

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

BRUNO DE ZORZI BENATO

O PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

FLORIANÓPOLIS, SANTA CATARINA

2019

BRUNO DE ZORZI BENATO

O PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia submetida ao Curso de Graduação
em Direito da Universidade Federal de Santa
Catarina para a obtenção do Título de Bacharel
em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio

FLORIANÓPOLIS, SANTA CATARINA

2019



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): BRUNO DE ZORZI BENATO
RG: 1095305536
CPF: 005.585.610-12
Matrícula: 13101417
Título do TCC: "O Propósito Negocial no Planejamento Tributário"
Orientador(a): Dr. Humberto Pereira Vecchio

Eu, Bruno De Zorzi Benato, acima qualificado; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 11 de julho de 2019.

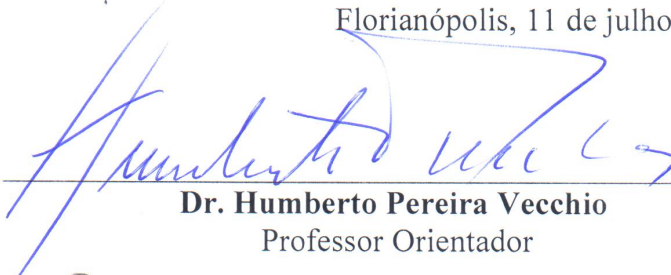

BRUNO DE ZORZI BENATO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

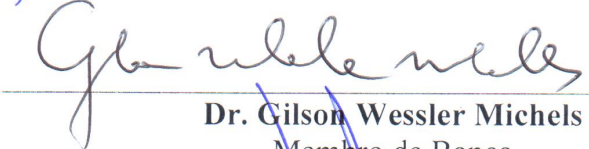
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “O Propósito Negocial no Planejamento Tributário”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) “Bruno De Zorzi Benato”, defendido em 11/07/2019 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

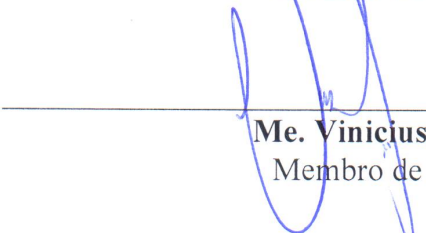
Florianópolis, 11 de julho de 2019



Dr. Humberto Pereira Vecchio
Professor Orientador



Dr. Gilson Wessler Michels
Membro de Banca



Me. Vinicius Garcia
Membro de Banca

AGRADECIMENTOS

Minha jornada até o final da graduação do curso de direito não teria sido possível sem a ajuda, o apoio, a confiança, o amor, a compreensão e o companheirismo de diversas pessoas que nesses últimos anos me acompanharam e sempre incentivaram a seguir meus objetivos.

Inicialmente, agradeço aos meus pais, Delis e André, pelo amor incondicional que sempre me deram, nunca medindo esforços para possibilitar a melhor educação e vida a mim. É a eles que eu dedico este trabalho, bem como meu amor mais elevado.

Ao meu irmão, por compartilhar junto comigo da minha infância, juventude e, agora, início da vida profissional, sempre me apoiando.

Às minhas avós e aos meus avôs, que foram fundamentais na construção do meu caráter. Lembrar-me-ei deles com todo o carinho para o resto da minha vida.

À minha namorada Marina Machado Pereira, fonte de carinho, compreensão, amor e incentivo para enfrentar os desafios e as inseguranças dos últimos meses da faculdade.

Aos meus amigos, fundamentais para o desenvolvimento crítico da minha visão de mundo, nas intermináveis discussões filosóficas, políticas e econômicas. Em especial, ao Igor Lodyginsky, George Lodyginsky, Thomas Dobereiner, Alexandre Souto, Bernardo Durieux, André Servaes e Rodolfo Levien.

Aos meus colegas de graduação, que tornaram esta jornada enriquecedora, tanto acadêmica como pessoalmente. Os quais levarei como amigos para a vida inteira, Ronaldo Rodrigues, Romário Rodrigues, Pedro Fim e Belisa Bettega.

Aos caros e corajosos colegas do Grupo de Estudos em Arbitragem, que dividiram trincheiras comigo nas mais diversas competições de arbitragem empresarial. A dedicação, genialidade e companheirismo deles despertaram a mais nobre admiração de mim por eles, Carlos Eduardo Araújo, Vinicius Neres, Filipe Senhorinha, Rodrigo Tissot, Vanessa Brandt, Bruna Leticia Trupel, Marcos Antônio Pasquali, Mario Feller Guedes, Gianluca Tillmann, Paulo Henrique Ribeiro, Murillo Preve, Vitor Esmanhoto, André Xavier, Thiago Ferreira, bem como os professores e mestres que nos guiaram e ensinaram a arte da arbitragem, Profa. Dra. Aline

Beltrame de Moura, Prof. Dr. Orlando Celso da Silva Neto, Prof. Dr. Rafael Pettefi da Silva, Prof. Dr. Guilherme Reinig e Dr. Marcelo Botelho de Mesquita.

Aos amigos do Crea-SC, pelas lições de vida e aprendizados, em especial, na figura do grande amigo que o Conselho Regional me deu, Dr. Rodrigo Steinmann Bayer.

A todos estágios pelos quais passei, por todo o aprendizado e a oportunidade de conhecer pessoas incríveis.

A todos os professores que me auxiliaram em todas as etapas do meu processo de aprendizado, particularmente, estendo este agradecimento ao Prof. Dr. Gilson W. Michels, por toda assistência prestada para a realização deste trabalho.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio, por aceitar o desafio de me orientar na confecção deste trabalho, sempre me auxiliando da melhor maneira possível, com todos os seus ensinamentos e colocações pertinentes para acerca do planejamento tributário brasileiro.

Agradeço a todos os demais amigos que aqui, pela limitação do espaço, não pude mencionar.

Por derradeiro, agradeço o contribuinte brasileiro, produtor de riquezas, gerador de empregos e verdadeiro destinatário deste estudo.

"Os cidadãos e as empresas são, perante a lei, contribuintes e não devotos do Estado a ponto de pagarem mais impostos quando existe opção menos onerosa".

(Acórdão CARF nº 1401-002.650, de 12 de junho de 2018)

RESUMO

O presente trabalho tem como temática o propósito comercial no planejamento tributário, pensado à luz da validade e vigência dos negócios jurídicos. Trata-se de monografia para conclusão do curso de direito com objetivo de averiguar se o motivo extratributário de economia fiscal - por si só - é elemento suficiente para afastar a sua invalidade perante o Fisco. Com a ausência de regulamentação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, doutrina e jurisprudência não possuem parâmetros sedimentados do que seria um propósito comercial legítimo a fim de permitir que o contribuinte realize elisão fiscal sem vir a ser questionado no futuro por atuação da Administração Tributária. Buscou-se analisar as figuras cíveis que maculam o planejamento tributário, tais como simulação, fraude à lei e abuso de direito. Também analisa-se a doutrina do *business purpose* no planejamento tributário e sua incompatibilidade com o direito brasileiro. O método de procedimento usado foi ampla consulta em doutrinas, artigos científicos e legislações conjuntamente com a apuração de três julgados entre os anos de 2017 e 2018 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais envolvendo operações societárias pelo contribuinte, nos quais pode-se extrair importantes considerações sobre a problemática do planejamento tributário no Brasil. Juntamente com isso. A metodologia segue os métodos de abordagem dedutivo e indutivo. A técnica de pesquisa utilizada é a bibliográfica e a documental. Por fim, compreendeu-se que a análise do propósito comercial pelo Fisco é complexa e cercada de subjetivismo, o que traz insegurança ao contribuinte no momento de planejar sua operação econômica. Conclui-se que a economia tributária é motivo legítimo para a prática elisiva. Contudo, o viés a avaliar planejamentos tributários não deve ser o motivo do contribuinte - seja ele extratributário ou não - mas sim a validade e vigência dos atos jurídicos praticados, com base na análise da licitude civil - ausente simulação, fraude à lei ou abuso de direito.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento tributário. Propósito comercial. Economia Tributária. Motivo Extratributário. Elisão Fiscal. Evasão Fiscal.

LISTA DE ABREVIATURAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
FMI	Fundo Monetário Internacional
FGV	Fundação Getúlio Vargas
MP	Medida Provisória
LC	Lei Complementar

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
2.1 Planejamento Tributário no Direito Brasileiro.....	15
2.2 Conceitos do Planejamento Tributário.....	18
2.2.1 Elisão, Elusão e Evasão Fiscal.....	19
2.2.2 Abuso de Forma, Abuso de Direito, Fraude à Lei, Simulação e Negócio Indireto....	22
2.3 Norma Antielisiva Brasileira.....	32
3. O PROPÓSITO NEGOCIAL NO ÂMBITO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS	37
3.1 Natureza do Propósito Negocial.....	38
3.1.1 <i>Business Purpose Doctrine</i>	39
3.2 Jurisprudência Recente do CARF.....	42
3.2.1 Incorporação às Aversas	42
3.2.1.1 Caso SOTREQ S/A	43
3.2.1.2 Caso TIVIT S/A	46
3.2.2 <i>Step Transactions</i>	48
3.2.2.1 Caso Alípio Gusmão	49
4. ECONOMIA TRIBUTÁRIA LEGÍTIMA	54
4.1 Propósitos extratributários.....	54
4.2 Economia tributária como propósito negocial legítimo.....	60
4.3 A Relação entre economia tributária e o princípio da capacidade contributiva	65
5. CONCLUSÃO	69
6. REFERÊNCIAS	71

1. INTRODUÇÃO

Nos dias de hoje, a economia possui elevado grau de especialização e competitividade. Aliado a estes fatores, o contribuinte brasileiro amarga uma década perdida, na qual crescimento da economia brasileira foi decepcionante se comparado à média histórica do país. Tem-se que o Brasil crescerá em média 0,9%, inferior à taxa da famosa "década perdida de 1980" quando crescemos na média de 1,6% (Ibre/FGV).

Enquanto o Brasil perde produtividade, mais de 90% dos países do globo cresceram mais do que a *terra brasilis* nesta década, segundo relatório do Fundo Monetário Internacional, perpetuando o Brasil na condição de país periférico na economia global competitiva. Se tal cenário não fosse suficiente para dificultar a produção de riquezas, o país possui uma malha de regulamentação fiscal ímpar no mundo, com alta carga tributária brasileira, a qual é superior a dos demais países emergentes, segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, somente comparada a países em elevado grau de desenvolvimento.

Emprender no Brasil é deveras difícil, situação que agrava ainda mais a deplorável situação econômica do país, especialmente a enorme desigualdade social que é a raiz dos principais problemas do cotidiano brasileiro. Com isso em mente, os tributos cobrados tornaram-se um fardo que obriga o contribuinte as mais diversas formas de engenharia fiscal a fim de retardar ou evitar ao máximo os fatos geradores de tributos. De um ponto de vista pragmático, livre de moralismos, tributos são custos de produção tais como a conta de luz, salários e insumos de produção. O contribuinte que diferenciar seus custos perceberá vantagens competitivas que permitiram a ele lugar de destaque na difícil economia brasileira e na competitiva economia global.

Como ficará demonstrado abaixo, ninguém é obrigado a fazer algo senão em virtude de lei, e portanto, se a lei não veda algum tipo de comportamento e o contribuinte pode optar por um caminho menos oneroso, é seu dever como agente econômico racional buscar a melhor eficiência fiscal possível ao seu negócio. Assim, almeja-se neste trabalho apurar se a economia tributária - por si só - é causa legítima para a realização de planejamento tributário.

No primeiro capítulo, procura-se trazer as principais noções do que seria planejamento tributário - sua origem histórica e o impacto que possui no Brasil, principalmente a partir da

segunda metade da década de 90. Os conceitos de planejamento tributário possuem diferentes percepções na medida de que autor é estudado. E tais conceitos reverberam numa plêiade de conceitos indeterminados do que seria elisão fiscal, elusão fiscal e evasão fiscal - seus pontos de intersecção. No tocante aos conceitos do planejamento tributário, forçoso foi conceituar a figura do abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei, simulação e negócio indireto, sabendo desde o início que tal exercício encontra grandes divergências doutrinárias na aplicação das patologias do negócio jurídico ao direito tributário. Por último neste capítulo, faz-se a análise da promulgação da Lei Complementar nº 104 de 2001, que criou a figura da norma geral antielisiva brasileira.

Já no segundo capítulo, estuda-se a natureza do propósito negocial aplicado ao planejamento tributário, especialmente à luz da Medida Provisória nº 66 que criava a figura da falta de propósito negocial. Em seguida, traça-se um paralelo com a *business purpose doctrine*, figura do direito estadunidense que se amolda a parte da doutrina que defende a vigência e aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional no país. A jurisprudência recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é apreciada neste capítulo, em que três casos dos últimos dois anos - os quais são didáticos - são analisados com o intuito de verificar a aplicação das figuras debatidas no primeiro capítulo e sua propensão a macular o negócio jurídico analisado. Traz-se à baila especificamente a operação de incorporação às avessas - com análise dos casos SOTREQ S.A. e TIVIT S.A. - e a operação de atos em sequência (*step transactions*) com a explicitação do caso ALÍPIO GUSMÃO.

No terceiro capítulo, reúne-se os argumentos dos votos dos casos do segundo capítulo, bem como a *ratio decidendi* dos julgados para se concluir que os propósitos extratributários são problemáticos quando analisados pelo Fisco. As operações comerciais e econômicas, por natureza, possuem elevado grau de subjetivismo e a averiguação destes propósitos como forma de validar algum planejamento tributário é perigosa. Com isso, pode-se notar que a economia tributária é causa legítima de elisão fiscal, uma vez que a sua figura não é patologia dos negócios jurídicos sob a ótica da legislação civil. Contudo, a conclusão é mais profunda. Não se trata de verificar o propósito de determinado negócio, mas sim a comparação entre a causa do negócio e a vontade declarada das partes a fim de se determinar a existência e a validade do planejamento tributário.

Visando alcançar os referidos objetivos específicos, o método de abordagem utilizado será o dedutivo, posto que o trabalho inicia com um estudo geral sobre as patologias jurídicas cíveis, com enfoque na sua aplicabilidade no Direito Tributário (Capítulo 1), seguido pelo estudo sobre o propósito negocial e suas principais características (Capítulo 2) com a análise de casos do CARF, para, por fim, analisar a economia tributária como propósito negocial (capítulo 3).

Outrossim, o método de procedimento a ser aplicado será o monográfico, pois para efetivar o trabalho será utilizada uma ampla consulta em doutrinas e artigos científicos nacionais e estrangeiros, julgados do CARF, bem como na legislação. A técnica de pesquisa empregada será a bibliográfica e documental, com auxílio de publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses e votos de acórdãos do CARF.

