária. 4ª câmara da 1ª seção do CARF. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.1;camara.4;turma.ordinaria.2;acordao:2013-07-09;1402-001.404,5275950>. Acesso em: 14 mai. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Luis Henrique Dias Lima; Processo Administrativo n. 16561.720071/2016-82; 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção; data da sessão: 04.10.2018; disponibilizado em: 05.11.2018. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recurso>

s.fiscais;secao.julgamento.1;camara.4;turma.ordinaria.2:acordao:2013-07-09;1402-01.404,5275950. Acesso em: 14 mai. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 11516.723043/2013-04; 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção; data da sessão: 12.12.2018; disponibilizado em: 20.01.2019
Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recurso.s.fiscais;secao.julgamento.1;camara.4;turma.ordinaria.2:acordao:2013-07-09;1402-01.404,5275950>. Acesso em: 14 mai. 2024.

BRASIL. Ação Direta de Inconstitucionalidade/ DF - DISTRITO FEDERAL , Órgão: STF, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Julgado em 11/04/2022, Publicado em 27/04/2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial Nº 16327.001725/2010-52 Acórdão Nº 9101- 004.817 Recorrentes: Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S.A. e Fazenda Nacional. Relator(a): Cons. Viviane Vidal Wagner.
Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recurso.s.fiscais;secao.julgamento.1;camara.4;turma.ordinaria.2:acordao:2013-07-09;1402-01.404,5275950>. Acesso em: 14 mai. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; Processo Administrativo n. 11065.724114/2015-03; 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção; data da sessão: 27.08.2018; disponibilizado em: 20.09.2018. Renato Lopes Becho (O planejamento tributário na doutrina tradicional. RDDT 176).

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

DORIA, Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Lael, 1971.

FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. Campinas: Red Livros, 1999.

FULGINITI, Bruno. **a ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária**. Porto Alegre. 2009.

GODOI, Marciano Seabra. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **A Prova no Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

GRECO, Marco Aurélio, **Planejamento tributário**. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 250.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

LEITE, Vítor. **A Teoria do Propósito Negocial no Planejamento Tributário Brasileiro e a Jurisprudência do CARF**. Brasília: RET n° 139. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II, 2° Ed. São Paulo. Ed Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Pedro Batista. **Abuso do direito e o ato ilícito**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. **Planejamento Tributário e a Lei Complementar**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Norma Geral Antielusão**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 25, 2011.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro. Lumen Juri, 2019.

ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. **Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma Análise da Recente Jurisprudência do CARF**. Revista Direito Tributário Atual n° 43. ano 37. p. 499-523. São Paulo: IBDT, 2° semestre de 2019.

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**.RDDT. São Paulo: Editora Dialética, 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**. São Paulo. Revista IBDT n° 39, 2018.

SUMMERS, Robert S. **A critique of the business-purpose doctrine**. Oregon Law Review vol. 41, 1961.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário e garantias dos contribuintes entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros.** São Paulo. Saraiva, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro. Elsevier, 2013.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.