Ressalta-se, por fim, que a pesquisa não é um exaurimento de julgados do CARF, mas uma amostra didática de fatores relevantes para a discussão da economia tributária. A linguagem utilizada busca ao máximo demonstrar o pragmatismo que guiou a redação do presente trabalho, sem deixar de apoiar-se nos principais nomes do direito tributário nacional.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário, em linhas gerais, pode ser definido como o processo racional de escolha de ações dentro de alguma operação econômica com o intuito de maximizar a eficiência financeira da operação - no que se refere ao tributo. Nas palavras de Schubert de Farias Machado, planejamento tributário significa a atitude tomada pelo contribuinte no sentido de estudar a legislação tributária e encontrar a maneira pela qual o ato ou negócio jurídico que pretende praticar pode ser efetivamente feito com a menor incidência de tributos, sem infringir a norma legal (2016, p. 680).

É espécie de planejamento empresarial com o intuito de reduzir custos e tornar eficiente o dispêndio de numerário no gasto fiscal de determinada operação. É gestão empresarial de viés preventivo, atuando anteriormente aos atos e fatos que possam ocasionar a incidência de tributos, determinando qual o ônus tributário provável e, em um segundo momento, propondo outros caminhos menos onerosos.

Para Chaves (2010, p. 5), o planejamento tributário deve visar a economia de tributos em uma ação anterior e *não simulada* à ocorrência do fato gerador. Argumenta-se que realizar um estudo tributário adaptável a certo empreendimento econômico seja não só um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal dos administradores de companhias, conforme o artigo 153 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76):

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 negócios.

Além de ser um justo motivo do ponto de vista econômico a economia máxima de tributos, que no fundo representa despesas à atividade de qualquer empresa, a economia tributária pode ser pensada sob o prisma da liberdade que o contribuinte teria para organizar seus atos com o intuito de evitar, reduzir ou retardar a incidência tributária (RUBINSTEIN, 2010, p. 210). Desta forma, o direito fundamental à liberdade pode ser considerado como base da construção do conceito do planejamento tributário legítimo. Isto é, tudo que a lei não obste seria possível de ação por parte

do contribuinte. Tudo o que é vedado pela lei ao contribuinte tornar-se-ia espécie de "planejamento tributário" ilícito, negativo, incluindo-se no conceito de evasão fiscal.

A liberdade de escolha do contribuinte está relacionada com a própria liberdade econômica do contribuinte sob os auspícios dos princípios constitucionais da livre iniciativa e da garantia do livre exercício da atividade econômica (art. 1º e art. 170 da Carta Magna). Pois, a racionalização dos custos tributários seria ferramenta legal, pautada no princípio da legalidade e na liberdade econômica, para que o contribuinte, em especial - as sociedades empresárias, possa refletir a economia fiscal em competitividade de mercado, praticando preços mais baixos.

O professor Hermes Marcelo Huck (1997, p. 149) sintetiza muito bem a legitimidade do contribuinte em planejar-se tributariamente, afinal, não é obrigação do sujeito passivo maximizar a incidência tributária em suas atividades:

O indivíduo tem o direito de organizar seus negócios e pagar o menor imposto possível, porém essa liberdade deve ocorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou ao incremento de sua eficiência.

No mesmo sentido, leciona Alfredo Augusto Becker (1998, p. 136):

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico são parcelas que integrarão a despesa).

De certa maneira, o planejamento tributário busca alternativas em transações patrimoniais e societárias buscando diminuir o custo fiscal incidente destas operações (CAVALCANTE, p. 2016, p. 2). O contribuinte não é obrigado a buscar a forma mais onerosa de condução de sua atividade econômica. Economizar deve ser um dos motes da atividade empresarial sempre. Logo, o contribuinte diligente deve estruturar seus negócios de maneira a pagar menos ou nenhum tributo. Se há dois jeitos de realizar determinada operação, uma tributada e a outra não, é evidente que o contribuinte deverá optar pela que melhor atenda seus anseios (AVILA, 2007, p. 241).

Deve-se visualizar o planejamento tributário, portanto, sob a ótica da conduta do contribuinte, tais quais, a liberdade contratual, licitude da conduta e o momento em que ela ocorre,

conforme Marco Aurélio Greco (2004, p. 74), para que seja afastada qualquer dúvida sobre desvios na conduta do contribuinte.

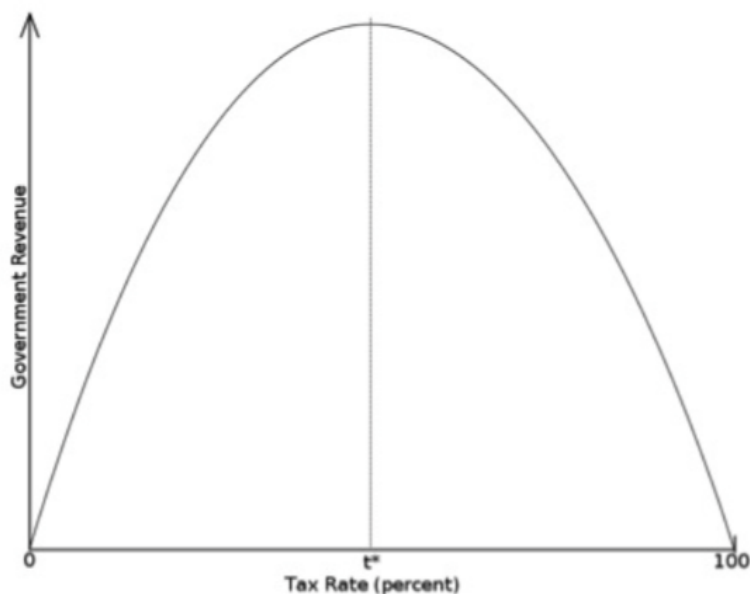
Por fim, cumpre alertar que este trabalho busca esmiuçar a chamada "zona cinzenta" que permeia os conceitos do planejamento tributário - notadamente o conceito de propósito negocial, sem contudo deixar de notar que o direito tributário dialoga com outros ramos da ciência jurídica, os quais, cada um possui suas divergências de conceitos e definições. Assim, cabe ao jurista identificar na legislação tributária as oportunidades de redução da carga tributária sem infringir ou violar dispositivos legais, pois, é posição unânime da doutrina que *praticar ilícitos contamina o planejamento tributário, descaracterizando-o* (GRECO, 2004, p. 78).

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO

A busca por pagar menos tributos não é fato novo na história da humanidade. Desde que haja um tributo a ser pago, e vontade de maximização de lucros, certamente qualquer pessoa racional tentará obter maior lucro pagando o menos possível de tributos. Para bem ilustrar o exemplo, Marco Aurélio Greco (2004, p. 109) comenta acerca de uma determinada situação ocorrida numa Comuna italiana do século XIV e relatado pelo glosador Bártolo de Sassoferrato. Segundo Bártolo, determinada Comuna cobrava tributo sobre o uso da praça da Comuna para que os comerciantes vendessem suas mercadorias. Alguns caçadores, ao invés de depositar suas peles de animais na praça e - conseqüentemente - pagar o tributo, eles começaram a vender a mercadoria segurando debaixo do braço. Assim, argumentavam que não haveria "hipótese de incidência do tributo". Sem adentrar nos detalhes deste conto, é possível reparar que o planejamento tributário não é uma noção econômica recente.

Contudo, difícil é estabelecer a origem da popularização da prática de planejamento tributário no Brasil. Porém, pode-se presumir que ela aumentou à medida que o peso dos tributos foram dificultando a competitividade do empresário brasileiro. Apoia-se esta premissa na conclusão obtida pelo economista Arthur Laffer, em 1974, na qual, há uma importante relação entre a arrecadação do governo (*government revenue*) e a carga tributária cobrada (*tax rate*). Na medida que o ônus tributário pressiona os custos do empresário, há, segundo Laffer (*apud*

REZENDE, 2019), um ponto em que mesmo que o governo aumente a carga tributária, haverá uma redução de arrecadação, conforme o gráfico abaixo:



Ou seja, ao menos que o aumento do ônus tributário, depois do ponto máximo do eixo x (arrecadação do governo), jogue todo e qualquer contribuinte para a ilicitude, certamente boa parte dos contribuintes remanejarão seus negócios no sentido de sofrer uma incidência tributária menor ou houve o encerramento daquelas atividades.

Passando adiante, a atividade fiscal do Estado origina-se com o intuito de satisfazer os serviços públicos propostos pelo ente estatal. Para Ricardo Lobo Torres (2000, p. 320-321), as liberdades fundamentais limitam a tributação, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as finalidades públicas do Estado, outorgadas pelo diploma constitucional.

O Estado, na visão de Harada, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar parcela das riquezas de seus súditos para financiar o bem-estar geral. Trata-se da manifestação do *jus imperii*, que faculta ao Estado se impor nas relações econômicas praticadas pelos particulares (2013, p. 51). Conseqüentemente, os tributos resultam na fonte de renda principal do Estado e esta é sua função primordial. Embora fundamental, contudo, para Ives Gandra Martins (1998, p. 6) os

tributos têm conotação negativa socialmente, pois para ele a norma tributária somente é cumprida mediante a iminência de uma sanção em caso de descumprimento. Diferente ponto de vista igualmente é possível considerando as palavras do *Justice Oliver Wendell Holmes* de que impostos são o que pagamos para uma sociedade civilizada¹ (ESTADOS UNIDOS, 1927). Desde já, declara-se neste trabalho que o viés ideológico adotado se volta à proteção do contribuinte, em especial do seu patrimônio. Sem, contudo, desconsiderar a extrema importância do pagamento de tributos para a manutenção da sociedade brasileira, o foco desta pesquisa foi os limites do planejamento tributário sob a ótica do propósito negocial. São por tais razões que se deixa de entrar a fundo na temática do dever fundamental de pagar tributos.

Todavia, não se nega o caráter extrafiscal de alguns tributos, entretanto, é evidente que a atividade do Fisco busca possibilitar as decisões políticas que o povo toma por meio do voto. Em outras palavras, os tributos seriam o preço que cada indivíduo paga pela manutenção do Estado Democrático de Direito.

Desta forma, o aumento das despesas públicas pode ocasionar o aumento da carga tributária se não houver um igual aumento de produtividade e se não houver outra forma de financiamento estatal. No caso brasileiro, as despesas públicas e a carga tributária aumentaram expressivamente desde a instituição da Nova República. Para se dimensionar este aumento, entre 1994 e 2015, houve aumento de 26,1% para 33,5% em relação ao PIB no mesmo período (BRASIL, 2016). É com base nessa perspectiva de aumento da carga tributária que o planejamento tributário no direito brasileiro toma relevância.

Como já mencionado acima, o planejamento tributário tem como espeque as próprias garantias que o Sistema Tributário Nacional (especialmente o art. 150, I, da Constituição Federal), bem como as demais garantias constitucionais. Todavia, a alteração ocorrida com a introdução do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 104/2001 trouxe novo e caloroso debate acerca do planejamento tributário no Brasil.

Embora o Direito Tributário deva respeitar as definições e conceitos oriundos do direito privado (art. 110, do CTN), o surgimento da norma geral antielisiva (parágrafo único do art. 116, do CTN) inaugura, para Ricardo Lobo Torres, uma nova dimensão ao planejamento tributário: a

¹ Do original: *Taxes are what we pay for civilized society.*

requalificação dos negócios jurídicos, que subsistem para efeitos jurídicos não tributários (2006, p. 243). Juntamente com a norma geral antielisiva, há previsão no CTN das chamadas normas antievasivas e antissimulação (art. 149, VII, do CTN).

Dentre estas normas previstas no CTN, inegável é a relação que existe entre elas e o Código Civil de 2002. O diploma civilista possui grande importância dentro do planejamento tributário, posto que os negócios e atos jurídicos são amplamente disciplinados pelo Código Civil. Toda vez que se discute a operação elisiva, se discute a identificação e consequências de determinado negócio ou ato jurídico.

Não poderia ser diferente em razão do Direito Tributário não ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, *uma ilha no ordenamento jurídico, como se estivesse engastado num patamar constitucional ou num ambiente asséptico e distanciado dos fatos e dos negócios do mundo real* (2004, p. 452). Assim, há grande influência do civilismo nas discussões a respeito do planejamento tributário. Cumpre destacar, nesse sentido, os princípios basilares do Código de 2002, para Miguel Reale (2002, p. 2), quais sejam: eticidade, sociabilidade e operatividade. Traduzindo ao campo tributário, significa interpretar a norma como parte de um relacionamento com a sociedade e sua ética, não havendo uma categoria jurídico tributária afastada da sociedade - e do mercado inclusive.

Por fim, as discussões sobre o planejamento tributário passam - invariavelmente - pelo Capítulo V - Da Invalidade do Negócio Jurídico, do Código Civil. O sistema inaugurado é rigoroso em relação às nulidades dos negócios jurídicos, alcançando as principais figuras que interessam o planejamento tributário: simulação, fraude à lei e o motivo determinadamente ilícito comum a ambas as partes.

2.2 CONCEITOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Averiguados os marcos legislativos do planejamento tributário, passa-se a discorrer sobre os principais conceitos que envolvem a matéria. Alerta-se, desde já, não há consenso na definição de cada um dos conceitos. Busca-se, neste trabalho, a referência dos doutrinadores que encampam a doutrina majoritária em cada uma das definições.

Feitas as ponderações, cumpre tecer comentários sobre o conceito de elisão, elusão e evasão.

2.2.1 ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL

Elisão fiscal, tratada como sinônimo de planejamento tributário, é a forma como o contribuinte, através de atos lícitos, despende a menor quantidade possível de recurso para fins fiscais. É o conjunto de atos lícitos, praticados pelo contribuinte, com a finalidade de excluir ou reduzir a obrigação tributária. Para Marco Aurélio Greco (2004, p. 31), elisão é *a conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória*. O doutrinador distingue planejamento tributário de elisão fiscal. Para ele, planejamento envolve a conduta do agente - como ele realizou o ato, a sua forma e momento. Enquanto que na elisão, o foco é a consequência do ato, tal como quais efeitos isso gera em relação à arrecadação e à incidência do tributo.

Para Eduardo Sabbag (2011, p. 188), elisão fiscal é *o conjunto de métodos lícitos previstos na legislação ou não proibidos em lei, os quais são empregados antes da ocorrência do fato gerador como o objetivo de redução da carga tributária*. Seu objetivo, portanto, é garantir de maneira legal ao pagador de impostos escolhas menos onerosas a suas atividades. Da mesma forma, Andrade Filho (2009, p. 9) entende que elisão é:

Atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levam a uma menor carga tributária. Essa atividade, também é chamada de planejamento tributário, requer o manejo competente de duas linguagens: a do direito positivo e a dos negócios, e, portanto, não se restringe à cobertura de lacunas ou brechas existentes na legislação. O planejamento tributário envolve o manejo inteligente dessa complexidade que é o direito positivo e do mundo dos negócios.

Sampaio Dória define elisão, ou em suas palavras - evasão legítima, como todo ato ou omissão que busca evitar, reduzir ou retardar a obrigação tributária, tendo em mente que sua principal causa resultaria do conflito entre o interesse individual de preservar o patrimônio e o interesse público de absorver uma parcela desse patrimônio para suportar uma parte dos gastos públicos (1977, p. 448).

Importa, antes de se arrazoar sobre a evasão fiscal, consignar o conceito de elisão por lacuna elaborado por Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 42). Faz-se aqui, pois o jurista possui duas

definições de elisão: economia fiscal (similar aos demais autores, quando há a obtenção de resultado econômico favorável e por meios lícitos) e a elisão por lacunas (*loopholes*). Para o autor, esta seria a verdadeira elisão fiscal, uma vez que a elisão fiscal que não seja por lacunas nada mais é do que incentivo induzido pelo texto legal. A elisão por *loopholes* consiste em apresentar questionamentos jurídicos e éticos, baseando-se na premissa de que, se o legislador não quis incentivar dada prática, ao menos não a vedou expressamente, quando poderia tê-lo feito.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, há três pressupostos para a configuração da elisão fiscal, quais sejam: a existência de negócio típico, a possibilidade de um outro negócio lícito e a impossibilidade de se aplicar penalidades. No primeiro quesito, afasta-se a figura do planejamento tributário quando o negócio primário do contribuinte seja ilícito. De certa forma, é o requisito de qualquer negócio jurídico no ordenamento jurídico, licitude. O segundo critério, é a possibilidade de o contribuinte praticar outro ato igualmente lícito para evitar ou diminuir a carga fiscal, por meio dos chamados negócios determinativos ou indiretos. Por último, deve haver a impossibilidade de se aplicar penalidades ao contribuintes, porque se assim não o fosse, o contribuinte teria praticado ato ou negócio ilícito, desvirtuando a elisão fiscal.

Contudo, há divergências doutrinárias na conceitualização do planejamento tributário, como mencionado, sendo que tal definição não é unânime. Para Ricardo Lobo Torres (2004, p. 8), há dois tipos de elisão (a lícita e a ilícita). O autor argui que a elisão lícita decorre de um planejamento tributário consistente (*tax avoidance*), enquanto que a ilícita é fruto de um planejamento abusivo (*abusive tax avoidance*). A grande diferença entre as duas é que a elisão ilícita se aproveita de lacunas na lei e de conceitos jurídicos abertos e indeterminados, manipulando-se formas lícitas para que se alcance resultado ilícito.

Hugo de Brito (2004, p. 139) questiona esta nomenclatura e propõe inversões das definições:

Com efeito, elisão é o ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a gufa. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga do imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre os dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro

lado, evadir-se e fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.

Entre a elisão e evasão, tem-se a figura da elusão fiscal. Heleno Tôrres (2001, p. 31) discorre que seria a prática pelo contribuinte de atos que, apesar de lícitos, são desprovidos de causas negociais tendo sido realizados com fraude à lei ou abuso de direito, nos termos do art. 166 IV e 187 do Código Civil. Eduardo Sabbag (2016, p. 188), na mesma senda, informa que a elusão fiscal ocorre com a simulação de um negócio jurídico. Para ele, há a dissimulação da ocorrência de um fato gerador, abrindo-se uma brecha para condutas artificiais, com atos simulados ou em fraude à lei.

Já a evasão fiscal consiste na figura de menor divergência doutrinária. Sua conotação é de ilicitude. Sampaio Dória (1977, p. 441) apregoa o uso da palavra elisão (ao invés de evasão lícita) justamente para evitar o significado negativo embutido no vocábulo "evasão", conforme trecho de sua obra:

O próprio termo evasão já conota uma certa irregularidade. O exemplo clássico é a chamada evasão de presos. Se dissermos evasão ilícita, estaremos mera ou pleonasticamente, qualificando um ato que por si só já é ilícito. E se dissermos evasão lícita estaremos criando uma certa contradição nos termos, pois o núcleo desta alocação, o termo 'evasão', por si só, já implica nessa ideia de ilicitude. Propõe-se, portanto, que se use a expressão evasão para significar a fraude fiscal e o termo elisão ou economia para exprimir essa chamada evasão lícita ou legítima.

Assim, evasão fiscal decorre do emprego de atos ilícitos com o intuito de não incorrer em fato gerador, reduzir o crédito tributário devido ou simplesmente obstar e inviabilizar o pagamento após o nascimento da obrigação tributária. Carlos Vaz (1987, p. 24), de maneira a abranger as divergências qualitativas da doutrina, formulou o seguinte conceito:

Em síntese, a evasão tributária, em seu sentido amplo, nada mais é do que o procedimento ou a forma jurídica atípica ou anormal pela qual o contribuinte procura, por todos os meios e modos de que dispõe, evitar, retardar ou reduzir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (principal), ou seja, deixando de pagar o tributo, diferindo o seu pagamento ou pagando menos que o devido.

Evasão, portanto, corresponde à prática dolosa, ilícita, com a intenção de não pagar tributo devido, muitas vezes com a utilização de artifícios, fraude à lei e simulação. Contudo, parte

minoritária da doutrina, sendo expoente Hugo de Brito Machado - em sua obra Comentários ao Código Tributário Nacional - defende o conceito inverso, qual seja, evasão como a conduta lícita e elisão à conduta ilícita, já que elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada.

2.2.2 ABUSO DE FORMA, ABUSO DE DIREITO, FRAUDE À LEI, SIMULAÇÃO E NEGÓCIO INDIRETO

Havendo grandes divergências entre o que seria elisão, elusão e evasão fiscal, é forçoso que o planejamento tributário seja visto sob a ótica *licitude versus illicitude*. Assim, além de estabelecer definição cristalina sobre os conceitos de planejamento tributário, é fundamental analisar a economia tributária com o prisma do abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei e simulação por parte do contribuinte. Contudo, desde já alerta-se que as precisões axiológicas e semânticas nesta seara estão longe de serem pacificadas.

Como menciona Marco Aurélio Greco (2004, p. 175), a liberdade para planejar a gestão tributária é plena salvo quando eivada de patologias, ou defeitos do negócio jurídico. Logo, a ilicitude do planejamento tributário deve ser analisada pelas condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte a ponto de se ver se há algumas das *patologias* e distorções no que se refere a vontade, objetivos, forma e substância do ato praticado pelo contribuinte. Pois, uma das grande questão do planejamento tributário é reduzir ou evitar o ônus fiscal sem frustrar lei tributária imperativa em determinada hipótese.

Primeiramente, cabe tecer comentários sobre a questão controvertida do abuso de forma. O abuso de forma decorre quando o contribuinte utiliza de forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico, que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento jurídico mais oneroso (AMARO, 2008, p. 231). Ou seja, é a perfectibilização de determinado ato ou negócio jurídico com *roupagem* diferente, quando não haveria necessidade, nem costume, de se realizar a operação com a forma anormal.

Marco Aurélio Greco (2005, p. 41) chega a comentar que o abuso de forma, por si só, não macula o planejamento tributário, uma vez que se a forma é prevista em lei, não haveria razão para questionamento da utilização de determinada forma. O problema, segundo o autor, é que a forma utilizada carrega consigo elemento contaminante ao planejamento: abuso de direito, fraude à lei e simulação. Ou seja, o abuso de forma distorce o negócio jurídico em razão do seu conteúdo substancial contaminante.

Exemplo de abuso de forma é utilização da chamada “Empresa Veículo” nas operações societárias. Nestas operações, uma característica marcante é a *inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado* (CARF, Recurso Voluntário nº 138166). Realiza-se operação societária entre empresas com notada artificialidade, fugindo da forma costumeiramente utilizada. Em muitas vezes, a toda operação de criação, transferência de cotas e extinção da sociedade empresarial acontece em pouquíssimo tempo. Para usar expressão corriqueira, trata-se de um *casa e separa* entre empresas, com o intuito de se praticar a economia tributária.

Por sua vez, o abuso de direito é conceito largamente debatido no direito brasileiro, especialmente pela teoria geral do direito privado. Embora o Código Civil não utilize a expressão *abuso de direito*, o diploma civilista (art. 187) dispõe que são ilícitos os atos que excedem manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. Frisa-se que pode ser considerada atecnia da expressão *abuso de direito*, uma vez que se há abuso, não há direito (VILLAS-BÔAS, 2013).

Primeiramente, pode-se conceituar o abuso de direito no uso imoderado do direito subjetivo, de modo a causar dano a outrem. Aquele que age no limite dos seus direitos não prejudica ninguém (*neminem laedit qui iure suo utitur*). No entanto, o titular do direito subjetivo, no uso desse direito, pode prejudicar terceiros, configurando ato ilícito e sendo obrigado a reparar o dano (AMARAL, 2004, p. 78).

Doutra banda, Caio Mário da Silva Pereira (2011, p. 673) esclarece que não se admite hoje em dia que o indivíduo utilize de seu direito até o ponto de causar prejuízos a terceiros. Isto não significa dizer que exercer um direito não cause prejuízo a outrem. Muitas vezes o exercício de um direito trará prejuízo subjetivo a terceiros, como no caso de uma ação de cobrança, um interdito

possessório, etc. Nestes casos, trata-se do exercício regular de um direito, conforme os costumes e a boa-fé, o qual - se não fosse aceito o dano - haveria o esvaziamento do seu conteúdo se a sua utilização fosse delimitada pelo critério da inocuidade.

Por tais motivos, a ideia de abuso de direito requer a complementação de um elemento visando causar dano a outrem, sem qualquer outra vantagem. Portanto, ocorre abuso de direito quando alguém com espreque em aludido direito subjetivo procura causar dano, malefício, em outra pessoa com o único fim de lhe prejudicar, sem obtenção de outra vantagem.

Vê-se, conforme o próprio artigo 187 do Código Civil, que há um fundamento ético no conceito de abuso de direito, no qual a lei não pode servir exclusivamente de instrumento para alguém causar dano a outrem.

No mesmo sentido, Sílvio Rodrigues (2003, p. 46) traz o seguinte conceito:

“O abuso de direito ocorre quando o agente, atuando dentro das prerrogativas que o ordenamento jurídico lhe concede, deixa de considerar a finalidade social do direito subjetivo e, ao utilizá-lo desconsideradamente, causa dano a outrem.”

Antunes Varela (*apud* Diniz, 2003, p. 510), afirma que abuso de direito é “o mau exercício dos direitos subjetivos decorrentes de lei ou contrato”. De toda forma, inegável afirmar que o conceito de abuso de direito no ordenamento jurídico brasileiro é construção doutrinária e jurisprudencial com base no artigo 187 do Código Civil. Marco Aurélio Greco (2011, p. 203) muito pontual afirma que esta construção se deu para inibir práticas que embora encontrem-se no âmbito da licitude (ou possam se encontrar) implicam numa distorção do equilíbrio do relacionamento entre as partes. O autor ainda divide o abuso de direito em dois aspectos: objetivo e subjetivo. O objetivo consiste na distorção do perfil do instituto do direito privado, enquanto que o subjetivo é as razões e os motivos que levam a prática do ato ou negócio jurídico. Nas palavras do autor: *o motivo não pode ser o puro ‘fiz porque quis’, nem a simples busca da menor carga tributária; o motivo tem que ser não tributário, sob pena de estarmos operando numa tautologia ou numa petição de princípio.*

Assim, para Marco Aurélio Greco (2004, p. 236), o planejamento deve ser justificado por meio de razões extratributárias, e seus efeitos ficam condicionados à existência de um motivo extratributário, portanto, a demonstração do motivo por parte do contribuinte torna-se fato

constitutivo do seu direito. Logo, o mero uso de um direito para economia tributária, *per se*, não estaria de acordo com a noção de função social (2011, p. 238).

Em outras palavras, o uso de qualquer direito, sob argumento de liberdade de agir, pode configurar abuso de direito. Ou melhor: *Pretender justificar uma ação dizendo que posso fazer porque faço, não é justificar a ação, é apenas reafirmar a liberdade de agir. É preciso existir algo externo que justifique o que foi feito* (GRECO, 2004, p. 240).

Embora a argumentação de Marco Aurélio Greco permita considerar que existe possibilidade de descaracterização da conduta do contribuinte em razão do abuso do direito, há, sem sombra de dúvidas, questionamento relevante se a busca pelo planejamento tributário pode ser taxada como abusiva pelo Fisco. Neste ponto, importante repetir a grande lição de Andrade Filho (2009, p. 178), para quem abuso de direito:

É aquele que, sem justo motivo, causa algum dano a alguém, e esse efeito não pode ser imputado às pessoas que buscam otimizar a sua carga tributária, pois elas não prejudicam um terceiro, o Estado, porque ele ainda não é titular de um direito (o direito nasce do fato), mas tem apenas uma expectativa ou pretensão. Essa expectativa pode ser desfeita pelo particular por inúmeras maneiras; de fato, o Fisco perde a pretensão quando morre o contribuinte, quando uma empresa é fechada etc. Ora, sejamos razoáveis: ninguém, em seu juízo perfeito, ousaria imputar a acusação de abuso de direito à dona de casa que, no supermercado, escolhe a marca de sabão em pó de preço menor, e portanto, paga menor carga tributária que está embutida no preço do produto adquirido.

A fraude à lei, de seu turno, no contexto cível, é causa de invalidade do negócio jurídico prevista no artigo 166, VI, do Código Civil. Ocorre quando o negócio jurídico é realizado com o intuito de fraudar lei imperativa. Hugo de Brito Machado (2016, p. 276) alerta que embora se use a expressão "fraude" à lei, a figura não se confunde com a fraude propriamente dita, que consiste em ocultar ou declarar falsamente os fatos praticados. A hipótese de fraude à lei é quando o sujeito, por meio de forma lícita, opera ato com intuito de obter propósitos ilícitos. O autor utiliza o exemplo do pai, que não podendo vender imóvel ao filho, vende-o a um vizinho, para que este, então, venda ao mencionado filho.

Importa transcrever as brilhantes palavras do mestre Pontes de Miranda (1970, p. 98), para ele:

A fraude à lei consiste, portanto, em se praticar o ato de tal maneira que eventualmente possa ser aplicada outra regra jurídica e deixar de ser aplicada a regra jurídica fraudada. Aquela não incidiu, porque incidiu essa; a fraude à lei põe diante do juiz o suporte fático, de modo tal que pode o juiz errar. A fraude à lei é infração à lei, confiando o infrator que o juiz erre.

A fraude à lei encaixa-se em espécie de patologia, para usar a expressão de Marco Aurélio Greco, que torna inválido ou ineficaz um negócio jurídico. Este instituto decorre quando alguém baseia sua conduta em uma regra legal, porém, procura atingir fim vedado por lei imperativa. Nas palavras de Moreira Alves (*apud* Marco Aurélio Greco, p. 222), *observa-se a letra da lei, mas para se alcançar um fim contrário ao espírito da lei*.

É um dos mais graves atos ilícitos pois busca contrariar vedação de lei. Álvaro Villaça Azevedo (2003, p. 290) vê a fraude à lei como violação intencional de uma norma jurídica cogente, imposta pelo ente estatal, não podendo ser flexibilizada pela vontade das partes.

Barretos de Carvalho (2011, p. 325) aponta que, na seara cível, a fraude à lei contém um desrespeito à vontade contratual, que reverbera na seara tributária em consequência da nulidade do negócio jurídico fraudado. Porém, pode-se pontuar diferenças entre o conceito civilista e tributário. Pois há conceituação legal específica para fraude à lei, qual seja, o artigo 72 da lei 4.502 de 1964, *in verbis*:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Para o autor (CARVALHO, 2011, p. 326), a primeira diferença entre o conceito global civilista e o conceito tributário reside nos efeitos surtidos pela fraude. Enquanto que no direito civil a consequência do ato ou negócio jurídico viciado com a fraude à lei é a sua nulidade, no direito tributário um ato ou negócio jurídico fraudulento tem como consequência sua ineficácia em relação ao Fisco, que aplicará a norma tributária por analogia, deixando intacto o ato ou negócio jurídico em relação aos contraentes. A segunda diferença reside no plano de combate à fraude. No direito civil, é a interpretação a ferramenta utilizada para nulificar a fraude, pois *resulta da constatação de que a vontade da lei é a proibição do resultado por todos os meios e não apenas*

pelo meio ou meios constantes da sua letra (XAVIER, p. 100). No direito tributário, a repressão à fraude à lei é feita com base em normas antielisivas, com recurso à interpretação analógica.

Para Ricardo Lobo Torres (1998, p. 139), na seara tributária, a fraude à lei é entendida como aquela que ocorre após o fato gerador e consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar à menor.

Já Marco Aurélio Greco (2004, p. 251) vê a fraude à lei como forma de, em suas próprias palavras, *driblar* determinada norma. O autor diferencia fraude à lei de fraude ao Fisco. Para ele, na fraude à lei há atos lícitos e violação indireta ao ordenamento como um todo e frustração da sua imperatividade, enquanto que fraude ao Fisco seria uma conduta que agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco – existente ou em formação – de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento.

Ao comentar o artigo 72 da lei 4.502 de 1964, Marco Aurélio Greco comenta que o dispositivo é inaplicável à quase totalidade dos casos de verdadeira fraude à lei em planejamento tributário. Tal pensamento advém do argumento de que o contribuinte, no negócio jurídico em questão, realiza um ou mais atos que - a seus olhos e à luz do exame que realizou ao ensejo de sua implementação - configurava hipótese de incidência de outras normas que não a de tributação.

Ou seja, o contribuinte praticava ato jurídico cientemente que tal ato configuraria ato de incidência tributária mais vantajosa. Transpondo ao planejamento tributário, ocorre que o contribuinte ou não realiza o fato gerador gravoso ou realiza fato gerador que apresenta dimensão menos gravosa, que depois de praticado não há condutas que alterem sua conformidade (GRECO, p. 234).

Para Marco Aurélio Greco, ambas situações acima descritas diferem da hipótese prevista no artigo 72 da lei 4.502 de 1964, pois o dispositivo fala em "impedir e retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária", o que claramente não é a mesma coisa do que não realizar o fato gerador pela prática de uma conduta diferente da usual. O autor comenta que o âmago da questão de se há fraude ao Fisco está em descobrir se há em curso processo formativo do fato gerador, se estiverem sido realizados atos que substancialmente representam o núcleo da definição do fato gerador. Pois, o elemento principal da situação descrita no artigo 72 é fato gerador está em

processo formativo, assim, o contribuinte estaria fraudando a lei, bloqueando a continuidade do *iter* formativo, pois, *só se impede algo que está em curso* (GRECO, p. 235).

A figura da simulação está prevista nos artigo 167 e seus parágrafos, do Código Civil. Embora não esteja presente a sua conceituação, o diploma civil elaborou as hipóteses de simulação, *in verbis*:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Para Hugo de Brito Machado (2016, p. 327), a simulação é um vício social, que torna o negócio jurídico nulo. O autor discorre que para haver a simulação é necessário haver conluio, um acordo entre as partes - os contratantes - para dar aparência exterior ao negócio acordado. Para ele, *a simulação implica em mancomunação*. O autor conceitua que há três requisitos para a simulação: (i) a intencionalidade da divergência entre vontade e a declaração, (ii) acordo simulatório entre os contraentes e (iii) intuito de enganar terceiros, independente de prejuízo.

Por sua vez, conluio é conceituado pelo artigo 73 da Lei 4.502 de 1964 como *o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude)*.

A doutrina, em parte capitaneada por Machado, classifica a simulação em absoluta e relativa (dissimulação). A primeira consiste em negócio inteiramente simulado, sem qualquer vontade de que o negócio acordado produza os efeitos que normalmente produziria. A relativa - ou dissimulação - ocorre quando as partes praticam determinado negócio jurídico mas a forma pretendida e/ou o resultado jurídico obtidos são diferentes (MACHADO, 2016, p. 329).

Cabe ainda pontuar o comentário feito por Machado de que o Código Civil não reconhece a necessidade de dano para a nulidade do negócio jurídico e enquanto que a simulação com o

intuito de prejudicar o Fisco deve ser combatida pela norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do CTN (MACHADO, 2016, p. 328).

A questão do prejuízo na simulação ocasionou a classificação da simulação entre inocente e maliciosa. Na inocente, segundo Venosa (2003, p. 475), *a declaração não traz prejuízo a quem quer que seja, sendo portanto tolerada*. Enquanto que, na maliciosa, *existe intenção de prejudicar [terceiros] por meio do processo simulatório*.

Pontes de Miranda (1970, p. 53) leciona que na simulação *quer se o que não aparece e não se quer o que aparece*. Há, portanto, uma negociata entre os contratantes para conferir outros ares à verdadeira substância do negócio encetado. Pontes Miranda ainda tece comentários sobre a simulação (simulação absoluta) e a dissimulação (simulação relativa), afirmando que as partes não acordam dois negócios diversos, o simulado e o dissimulado, mas sim um apenas: o simulado que encobre também, nas simulações relativas, a relação jurídica dissimulada.

A simulação, para Carlos Roberto Gonçalves (2003, p. 436), é uma declaração falsa, enganosa da vontade, visando a aparentar negócio diverso do efetivamente desejado. Para ele, simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade.

Segue na mesma linha Marco Aurélio Greco (2004, p. 242) que, para ele, na simulação há um negócio aparente - celebrado pelos contraentes - que não há qualquer vontade da ocorrência do resultado, e um segundo negócio, este *real e querido pelas partes, mas que não resulta visível*. Existe impreterivelmente uma duplicidade de negócios, porque os contraentes almejam esconder o negócio real (fiscalmente mais oneroso no caso de simulação tributária).

Marco Aurélio Greco, ao tratar da relevância da simulação em matéria tributária (2004, p. 248), tece comentários sobre a validade e eficácia do negócio jurídico. Afinal, com o Código Civil de 2002, a simulação encontra-se na seara das nulidades do negócio jurídico. Ou seja, para o Fisco restaria somente inibir os efeitos do ato simulado, uma vez que o ato nulo não produz efeitos que lhe são próprios. O autor questiona se *o Fisco pode se recusar a aceitar os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte sem precisar, para tanto, ingressar com nenhuma ação específica para decretar a nulidade*. Afinal, se todo interessado pode invocar a nulidade do negócio viciado pela simulação, conforme o artigo 168 do Código Civil, o Fisco também poderia.

A despeito das inúmeras divergências doutrinárias entre as classificações dos defeitos e vícios possíveis no planejamento tributário, é mister colacionar a lição de Sérgio André Rocha (2019, p. 114) que, em comentários à obra de Marco Aurélio Greco, afirma que o centro da discussão dos vícios do planejamento se encontra *na artificialidade, na distorção da causa típica de um ato ou negócio jurídico*. Sem a artificialidade, não há abuso de direito nem abuso de forma, não se pode questionar os propósitos do ato ou negócio, nem alegar que foram praticados em fraude à lei. Para o autor, o que vale é o primado da realidade dos fatos.

O autor ainda argumenta que o Código Tributário Nacional só faz referência à simulação e à dissimulação, motivo pelo qual é essa a hipótese de desconsideração pela autoridade fiscal. Não se questiona que o abuso de direito e fraude à lei sejam institutos consagrados do direito civil brasileiro, porém, ao autor não parece que seja possível, mediante a aplicação de um instituto teórico, desconsiderar, sem fundamentação legal expressa, atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. E ainda, o autor acrescenta que por mais que o abuso de direito e a fraude à lei não sejam conceitos idênticos, na maior parte dos casos de planejamento tributário ilegítimo haverá ambas figuras utilizadas como forma de *contornar* a obrigação tributária (2019, p.99).

Por derradeiro, o negócio jurídico é uma figura da seara civil muito relevante ao Direito Tributário. Tal figura diz respeito à forma como os sujeitos se utilizam de um negócio jurídico típico. O negócio jurídico indireto consiste quando um negócio é pactuado para fins de obtenção de um efeito prático equivalente a outro negócio, que as partes não desejam celebrar.

Marco Aurélio Greco (2004, p. 154) conceitua que:

Em matéria tributária, o negócio indireto serviria para obter um fim equivalente a outro negócio para qual a carga tributária seria mais elevada. Portanto, o negócio indireto serviria de instrumento para obter uma elisão fiscal lícita. [...] Há negócio jurídico quando utilizado um negócio jurídico típico, porque, invocando a autonomia privada, as partes podem incluir cláusulas novas ao negócio jurídico típico ou alterar as que compõem seu modelo. Assim, agem para adequar a vestimenta jurídica aos interesses envolvidos e à realidade fática que os cerca.

O negócio indireto possui estrutura típica de negócio jurídico, contudo, obtém efeitos de um negócio jurídico atípico, nas palavras de Edgar Proença Rosa (1999, p. 136):

O negócio indireto é negócio típico, realizado segundo a estrutura deste e com observância de seu regime jurídico próprio, com vistas a um resultado ulterior atípico, ou seja, um resultado não próprio da modalidade negocial escolhida, nisso consistindo seu caráter instrumental, possível de obter disciplina formal por via de interpretação construtiva, distinto dos contratos inominados, da simulação, do negócio abstrato e do negócio fiduciário.

Assim, diferente da simulação, em que se supõe a existência de dois negócios, no negócio indireto existe apenas um negócio. A sua existência no ramo tributário não macula o planejamento tributário de plano, quando há negócio jurídico protegido pelo ordenamento e não utilizado para violar o lei. Pois, como leciona Moreira Alves (1987, p. 17), o negócio indireto surge se as partes recorrem a um negócio jurídico típico, sujeitando-se à sua disciplina forma e substância, para alcançar um fim prático ulterior que não é normalmente atingido por meio desse negócio.

Abre-se distinção de que - embora Grego entenda que o negócio inicial é típico, alguns estudiosos entendem que o negócio jurídico indireto não necessariamente deve iniciar-se com negócio jurídico típico, podendo se tratar de negócio jurídico atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica (POLIZELLI, 2012).

Contudo, é fundamental entender a crítica feita por Orlando Gomes (1974, p. 382) de que só há espaço para o negócio indireto quando o efeito ulterior não importar fraude: *só há espaço para celebrar negócio indireto se com ele não se visar fraudar a lei*. A utilização do negócio indireto não exime o contribuinte da penalização por tal negócio ter fraudado a lei. A não existência de fraude à lei é pré requisito de admissibilidade do negócio jurídico. Caso haja configurada a fraude à lei, o negócio celebrado estará contaminado por essa patologia, e conseqüentemente, incorrerá na nulidade devida.

O mesmo vale para o abuso de direito. Não é pela razão de que se trata de negócio indireto que isso afastaria a configuração do abuso de direito. Marco Aurélio Greco (2004, p. 255) afirma que ocorre o inverso: *o caminho oblíquo é admissível desde que não haja abuso de direito*. Para o autor, o negócio jurídico em si mesmo considerado tanto pode desembocar numa fraude à lei ou num abuso de direito e aí estará desprotegido pelo ordenamento.

Assim, o fato do negócio jurídico ser indireto não protege o contribuinte de eventual nulidade pelo conteúdo do negócio. É o caso concreto que determinará sua oponibilidade perante o Fisco.

2.3 NORMA ANTIELISIVA BRASILEIRA

A norma antielisiva - ou norma geral antielisão, é o instrumento de auxílio do Fisco ao combate aos abusos de formas e abusos de direito, inaugurado pela Lei Complementar 104/2001, que inseriu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, conforme:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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

A inclusão do parágrafo único foi justificada pelo Poder Executivo, na "Exposição de Motivos" da lei em consequência da necessidade de que a autoridade tributária pudesse desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados por meio de procedimentos de planejamento tributário com abuso de forma ou de direito.

De início, cabe registrar que a norma antielisiva seguiu corretamente o rito disposto na Constituição Federal, ao ser instituída por lei complementar. *A restrição à liberdade dos contribuintes é feita por lei, e por lei complementar.* Da mesma forma, o parágrafo único do art. 116 do CTN coaduna-se com a necessidade de arrecadação e prestigia o dever individual e fundamental de contribuir com os gastos e investimentos públicos (FOLLONI, 2016).

Contudo, a mera disposição da regra antielisiva no CTN não autoriza a autoridade tributária aplicar por analogia tributos ao contribuinte. Isso seria o mesmo que violar o tão caro princípio da

legalidade tributária. André Folloni discorre que é necessário fazer a interpretação semântica da norma antielisiva, que autoriza a Administração Tributária a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (2016, p. 80).

De início, vê-se que a norma somente autoriza a desconsideração em caso de situação em que haja fato gerador previsto em lei. Não há o que falar em tributação de fato não previsto em lei, pois afronta a legalidade. Contudo, como aponta o autor, existe a possibilidade de que a autoridade tributária exorbite a sua competência e acabe por tributar por analogia com base na norma antielisiva (2016, p. 81).

Hugo de Brito Machado (2016, p. 41) entende que a norma geral antielisão como aquela que o legislador retira do contribuinte a liberdade de escolher a forma para praticar os atos e negócios jurídicos de sorte a evitar ou reduzir o ônus tributário relativamente aos tributos em geral. Trata-se, evidentemente, de um conceito mais amplo do que aquele pretendido pela exposição de motivos do Poder Executivo quando da elaboração da lei complementar, uma vez que o conceito do autor não considera a hipótese de planejamento tributário lícito, sem abuso de forma ou de direito.

Ainda, é importante notar que o final do parágrafo único dispõe que a desconsideração poderá ocorrer *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*. O legislador imputou a necessidade de um procedimento específico para o fim de desconsiderar os atos praticados em afronta a legalidade, pois é expressamente isto que o final do parágrafo exige. Este procedimento é indispensável à medida que a Administração não poderia simplesmente invocar a desconsideração com base no artigo 116 - visto que afrontaria a redação do dispositivo - e implicaria em tributação por analogia.

Em consequência da exigência legal, foi redigida a Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, chamada de "Minirreforma tributária, a qual estabeleceu o procedimento específico para a desconsideração pela Administração Tributária de atos e negócios jurídicos.

Entre outros requisitos, o artigo 14 da referida MP dispunha que a falta de negócio proposital e o abuso de forma deveria ser levados em conta para a desconsideração, sendo a falta

de propósito negocial a opção mais complexa ou mais onerosa para a prática de um determinado ato. O artigo 14 ainda conceituava o abuso de forma jurídica como a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio simulado. Os artigos 15 ao 19 discorriam a respeito do procedimento administrativo de instauração da desconsideração do ato, em que se observava o direito ao contraditório e ampla defesa pelo contribuinte. Como se pode observar, o tempo verbal utilizado acima é o passado, em razão de que aos dispositivos acima mencionados da MP 66/2002 não foram convertidos em lei.

Por não terem sido convertidos em lei, é inaplicável o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Para Hugo de Brito Machado (2016, p. 46) *é indiscutível que essa norma ainda não pode ser aplicada*. André Folloni (2016, p. 90) argumenta no mesmo sentido da inaplicabilidade. Para ele, não existe o procedimento administrativo previsto na norma antielisiva, tampouco foi definida a autoridade administrativa nela prevista. Assim, as autuações contra atos de abuso de formas e abuso de direito são ilegais, estando o Poder Legislativo *em sério débito* para com a sociedade brasileira. O autor ainda aponta que este débito não pode ser suprido pelo Executivo, nem pelo Judiciário, em respeito ao princípio da legalidade.

Em sentido diverso, ao comentar sobre a regra geral antielisão, Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 640) alerta que a autoridade administrativa já pode desconsiderar a realização de ato ou negócio jurídico com abuso de formas, visto que a matéria constitui um dos pilares da teoria das invalidades presente no Código Civil. Afirma que a regulamentação do artigo 14 da MP 66/20002, neste ponto, seria inócua.

Farias Machado (2016, p. 667) possui posição similar, alertando que a desconsideração do ato fraudulento decorre da verificação dos requisitos gerais de validade do negócio jurídico, conforme o Código Civil, e não da regra específica tributária. Era com base nesse argumento que o Fisco - anteriormente a edição da LC 104/2001 - desconsiderava os atos e negócios jurídicos que julgava fraudulentos ou simulados. Contudo, o autor é claro em filiar-se a escola que defende a inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 antes de haver estabelecido em lei ordinária o procedimento específico para a desconsideração pela autoridade tributária (2016, p 669).

Importa, mencionar comentário de Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p. 254), que vê como negativa para o contribuinte a não-conversão dos dispositivos da MP 66/2002 em lei ordinária, argumentando como segue:

Essa falta de regulamentação, se em princípio pareceu vantajosa aos que praticam planejamento tributário, logo se mostrou prejudicial. Um tiro pela culatra. De fato, se tivesse sido aprovada a regulamentação, diante de situações duvidosas, situadas na zona de fronteira [...], a Administração teria de instaurar processo administrativo para, ao final, se fosse o caso, desconsiderar o negócio praticado pelo contribuinte. Nesse processo, o contribuinte teria amplas possibilidades de participação e, o mais importante, teria oportunidade de, vencido, pagar o tributo sem a imposição de penalidades. Com a rejeição da MP 66/2002 [...], a Receita Federal, na pretensão de desconsiderar tais negócios, termina por qualificá-los como caracterizadores de evasão fiscal. Como consequência disso, lavra auto de infração no qual exige o tributo e, não raro, multa agravada em 150%. Em suma, a desconsideração, que antes seria o produto de um processo administrativo, e que seria feita sem imposição de quaisquer penalidades, passou a ser feita em razão do subjetivismo de cada autoridade fiscal, e, o pior, com o acréscimo de pesadas penalidades. Conquanto tais autos possam ser questionados e eventualmente desconstituídos, administrativa e judicialmente, isso traz ao contribuinte um ônus que o procedimento anterior poderia evitar, além de causar-lhe grande insegurança jurídica.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2004, p. 403) tece importantes comentários sobre a norma geral antielisão. O autor defende a regulamentação da regra, uma vez que a desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal. Marco Aurélio Greco vai além e sugere, entre outras regras, que haja uma regra restrita ao imposto de renda, precedida de um ajuste de valores de bens a valores de mercado, que a competência pela desconsideração seja de um órgão colegiado e não uma autoridade administrativa, que seja debatido antes do auto de infração as práticas lícitas do contribuinte. E ao final, da mesma forma que alertou Hugo de Brito Machado Segundo, não resultasse a desconsideração em aplicação de penalidades.

Para Marco Aurélio Greco, a função primária da norma antielisiva seria a de *afastar a máscara (a dissimulação)*, a fim de que o fato gerador efetivamente ocorrido seja exigido pelo Estado. A norma não cumpre e não autoriza exigir tributo sem fato gerador (tributação por analogia), pois se o fato gerador não ocorreu - na realidade, sem dissimulação - não há o que se falar em desconsideração do ato (2004, p. 408). Somente seria possível tal tributação por analogia se a LC 104/2001 tivesse revogado o artigo 108, parágrafo primeiro, do CTN - o que não ocorreu.

Marco Aurélio Greco termina suas considerações sobre a norma geral afirmando que o dispositivo deve ser entendido em sintonia com as regras de invalidade do negócio jurídico previstas no Código Civil de 2002. Para ele, o parágrafo único do artigo 116 veio a abranger as hipóteses não abrangidas pelo artigo 149 do CTN. Simulação, fraude à lei e abuso de direito já sofrem reações por meio de revisão *ex officio* pela autoridade administrativa independente do regramento do artigo 116, parágrafo único.

A conclusão que se extrai é que a regra antielisiva deu autonomia ao debate da elisão, assumindo natureza e papel próprio no campo tributário, sem ser uma variável dependente das patologias do ordenamento civil. Marco Aurélio Greco termina afirmando que *ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto* (2004, p. 418).

3. O PROPÓSITO NEGOCIAL NO ÂMBITO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Como foi descrito no segundo capítulo, a verificação da licitude de um planejamento tributário envolve determinados fatores que somente a aplicação de normas tributárias amplas não são suficientes para determinar se uma conduta é ou não lícita. Há, na apreciação da conduta do contribuinte, certo grau *nebuloso* sobre a consideração da licitude do propósito que originou o planejamento tributário. Os contornos do que venha a ser o propósito comercial lícito é tema muito debatido na seara do direito tributário.

Muito do debate se dá, como mencionado acima, sobre a figura do que venha a ser elisão fiscal e o que é evasão fiscal. Também há as questões de direito civil atinentes aos limites do uso do direito e das formas jurídicas para a obtenção de vantagem tributária, sem esquecer de que a simulação e a fraude à lei são figuras comumente observadas nos julgados administrativos e judiciais em que o debate é o propósito comercial no planejamento tributário.

Assim, preferiu-se neste trabalho observar as principais decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (doravante, CARF) para delimitar qual é o tratamento jurídico dado por esse órgão ao propósito comercial.

Para tratar do papel que o CARF possui na fixação de um conceito de propósito comercial é necessário lembrar que a inclusão do parágrafo único do artigo 116 do CTN, como norma antielisiva, teve sua eficácia prejudicada pela rejeição do Congresso Nacional pela Medida Provisória 66/2002. Conseqüentemente, os artigos que tratavam da falta de propósito comercial como requisito para a desconsideração (artigo 14 da referida Medida Provisória) nunca tiveram apreciação jurisprudencial.

Muito embora o legislador manteve-se inerte desde então, a jurisprudência administrativa evoluiu gradativamente no sentido de rejeitar as estruturas criadas pelos contribuintes com a finalidade de afastar ou diminuir a incidência tributária. O CARF ingressou nos temas de abuso de direito, fraude à lei, abuso de formas e simulação, contudo, esses institutos - conforme constatou Schoueri (2010, p. 16) são mencionados por diversos julgadores em situações nada comparáveis,

enquanto que em situações bastante semelhantes alguns institutos são qualificados de modo diversos conforme cada julgador.

Logo, faz-se necessário observar as principais considerações do CARF a respeito do propósito negocial para aferir-se as possíveis justas razões para a economia tributária. Contudo, faz-se necessário antes analisar a natureza do propósito negocial e a sua origem na jurisprudência norte-americana (*business purpose*).

3.1 NATUREZA DO PROPOSITO NEGOCIAL

Após a década de 1990, a administração tributária movimentou-se no sentido de coibir as patologias que a liberdade do contribuinte na estruturação de seus negócios acabou por trazer. O Fisco começou a questionar se os motivos pelo qual o contribuinte fundamentou determinada operação eram, além de previstos em lei, aceitáveis sob a perspectiva negocial.

O simples querer não seria mais motivo que justifique as condutas do contribuinte em sociedade para economizar tributos. De certa forma, a natureza do propósito negocial está ligada com a natureza do abuso de direito, pois ambos - quando abusivos - prejudicam terceiros, como menciona MOREIRA ALVES (1987, p. 19):

"O certo é que essa teoria do abuso de direito que, mesmo no mundo moderno, teve contraditores - hoje já é pacífica a sua adoção - sempre encontrava objeção no sentido de que não se poderia responsabilizar alguém pelo exercício de seu direito. Mas é preciso ver que isso levaria a uma concepção absolutamente individualista, a qual, nos dias que correm, é contrária à tendência socializante do direito, no sentido de se atender à função social dos direitos. Por isso, mesmo é que se afasta a objeção de que com o exercício de um direito não se pode abusar desse exercício."

O propósito negocial, portanto, está relacionado aos motivos que levam o contribuinte a agir de determinada maneira. Não se trata de qualquer motivo ("eu fiz porque quis"), mas sim de um motivo extratributário, nas palavras de Marco Aurélio Greco. Este motivo, para o autor, deve ser aquele ligado a outros propósitos que não a economia tributária *per se*. Isso não significa que efetivamente precise ser um motivo econômico. O autor afirma que não é somente o propósito ligado à atividade econômica desenvolvida ou à sua repercussão no mercado. As razões familiares,

políticas, de mudança de regime jurídico das importações, da alteração do quadro referencial da empresa, todas estas são também motivos justificáveis (GRECO, p. 210).

Importante também diferenciar propósito de pretexto. Pretexto envolve elementos subjetivos da volição do agente, enquanto que o propósito é fator objetivo, observável por todos. Grego (2004, p. 211) explica que se o debate envolve argumentos subjetivos, como intenções e finalidades, perde-se a verdadeira razão do planejamento, migrando-se a discussão para o campo da argumentação.

Assim, o propósito envolve a situação fática do contribuinte, seja ela qual for. Por exemplo, em seu livro, Marco Aurélio Greco dá o exemplo da criação e dissolução de uma sociedade no mesmo dia. Para muitos - inclusive para o CARF, o nascimento e morte da pessoa jurídica no mesmo dia é prova determinante da falta de lisura da operação. Contudo, no exemplo dado por Marco Aurélio Greco, se às nove horas da manhã do dia 11/09/2001 a empresa foi criada para exportar produtos ao World Trade Center, ao meio dia a empresa não tinha mais razão de existir.

Evidente que os motivos muitas vezes serão de difícil observação. Às vezes a motivação já tenha se tornado irrelevante ou não seja mais possível demonstrá-la, no caso de uma autuação quatro anos após a conduta. Porém, em suma, Marco Aurélio Greco sugere que o motivo deva ser existente, tenha a ver com o ato praticado e a alternativa menos onerosa (era pertinente) e se era suficiente para levar o contribuinte a praticar o ato daquela maneira e aquele momento (2004, p. 212).

Cabe ressaltar que se comentou primeiro da natureza do propósito comercial antes de falar do teoria do *business purpose*, pois a doutrina nacional diverge se seriam ambos a mesma coisa. Marco Aurélio Greco (2004, p. 210) entende que o motivo extratributário não é a mesma coisa que *business purpose*, uma vez que a experiência americana vincula o conceito à ideia de empreendimento. Para o autor, motivo extratributário pode ser mais amplo que o mero motivo econômico-operacional. Por tais razões, passa-se a explicar a *business purpose doctrine* em apartado.

3.1.1 *BUSINESS PURPOSE DOCTRINE*

A doutrina do propósito negocial (ou comercial) é uma doutrina relacionada ao direito tributário norte-americano. Precipuamente estabelece que uma transação deve servir para um propósito negocial de boa-fé (*bona fide business purpose*) para ser aceita como lícita pelo direito tributário. Segundo esta doutrina, se a transação não contiver, em seu âmago, outro propósito negocial que não evitar ou reduzir impostos, então a lei tributária deverá desconsiderar tal transação para fins fiscais. Estes postulados foram estabelecidos no julgamento pela Suprema Corte Americana do caso *Gregory versus Helvering* (ESTADOS UNIDOS, 1935).

No caso, a contribuinte Evelyn Gregory, em 1928, era dona de todas as ações da *United Mortgage Corporation* (doravante, United). A United possuía em seus ativos mil ações da *Monitor Securities Corporation* (doravante, Monitor). Para o único propósito de transferir essas mil ações para o seu patrimônio pessoa física, e ao mesmo tempo, diminuir o imposto de renda que seria devido se a transferência ocorresse diretamente via distribuição de dividendos, Gregory decidiu "reorganizar" a estrutura societária da United, nos termos da lei norte-americana. Assim, ela criou a *Averill Corporation* (doravante, Averill) em 18 de setembro de 1928. Três dias depois, a United transferiu para a Averill as mil ações da Monitor, em troca que todas as ações da Averill foram emitidas em nome de Evelyn Gregory.

Em 24 de setembro de 1928, a Averill foi dissolvida e liquidada, distribuindo todo o seu ativo, qual seja, as mil ações da Monitor, para o patrimônio de Gregory. Nenhum outro negócio jamais foi realizado ou tentado pela Averill durante sua curta existência. Gregory, por sua vez, imediatamente vendeu as ações, obtendo ganho de capital.

O Fisco daquele país considerou que a reorganização da United com a criação da Averill não tinha substância nenhuma e deveria ser desconsiderada, imputando à Gregory a responsabilidade pelo imposto devido como se a United tivesse pago à ela dividendos no valor das ações da Monitor.

O *Board of Tax Appeals* (Tribunal administrativo estadual responsável por dirimir disputas tributárias entre o Fisco e o contribuinte nos Estados Unidos) entendeu como lícita a conduta da operação. Entretanto, o Fisco ingressou no judiciário americano para rever a decisão e considerar que não houve verdadeira reorganização societária. A celeuma chegou à Suprema, que em decisão paradigmática, decidiu que:

"Nestas circunstâncias, os fatos falam por si só, e são suscetíveis de apenas uma interpretação. Toda a operação [de reorganização societária], embora conduzida de acordo com os termos da subdivisão (B) [disposição legal daquele país], era de fato uma forma elaborada e desonesta de transmissão disfarçada de reorganização corporativa [das ações da Monitor], e nada mais" [tradução nossa].

A doutrina então começou a ser adotada tanto por demais países da *common law* como de países com tradição romano-germânico. No Brasil, nunca houve legislação que inaugurasse as premissas que foram consideradas em *Gregory vs Helvering*. Não obstante, parte da doutrina passou a ver o propósito negocial e o *business purpose* como sinônimos, conforme se depreende de Hugo de Brito Machado (2016, p. 115):

"Entende-se por "propósito negocial" o que os americanos chamam *business purpose* – expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado. Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser acolhida pela autoridade da Administração Tributária como motivo para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resultasse a exclusão ou a redução de um tributo ou a postergação do prazo para seu pagamento. As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo".

Longe de tentar determinar qual parcela da doutrina está mais correta, é forçoso reconhecer que, de uma perspectiva pragmática, a *business purpose doctrine* identifica as causas cíveis do ato jurídico, e considera que os negócios jurídicos devem ser praticados sob o prisma da boa-fé contratual (*social function of contracts under bona fide*). Portanto, em muito se aparenta com os requisitos de validade do planejamento tributário mencionados no Capítulo I.

Entretanto, há uma pesada crítica em relação à *business purpose doctrine*. Para Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 655), a Constituição Federal de 1988 não teria recebido a teoria americana, pois a Carta Magna detalha com minúcia as regras de competência, garantias e princípios de direito tributário, diferentemente dos países nos quais a *business purpose doctrine* surgiu e floresceu. Assim, afirmar que o contribuinte deve assumir os efeitos dos seus atos jurídicos não pode ocasionar na obrigação de uma motivação não tributária, uma vez que não há previsão

legal expressa, portanto, fere o princípio da legalidade estrita. A desconsideração do ato ou negócio jurídico fica restrita aos vícios atinentes à existência e à validade do negócio jurídico.

Caso os Tribunais Administrativos visem incorporar a teoria, é necessário que isso seja feito de maneira criteriosa, sem perder de vista o caro princípio da legalidade cerrada do direito tributário, a fim de não evitar, nas palavras de Iglesias e Poidomani (2018, p. 29) que o contribuinte exerça o seu direito de organizar a gestão do seu patrimônio para não se submeter à maior carga tributária possível. Pois, para eles, assim como para Sacha Calmon Navarro Coelho, a economia de tributos é causa lícita de negócio jurídico desde que o negócio celebrado não seja falso ou ilícito.

3.2 JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO CARF

Para analisar a forma com que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais concebe e julga planejamentos tributários - em especial, nos casos em que há debate sobre o propósito negocial do planejamento, busca-se neste capítulo indicar as algumas das principais operações de elisão que foram objeto de apreciação do CARF nos últimos anos.

Antes de abordar tais casos, é importante mencionar que Luís Eduardo Schoueri coordenou um estudo empírico com a análise de 74 acórdão do CARF que tratavam de planejamento tributário entre 2002 e 2008. O estudo teve a participação de grandes nomes do Direito Tributário e é, sem sombra de dúvidas, uma obra prima na análise do propósito negocial à luz dos julgados do CARF.

Assim, cabe aqui fazer um aviso ao leitor, o presente capítulo busca de maneira didática averiguar os pontos de análise do CARF em matéria de propósito negocial tomando como base o sistema de análise de Luís Eduardo Schoueri. Contudo, o objetivo deste capítulo é trazer à baila as algumas das principais patologias do planejamento tributário, sem esgotar os julgados do CARF, porque tal tarefa exigiria extensão deste trabalho não comportada para o seu fim.

3.2.1 INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS

Quando se fala em incorporação às avessas - ou de maneira geral - operações invertidas, está a se falar de um ato societário que ocorre contrariamente ao que normalmente se faria. Isto é, em um grupo societário em que há duas pessoas jurídicas, na hipótese de incorporação, naturalmente se espera que a empresa controladora incorpore a controlada. Marco Aurélio Greco

(2004, p. 348) afirma que *é bizarro que o menor absorva o maior*, embora o autor reconheça, por si só, não ser ilegal tal operação.

A incorporação às avessas seria portanto o ato de incorporação de uma empresa maior por uma empresa menor, muitas vezes, a empresa controlada de um grupo econômico incorpora a controladora. A figura da incorporação às avessas decorre - em muitos casos - da vedação legal de aproveitamento dos prejuízos fiscais da empresa sucedida pela empresa sucessora, conforme os artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/87:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

De fato, a incorporação às avessas é assunto privilegiado no tema do planejamento tributário. Já houve grandes julgados pelo CARF em matéria de incorporação às avessas, sendo fundamental citar aqui os casos Martins² e Josapar³. Nestes casos, embora ambas empresas tivessem estrutura societária e operação de incorporação similares, houve resultados diferentes em razão da análise dos fatos da operação pelo CARF. Contudo, tais casos já possuem quase duas décadas desde sua publicação, sendo necessário observar julgados mais recentes.

3.2.1.1 CASO SOTREQ S/A⁴

² Acórdão CARF nº 01-05.413, de 20/03/2006;

³ Acórdão CARF nº 103-21047, de 16/10/2002;

⁴ Acórdão CARF nº 9101-003.008, de 08/08/2017

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

EMENTA: ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ECONÔMICO-FINANCEIRO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM AQUISIÇÃO. EFETIVIDADE E CONTEMPORANEIDADE À AQUISIÇÃO. A lei exige que o lançamento do ágio baseado na perspectiva de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. Embora não houvesse à época dos fatos a exigência de demonstração na forma de laudo, a produção e arquivamento de documentação que apresenta de forma objetiva e precisa a demonstração do valor econômico-financeiro da participação societária em aquisição a

A empresa SOTREQ S/A era representante no Brasil da Caterpillar América Co. (CATERPILLAR), fabricante de máquinas, equipamentos e peças destinados à agricultura, indústria, mineração e construção pesada. À época dos fatos, a NOIL PARTICIPAÇÕES E COMÉRCIO S.A. (NOIL) controlava a LION S.A. (LION), sociedade operacional que exercia as atividades de representação da CATERPILLAR em diversos estados e que acumulou dívidas importantes, o que levou a CATERPILLAR a adquirir uma participação de 84% no capital social da NOIL e 33% no capital social da LION, como forma de sanear financeiramente a sociedade.

Após negociações, a CATERPILLAR decide vender sua participação societária majoritária nas empresas LION e NOIL para a SOTREQ por quarenta e sete milhões de dólares americanos. Efetivada a transação, a LION (empresa negociada entre a SOTREQ e a CATERPILLAR) incorporou, em junho de 2001, a SOTREQ (empresa investidora da LION E NOIL). Logo após, a aquisição da SOTREQ pela LION, a LION altera sua razão social para SOTREQ (que no julgamento pelo CARF veio a ser chamada de nova SOTREQ) e adota os objetivos sociais da empresa sucedida, bem como incorpora, em junho de 2002, a então *holding* da LION, a NOIL. Não bastasse, os administradores da SOTREQ passaram a administrar a nova SOTREQ.

O Fisco autuou a empresa por entender que a operação tinha como único fim a redução da carga tributária paga por meio de aproveitamento do prejuízo fiscal que a LION possuía⁵. A nova SOTREQ argumentou que não há vedação legal à prática da incorporação reversa e que, para que se pudesse concluir que a incorporadora foi, de fato, incorporada, *seria necessária a demonstração cabal de prática simulada ou fraudulenta*, o que não teria ocorrido, afirmando que a decisão da LION incorporar a SOTREQ se deu por motivos operacionais: a necessidade de manter a LION

partir das perspectivas de rentabilidade futura da empresa é ônus da adquirente e constitui requisito indispensável para a dedução da amortização do ágio correspondente. Não basta estimá-lo de forma subjetiva, é preciso determiná-lo e demonstrá-lo, matematicamente, de forma precisa, e arquivar a documentação onde isso é feito, tudo ao tempo em que é feita a aquisição, nunca a posteriori.

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Deve ser mantida a glosa de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL nas hipóteses de incorporação às avessas, quando uma empresa extremamente deficitária, com patrimônio líquido reduzido, com o intuito de redução de pagamento de tributos, incorpora uma empresa lucrativa, com patrimônio líquido seis vezes maior que sua incorporadora, e na sequência assume a denominação social da incorporada e passa a ser administrada pela incorporada (Grifou-se);

⁵ Importa notar que a Receita Federal também autuou a SOTREQ por amortização de ágio irregular. Contudo, a análise deste ponto não é objeto deste estudo.

por sua maior importância relativa (maior número de filiais operacionais, representação exclusiva do estado de São Paulo, estabelecimento prestador de serviços de assistência técnica, ausente na SOTREQ, e outros fatores, e os benefícios fiscais concedidos pela prefeitura de Sumaré no recolhimento do IPTU e do ISS.

Contudo, no então procedimento fiscalizatório, a (nova) SOTREQ forneceu ao Fisco cópia do Segundo Memorando de Entendimentos entre a SOTREQ e a LION, no qual constava itens que davam a entender que, na verdade, era a SOTREQ quem incorporava a LION, sendo que a SOTREQ deveria:

[...]

(iv) otimizar a incorporação do patrimônio da LION ao seu próprio, concluída a aquisição da totalidade da participação societária.

[...]

ã Sotreq garante e concorda que, pela administração dos negócios da Lion, aquisição da participação da Caterpillar na Lion e assunção de benefícios financeiros imediatos e de longo prazo associados a esse(s) contrato(s), ela assume todas as responsabilidades e obrigações passadas incorridas pela Lion."

Ou seja, a prova juntada pela própria SOTREQ deu a entender que era ela quem estava incorporando a LION e não o contrário, a despeito da SOTREQ afirmar que a operação teve como propósito unir ambas as empresas para se ter um único distribuidor dos produtos CATERPILLAR no país.

O Fisco afastou os argumentos da nova SOTREQ afirmando que os objetivos negociais da SOTREQ teriam sido atingidos caso ela tivesse incorporado a LION.

Outro argumento utilizado pelo CARF foi a proporção financeira das duas empresas: US\$ 25.000.000,00 LION e US\$ 152.724.000,00 SOTREQ. Logo, do total do negócio combinado 14% seria representado pelo patrimônio da LION e 86% pelo patrimônio da SOTREQ. Assim, o Fisco viu como irreal a possibilidade de uma empresa deficitária e com patrimônio seis vezes menor adquirir empresa superavitária.

O CARF, por maioria, por meio do voto vencedor da Conselheira Adriana Gomes Rêgo , declarou como ilícita a operação:

Assim, seja qual for a denominação jurídica que se queira dar, chamando ou não a operação de simulada, o fato é que resta flagrantemente evidenciado que o negócio jurídico ora analisado caracteriza--se como uma incorporação às avessas, essa concebida com o intuito de burlar a vedação do citado art. 33 do Decreto--lei no 2.341, de 1987, motivo pelo qual deve ser considerada ilícita sob o ponto de vista tributário.

3.2.1.2 CASO TIVIT S/A⁶

⁶ Acórdão CARF nº 1301-003.284, de 14/08/2017;

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO REGULARMENTE CONSTITUÍDO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. DEDUTIBILIDADE.

É válida a transferência de ágio entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, podendo as quotas de amortização ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, se o ágio tiver sido regularmente constituído em operação realizada entre pessoas jurídicas independentes, lastreadas em expectativa de rentabilidade.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA.

No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR. DOCUMENTO CONTEMPORÂNEO À AQUISIÇÃO.

O documento que comprova a rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio deve ser contemporâneo à aquisição do investimento.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL DISPENSADA AO IRPJ. APLICABILIDADE À CSLL.

Aplicam-se à CSLL as mesmas regras relativas à dedutibilidade da amortização de ágio dispensada ao IRPJ

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

QUESTÃO DE ORDEM. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ARTIGO 24 DA LINDB. APLICABILIDADE.

A LINDB é norma válida, vigente e eficaz, cuja aplicação depende, sobremaneira, da adequação do caso concreto às suas previsões normativas, cabendo ao CARF aplicá-la nos casos cabíveis. Entretanto, o art. 24 da LINDB não se

O caso TIVIT é o único entre os 6 casos julgados⁷ pelo CARF entre maio de 2018 até maio de 2019 em que a incorporação às avessas foi reputada legítima quando analisado o propósito negocial.

A empresa TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S.A foi autuada pela Receita Federal por ter feito o uso de empresas veículos e incorporação reversa para aproveitar ágio interno (exclusão de ágio não autorizada para apuração do lucro real), e com isso, obter benefício tributário.

Longe de entrar na celeuma contábil e na engenharia societária que o mérito do julgado exigiu, em linhas gerais, pode-se observar que, em 1998, houve a constituição da sociedade Telefutura Centrais de Atendimento S/A (Telefutura), uma entidade especializada em Contact Center. Os sócios da Telefutura eram Cássio Varella Motta, Luiz Roberto Novaes Mattar, José Carlos Macedo dos Santos e Eraldo Dante de Paola. Em 2004, foram criadas as sociedades Cardet Holdings S/A (Cardet □ 10/02/2005) e Caux Participações Ltda. (Caux □ 03/01/2005). Posteriormente, em dezembro de 2005 e janeiro de 2006, o capital social da Cardet e da Caux é aumentado mediante a conferência de ações da Telefutura.

Em maio de 2006, a Telefutura incorporou a Cardet e a Caux, passando a deduzir os ágios gerados quando da conferência das ações da própria Telefutura em aumento do capital social da Cardet e da Caux. Em 29 e 30 de junho de 2006, a sociedade Varanasi Administração de Bens S/A (Varanasi) adquiriu 27,76673% do capital social da Telefutura. Mais adiante (maio de 2007), os sócios da Telefutura transferiram suas participações para a TAT (Tivit Atendimentos Telefônico) A TAT, então, incorporou a Telefutura, que desenvolvia as atividades de Contact Center, e era a sociedade operacional que possuía economicamente maior relevância do que a TAT. Em dezembro de 2007, a TAT incorporou a Varanasi. Em dezembro de 2008, a TAT modificou sua razão social para Tivit. Por esse motivo, a Tivit amortizou os ágios Cardet/Caux e o ágio ora explicitado (Varanasi).

aplica no caso de revisão de ato de particular, constitutivo do crédito tributário, no contexto do lançamento por homologação, por ser cabível apenas nas hipóteses em que o ato revisado tem natureza administrativa. (Grifou-se).

⁷ Demais casos: n°s 1301-003.502, 1301-002.208, 1301-002.725, 1402-002.827 e 9101-003.008.

Paralelamente a isso, a Tivit Investimentos S/A - empresa do mesmo grupo econômico - foi incorporada pela Softway, que vem a ser incorporada pela TAT, que ao final dos procedimentos de aquisição, amortizou o ágio das operações anteriores.

A fim de não se perder a linha de raciocínio, tem-se que uma série de empresas, com sócios em comum e sócios independentes, realizaram sucessivas incorporações entre si, para que, ao final de 2008, pudessem centralizar todos os negócios na figura de uma única pessoa jurídica. Isso se justifica, no julgamento, pelo fato de que os planos da TAT eram de fazer oferta pública de ações na Bolsa de Valores. Por estas razões, o CARF, a despeito da operação ter gerado ágio entre empresas - em parte - do mesmo grupo econômico, entendeu como possível a incorporação às avessas neste caso.

Desse modo, o voto vencedor consignou que a fiscalização deve analisar a operação como um todo, do conjunto de etapas e operações da qual surgiu a composição societária final, e não se baseando em “fotografias estanques”.

3.2.2 *Step Transactions*

Essa operação, também chamada de operação estruturada em sequência, consiste em etapas em sequência de deliberações societárias ou de negócios encadeados para obtenção de um determinado efeito fiscal vantajoso. Nesta espécie de operação, a figura de uma única operação, por si só, não faz sentido sem ser deflagrada outra(s) etapa(s) que lhe sucede. GRECO (2004, p. 345) afirma que as *step transactions* devem indicar a figura de um único objetivo precedente, predeterminado, à realização do conjunto de atos a serem praticados.

A doutrina da *step transaction* foi inaugurada no caso *Gregory v Helvering*, já citado no segunda capítulo. A ideia desta figura consiste em uma série de atos - que , se separadas, não possuem efeito fiscal e econômico relevante - porém, quando agrupadas, resultam em efeitos benéficos ao contribuinte. Trata-se, então, de observar todos os aspectos da operação conjuntamente em uma análise do todo.

3.2.2.1 CASO ALÍPIO GUSMÃO⁸

O caso envolvendo o contribuinte Alípio José Gusmão é um ótimo exemplo de sequência de operações que gerou divergência entre os Conselheiros do CARF. Escolheu-se este caso para demonstrar o quão difícil é chegar a um consenso do que seria um arranjo tributário pautado em propósito negocial legítimo.

O Sr. Alípio José Gusmão dos Santos (Alípio) era proprietário da empresa CFF PARTICIPAÇÕES LTDA (CFF), junto com seu cunhado César Floriano. A CFF, após um expressivo número de rearranjos societários, detinha 100% das ações da ABA PORTO PARTICIPAÇÕES S/A (ABAPORTO) que, por sua vez, possuía a totalidade das quotas da TECONDI TERMINAL PARA CONTÊINERES DA MARGEM DIREITA S/A (TECONDI), TERMARES TERMINAIS MARÍTIMOS ESPECIALIZADOS LTDA (TERMARES), e TERMLOG TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA (TERMLOG). Estas três empresas juntas recebiam a denominação de COMPLEXO TECONDI. 50% das ações destas três empresas eram de propriedade dos sócios da CFF antes que a CFF adquirisse suas ações.

⁸ Acórdão CARF nº 2301-005.754, de 08/11/2018;

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 19/06/2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE.

Só é considerado válido o planejamento tributário - conjunto de medidas e atos adotados pelo contribuinte na organização de sua vida econômico-fiscal - se este se pautar pela legalidade, com o afastamento de abuso de direito em relação aos atos e negócios praticados.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. SIMULAÇÃO.

O fato de cada uma das transações dentro do grupo societário, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando restar comprovado o abuso de direito, visto que, por trás da verdade declarada, uma aparente reorganização societária representada por um conjunto de reorganização societária, existia uma única intenção, qual seja, a majoração artificial do custo das ações do acionista pessoa física e a obtenção de benefícios fiscais, que, de outra forma, não poderiam ser alcançados.

CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE DE MÚLTIPLO PROVEITO DO MESMO LUCRO. OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES.

Constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização indevida de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a conseqüente tributação do novo ganho de capital apurado.

VALORES DEPOSITADOS EM CONTA CAUÇÃO. GARANTIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Não se considera como custo de aquisição os valores depositados em conta caução, destinados a cobrir garantias estabelecidas em contrato de compra e venda.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A prática da simulação com o propósito de dissimular - intuito doloso - no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício.(Grifou-se).

Posteriormente, Alípio, em conjunto com seu cunhado, alienaram a *holding* CFF para a empresa ECOPORTO. O Fisco entendeu como abusiva a inclusão da venda dos investimentos de Alípio e César por meio da sua *holding*, pois a inclusão da CFF na operação teria acarretado a majoração do correspondente custo de aquisição, acarretando a diminuição do ganho de capital de Alípio. Isso se deu porque a ECOPORTO havia aportado valores na ABAPORTO dias antes da alienação, assim, a CFF capitalizou este lucro (reserva de lucro) e adicionou este valor como custo de aquisição de suas ações, com base no parágrafo primeiro do artigo 10º da Lei nº 9.249 de 26/12/1995.

A Fiscalização entendeu que desde o início era intenção de Alípio alienar, junto com seu cunhado, a sua participação no Complexo Tecondi (50%) à ECOPORTO. Assim: *Ao introduzir na operação de alienação do COMPLEXO TECONDI uma pessoa desnecessária ao negócio, verificou--se que o único propósito desejado foi criar uma situação que possibilitou o incremento do custo de aquisição* [das ações que foram alienadas, evitando que o ganho de capital auferido por Alípio fosse muito maior.

Em sua defesa, o Recorrente Alípio argumentou que *ainda que estruturas utilizadas possam gerar economia fiscal, elas não poderão ser consideradas abusivas se possuírem objetivo extratributário. Não há nenhuma ilicitude em se utilizar estruturas que gerem economia fiscal aos contribuintes. Justificada a estrutura dentro do contexto fático, isto é, existente a motivação extrafiscal para a utilização de determinada estrutura em negócio jurídico válido, não se pode concluir que a forma utilizada, ainda que tenha gerado um resultado fiscal mais favorável ao contribuinte, seja abusiva ou ilícita.*

Entretanto, o voto vencedor entendeu como fraudulentas a série de operações realizadas por Alípio para majorar o custo de aquisições de suas ações, que seriam vendidas em seguida. O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (integralização de capital social) divergiam da real intenção subjacente (venda

de participações societárias), caracteriza--se a simulação, cujo elemento principal é a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados.

O Acórdão frisou que as etapas realizadas na reestruturação societária não foram irregulares, contudo, o contribuinte não poderia ter se valido de capitalizações de lucro, do múltiplo proveito do mesmo lucro, para majorar indevidamente o custo das ações.

Outro fato relevante considerado pelo Fisco é que entre a entrada efetiva da ECOPORTO na ABAPORTO, 29/05/2012, até a alienação das ações da CFF, 19/06/2012, passaram--se 21 dias. Ou seja, desde o início da negociação estava previsto que a CFF iria vender suas ações à ECOPORTO, sendo muito difícil de crer que uma negociação de meio bilhão teria sido definida em menos de um mês ao invés de ter sido planejada com cuidado por meses e realizada em poucos dias com o melhor proveito tributário possível, conforme consignou-se:

Não se trata aqui então de se dizer que o intervalo foi curto. É mais do que isso. O que se afirma, por tudo que já foi mostrado, é que este lapso temporal foi necessário apenas para se revestir a operação da natureza desejada. Não importa aqui se um dia ou um ano. O objetivo final era claro, inflar o custo de aquisição de ALÍPIO e CÉSAR para redução do valor do imposto sobre o ganho de capital.

Conclui-se que o conjunto de atos formais e sucessivos praticados por Alípio não representaram a sua real intenção, configurando-se simulação, com a única motivação senão a de se eximir do pagamento do imposto devido. Entretanto, a votação do Recurso Voluntário não foi unânime. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto deu total provimento ao pleito do contribuinte.

Em suas razões, o Conselheiro pauta sua explanação na total liberdade de organização societária a não ser que haja expressa vedação legal. Ainda, ele argumenta que, à luz da inexistência da regulamentação do parágrafo único do artigo 116, inexistem no Brasil bases legais para a aplicação de teorias de propósito negocial, abuso de forma, abuso de direito ou consideração econômica do fato gerador.

Além da argumentação sobre o princípio da legalidade estrita para o campo tributário, o Conselheiro pontuou que a operação se deu porque em fevereiro daquele ano os outros sócios que

controlavam o Complexo Tecondi (os outros 50%) alienaram sua participação à principal concorrente do Complexo, a saber, a empresa Libra Holding S/A (Libra). Essa situação - se efetivada - criaria uma situação insustentável, dado o evidente conflito de interesse que haveria nesse cenário, em que LIBRA passaria a ter acesso a todas as informações comerciais do Complexo (clientes, fornecedores, preços praticados etc.), podendo simplesmente bani--lo do seu mercado de atuação. Assim, a célere entrada e venda das ações da ABAPORTO, com o exercício de preferência que cabia à ABAPORTO em relação aos 50% dos outros sócios do Complexo, ocorreram como forma de evitar e preservar a operação da empresa, ainda que posteriormente o controle do complexo tenha passado para a ECOPORTO.

No voto, vê-se que o propósito negocial da reestruturação em etapas se faz para efetivar da forma mais adequada a captação de recursos junto ao Banco, inclusive era exigência do Banco a formação de uma *holding* que agrupasse os ativos do Complexo. Havia uma necessidade de reestruturação societária imposta por um agente financeiro (o Banco Bradesco), da mesma forma como que a ECOPORTO - e de certa maneira, o mercado como um todo - desejava negociar os ativos do Complexo com apenas um interlocutor, apenas uma empresa, e não com dois sócios que possuísem retalhos de participações societárias em diversas empresas do mesmo grupo. Assim, o Conselheiro entendeu que as *step transactions* não estavam simulando quaisquer ato ilícito, tampouco estariam abusando de seu direito em reorganizar-se societariamente, conforme:

"Dessa forma, a criação das estruturas de negócio aqui discutidas não teve outro motivo que não fosse a forma mais adequada para a captação dos recursos junto ao Banco (e conforme exigência do próprio Banco) diante da necessidade negocial (naquele momento) para aquisição da participação societária do outro grupo de sócios.

Além disso, a própria fiscalização reconheceu a existência de razões extrafiscais para a cisão parcial da ABA INFRA e da RETROPORTO, conforme o trecho abaixo:

"...Embora nesta situação entenda-se como o negócio natural a alienação individual de cada um destes ativos por seus proprietários originais, pode-se compreender o movimento de reunião do controle acionário destas empresas como um desejo do adquirente em negociar com apenas um interlocutor. Outra movimentação consistente seria o fato de que como houve alavancagem para o negócio, a instituição financeira ficaria mais resguardada desta forma. (...) Daí então a peculiaridade da operação, consegue-se entender como justificada a presença da ABAPORTO. ..." (destacamos – p. 15- 17 do TVF)

Diante de tal cenário, não há como se falar em simulação de operações lícitas e que possuem uma adequada justificação negocial, sendo que a fiscalização, no meu entender,

não conseguiu demonstrar a simulação e a inexistência de propósito negocial diante dos argumentos trazidos pelo Recorrente.

Com base no exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar--lhe provimento⁹."

Assim, termina-se este capítulo com algumas considerações - as quais serão melhor expostas no próximo capítulo - porém, desde já é importante notar que a verificação, pelos julgadores, da existência ou ausência de propósito negocial é tarefa deveras subjetiva. Por exemplo, no caso Alípio Gusmão, foi possível que a maioria dos julgadores compreendessem pela ausência de propósito negocial sem sequer mencionar no voto vencedor as circunstâncias do Banco Bradesco e o *takeover* por parte do seu concorrente. Ou seja, a grande reflexão que será exposta no próximo capítulo se refere aos parâmetros objetivos que o CARF utilizou para desconsiderar o planejamento tributário em cada caso e se tais requisitos possuem fulcro legislativo e constitucional aptos a validar a desconsideração de condutas elisivas com base na economia tributária.

⁹ Voto Vencido - Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Processo no 10880.725865/2017-24 Acórdão nº 2301- 005.754

4. ECONOMIA TRIBUTÁRIA LEGÍTIMA

A proposta inicial deste trabalho é averiguar se a *ratio decidendi* do CARF considera ou aceita que os contribuintes se valham das mais variadas formas de elisão fiscal com o intuito de economizar recursos com o gasto tributário. Impostos, contribuições sociais e taxas são tão custo operacional quanto mão de obra, capital de giro, insumos e outros gastos que todas as empresas possuem. De tal forma que não aparenta lícito - por parte do Fisco - exigir condutas mais onerosas do contribuinte que não sejam impostas por lei, uma vez que o sistema tributário nacional é pensado sob os auspícios do caro princípio da legalidade estrita.

Se o negócio realizado pelo contribuinte observa as normas contábeis, leis societárias, legislação tributária aplicável e demais mandamentos legais, o benefício tributário obtido não deveria ser ponto de questionamento da administração tributária. Claro que há uma plêiade de deveres anexos à conduta do contribuinte no momento em se fazer um planejamento tributário com o intuito de economia tributária, tais como transparência, objeto lícito e forma permitida em lei.

Contudo, observou-se, no decorrer das análises dos acórdãos colacionados neste trabalho, que o conceito de propósito comercial não encontra forma precisa - o debate sobre a legalidade da exigência de propósito comercial ficará para um segundo momento. Os casos de Alípio Gusmão, SOTREQ S/A e TIVIT S/A são termômetro da abrangência e subjetividade que a mesma operação pode aparentar para dois observadores diferentes. À medida que o conceito legal de propósito comercial não se firma na jurisprudência e doutrina os contribuintes passam a sofrer maiores incertezas quanto a legalidade de suas condutas.

De outro Norte, sem a correta conceituação do que seria uma economia tributária legítima, toda e qualquer discussão sobre os motivos de operações elisivas acabam por tornar-se por demasiado rasas e parcialmente subjetivas, prejudicando os direitos fundamentais do contribuinte, em especial, o princípio da tipicidade tributária cerrada.

4.1 PROPÓSITOS EXTRATRIBUTÁRIOS

A árdua tarefa de encontrar um consenso sobre a legitimidade da economia tributária na elisão fiscal passa pela análise de se o propósito negocial abarca a economia tributária na sua origem ou a economia tributária somente é legítima quando consequência de um propósito extratributário.

Em um primeiro plano é possível entender que a maior parte da doutrina segue a percepção de Marco Aurélio Greco de que o planejamento tributário legítimo requer a motivação extratributária. Afinal, a realização de atos jurídicos com o fim único de tergiversar a administração tributária corrompe a elisão fiscal, por algum dos motivos elencados no capítulo primeiro, *e. g.*, simulação e fraude à lei. Ocorre que a expressão motivação extratributária predispõe uma finalidade prática extratributária, que na maioria das vezes é o ganho econômico. Ou seja, toda operação econômica racional é, ou deveria ser, pautada no auferimento de lucro.

Portanto, o marco principal - ao nosso ver - para considerar um motivo ensejador de ato elisivo é se aquele ato se presta a atender os fins sociais da empresa. Empresas calçadistas que incorrem em custos operacionais distantes de seu objeto social, diga-se realização de contratos futuros de câmbio, com a apuração de prejuízo e conseqüente redução da base de cálculo do imposto de renda, estarão sob grandes suspeitas de planejamento tributário abusivo. Porém, o que se observou nos julgados trazidos neste trabalho foram três operações de reorganização societária que tiveram resultados opostos, uma das outras, com base em análise de situações empresariais pelos Conselheiros do CARF. Questiona-se a hipótese da SOTREQ S/A, a TIVIT S/A e o Sr. Alípio Gusmão terem agido em encontro aos fins sociais de suas operações comerciais.

As defesas dos três contribuintes argumentaram que agiram com base em propósitos negociais legítimos ao CARF, ainda que tenham auferido benefício fiscal reflexo de sua conduta. A SOTREQ S/A afirmou haver importantes fatores como cadeias de fornecedores, benefícios fiscais e nome empresarial na decisão de como formalizar a reorganização societária. A TIVIT S/A buscava centralizar e organizar a rede imensa de acionistas sob a tutela de uma única personalidade jurídica, da mesma forma como Alípio Gusmão. Entretanto, este ainda havia um argumento, no qual o acórdão foi omissivo a nosso ver (e conforme o Voto Dissidente), de que a operação de reorganização societária considerada fraudulenta era uma exigência do Banco Bradesco e dos futuros compradores do Complexo Tecondi. Isto é, o Sr. Alípio somente

conseguiria adquirir os outros 50% do Complexo Tecondi e vender a integralidade da ABAPORTO à ECOPORTO se estruturasse seus ativos em uma *holding* e a tal procedimento somente seria autorizado pela instituição bancária com a reorganização societária praticada.

A resposta para tais questionamentos pode ser alcançada com a seguinte indagação: o benefício obtido com o ato elisivo seria o mesmo caso realizado conforme a forma "comum" praticada pelo mercado? Faz-se esta pergunta porque ela foi fundamental para resolver o primeiro caso deste trabalho, o caso SOTREQ S/A. A nova SOTREQ argui uma série de benefícios obtidos com a elisão fiscal que, se a incorporação tivesse sido realizada pela "antiga" SOTREQ e não pela Lion, ainda assim tais benefícios não seriam perdidos, a exceção dos prejuízos fiscais acumulados. Da mesma forma, a incorporação dificilmente teria se efetuado em condições normais de mercado sem alavancagem financeira. A Lion era seis vezes menor que a SOTREQ. Ao final, a Lion ainda passou a utilizar o mesmo nome empresarial da SOTREQ e nomeou seus ex-diretores para a diretoria da nova empresa.

Adicionalmente a estes quesitos, importante repisar a lição de Marco Aurélio Greco (2004, p.188), em que nos ensina a averiguar o planejamento tributário sob uma lógica *pessoal* do objeto da elisão, na qual a liberdade do planejamento é condicionada à circunstância e eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência. Nesse sentido, vê-se que a despeito de quem realizava a incorporação era a Lion, quem na verdade se beneficiou com a operação foi a "ideia figurativa" SOTREQ, que pode se perpetuar no mercado ainda mais forte e eficiente, enquanto que a Lion, em poucas semanas, deixou de existir como "ideia" de companhia. Diante disso, abrem-se espaços para duvidar de que a reestruturação da SOTREQ não foi uma forma de fraudar a vedação da compensação do prejuízo econômico da sucedida em caso de sucessão empresarial.

Outrossim, tão importante quanto questionar a importância dos propósitos extratributários, é indagar se o método de avaliação utilizado para os presentes casos é o adequado. Isto é, a consideração de uma operação elisiva sob o viés de benefício econômico poderia ser utilizada como regra de interpretação das normas de Direito Tributário? Na visão dos Conselheiros que julgaram os casos acima colacionados, ficou evidente que os Conselheiros se utilizam dessa

metodologia para guiar seus votos, ainda que não explicitamente confessem tal uso. Afinal, essa metodologia é muito relevante para analisar o real interesse e os limites que a autonomia privada considera para praticar os fatos econômicos sujeitos à incidência tributária.

Ricardo Lobo Torres (2006, p. 211) traz grande lição sobre a importância que a consideração econômica das normas tributárias com finalidades extrafiscais possui:

"O critério teleológico e a consideração econômica, portanto, se orientam pelo próprio sistema tributário, pois 'a percepção dos fins não é imanente a cada norma tomada isoladamente, mas exige uma visão ampliada da norma dentro do ordenamento jurídico'. A preponderância da consideração econômica só pode ocorrer fora do sistema tributário arrecadador, isto é, na extrafiscalidade e nas normas regulatórias".

É diante desta exposição de Lobo Torres que os propósitos extratributários ganham contornos de grande discussão. Para que uma decisão empresarial seja considerada correta, é necessário que tal ato seja condizente com o fim social da empresa e seja também racionalmente boa para todos envolvidos na operação. Contudo, essa consideração de determinada decisão empresarial nunca será unânime. A atividade empresarial, assim como todos os ramos da vida, é permeada por alto grau de subjetividade. Não se duvida que certos empresários poderiam ter questionado a decisão da TIVIT S/A reunir todos os ativos do grupo dentro de uma única pessoa jurídica.

Afinal, como foi visto na exigência do Banco Bradesco ao Sr. Alípio Gusmão, muitas vezes, reunir todas as operações do grupo econômico em uma personalidade jurídica acaba por contaminar certas operações da empresa com o risco inerente a outros ramos da empresa (tal como setores da empresa com dívida fixada em dólar contra setores da empresa com mercado consumidor exclusivamente interno). Qual das decisões empresariais estaria certa? A diretoria da TIVIT realizou operação societária extremamente complexa, com *step transactions* e incorporação às avessas, e não sofreram reprimenda do CARF. Enquanto que o Sr. Alípio Gusmão teve considerada a entrada da sua *holding* como fraudulenta na negociação de seus ativos do Complexo Tecondi.

Trata-se de tarefa árdua concluir o que seriam propósitos extratributários legítimos à luz da *ratio decidendi* do CARF, pois as premissas utilizadas por cada administrador de empresas nunca serão unânimes entre seus pares e muito menos vinculará o Fisco - por possuírem elevado grau de

peculiaridade cada uma conforme o ramo empresarial em questão. E aqui se abrem aspas para afirmar que cada ramo empresarial possui peculiaridades inerentes à natureza da sua atividade empresarial. É por tal razão que se fez necessário observar as divergências existentes dentro do CARF no momento do julgamento do caso Alípio Gusmão para apurar-se algumas conclusões.

No caso, o Sr. Alípio Gusmão, sem sombra de dúvidas, obteve grande benefício fiscal ao proceder com a reorganização societária de seus ativos, com a inclusão da *holding* CFF na negociação com a ECOPORTO. Contudo, ele o fez e obteve o proveito fiscal com base em norma societária vigente, a saber, o parágrafo primeiro do artigo 10º da Lei nº 9.249 de 26/12/1995. Não há vedação legal para que alguém organize seu patrimônio em forma de *holding*, muito menos fazer proveito da incorporação de lucros e conversão em capital social. Ainda assim, o que mais diverge este caso dos outros casos é o fato de que possivelmente o negócio entre o Sr. Alípio Gusmão e a ECOPORTO dificilmente se realizaria sem a consolidação dos ativos negociados em uma *holding*.

Este fato é axial. Pois, o argumento utilizado pelo Conselheiro relator do caso SOTREQ S/A para desconsiderar o planejamento tributário daquele caso foi que os benefícios operacionais e comerciais arguidos pela defesa da SOTREQ S/A seriam observados ainda que a incorporação tivesse sido realizada invertidamente. Ou seja, a possibilidade de realização do negócio pretendido pelas vias "convencionais" e com o mesmo benefício auferido é fator relevante para julgar ilícito o planejamento tributário. No caso do Sr. Alípio Gusmão, conforme o voto dissidente consignou, este benefício - a venda de 50% do Complexo Tecondi - não teria ocorrido.

A uma porque era exigência do Banco Bradesco e da ECOPORTO aquela figura societária como forma de realização da operação. E, em segundo lugar, pois o Sr. Alípio tinha menos de sessenta dias para arranjar um comprador do Complexo, sob pena de ter seu maior concorrente adquirindo os outros 50% do Complexo e, em consequência disso, teria acesso a todas as informações sensíveis do empreendimento, pondo em risco a viabilidade econômica da empresa. Vê-se, portanto, que a realização do negócio com a ECOPORTO era inadiável e somente seria efetuada caso houvesse a intervenção da CFF Participações.

Logo, o CARF aplicou para o mesmo peso, duas medidas diferentes. O que evidentemente dificulta a análise da apuração de uma *hard and fast rule* para a avaliação dos propósitos

extratributários. No entanto, é possível traçar um paralelo entre o caso TIVIT e o caso SOTREQ, e desse paralelo é possível observar um postulado muito importante.

Nas incorporações às avessas muito se questiona a relevância econômica da operação. A SOTREQ era seis vezes maior que a LION e operação da TIVIT envolveu incorporações de empresas maiores pelas menores. Contudo, não foi a mera existência de incorporadoras *pequenas* e incorporadas *grandes* com a compensação de prejuízos fiscais que guiaram a análise do CARF. O julgamento houve por bem analisar as circunstâncias de cada caso para entender se aquele ato jurídico estava sendo realizado com o fito de reduzir a base de cálculo do imposto de renda, por si só, ou se o contribuinte estava buscando auferir alguma vantagem competitiva para o bem de sua empresa.

A TIVIT logrou demonstrar que sua reorganização societária possuía propósito comercial legítimo, a saber, a concentração de ativos dentro de uma única figura jurídica para consequente oferta pública de ações na Bolsa de Valores de São Paulo. Ao fazer sua reorganização, compensou prejuízos fiscais das empresas envolvidas e apurou o ágio das incorporações. Em poucas palavras, a TIVIT aproveitou a oportunidade da sua reestruturação para pagar a menor quantidade possível de impostos. Conforme argumenta Sacha Calmon Navarro Coelho, a busca pelo aumento da eficiência no exercício da atividade empresarial é um direito do contribuinte (2016, p. 634). Portanto, era discricionariedade da TIVIT realizar sua organização da maneira que melhor lhe conviesse, buscando a menor incidência de impostos, eternizando a frase neste trabalho já mencionada do Prof. Hermes Marcelo Huck: *O indivíduo tem o direito de organizar seus negócios e pagar o menor imposto possível.*

A mesma sorte não recai à SOTREQ, porque a empresa não logrou êxito em demonstrar as circunstâncias e interesses de ordem familiar, econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa que justificassem a sua incorporação às avessas. A instrução do procedimento fiscalizatório - com base em prova fornecida pelo contribuinte - comprovou que não era a Lion quem incorporava a SOTREQ, mas sim o contrário. Compulsando os autos, o relator do caso observou que a Lion estava incorporando a SOTREQ para - poucos dias depois - virar a SOTREQ. Trata-se de atitude totalmente desconectada do universo empresarial, na qual uma empresa compra a operação da concorrente para virar a concorrente. E o que é pior, a empresa que realizou a compra

substitui a sua diretoria pela diretoria da empresa sucedida. Isto chega a ser tão contra intuitivo que houve por bem - a nosso ver - considerar a operação como burla à vedação disposta no artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341 de 1987.

4.2 ECONOMIA TRIBUTÁRIA COMO PROPÓSITO NEGOCIAL LEGÍTIMO

Vencidas as etapas de conceituação das figuras cíveis que maculam o planejamento tributário, a análise da teoria do propósito negocial, da *business purpose doctrine* e casos de fácil observação de circunstâncias extratributárias que influenciam na tomada de decisão dos julgadores do CARF, é necessário abordar o questionamento de que seria a economia tributária, por si só, um justo propósito negocial? A análise realizada levou à resposta positiva, respeitada a inexistência de máculas das figuras negociais utilizadas pelo contribuinte.

A elisão fiscal - como foi observado durante este trabalho - é uma consequência do aproveitamento eficiente da legislação tributária. O legislador, seja por imperícia legislativa ou seja por incentivo - abre ao contribuinte o direito a escolhas, de como planejar seu negócio da melhor maneira possível e conforme seus interesses e necessidades. Ou seja, se o contribuinte observar a lei, ele não estará vinculado à adoção do regime fiscal mais oneroso ao seu negócio. Tampouco deveria depender de determinado propósito negocial para realizar seu planejamento tributário se a lei não traz tal determinação, vide o item 2.3.

Assim, irrepreensível é a atitude daquele que busca racionalmente e sem violar a lei a maximização de seus lucros por meio de planejamento tributário - ainda que a figura jurídica utilizada não seja a figura jurídica *típica* para determinado ato. A economia tributária é um conjunto de atos necessários à gestão de um empreendimento. Desta forma, a obtenção do melhor resultado possível passa pela eficiência fiscal. Nisso, engloba-se o propósito negocial de gastar menos com tributos.

Não obstante, conforme ficou demonstrado no capítulo 1 deste trabalho, a intenção do agente ao realizar seu planejamento - apenas para gastar menos com impostos - não é determinante para a averiguação da validade e eficácia do ato jurídico praticado. Assim, a busca pela economia tributária é, e somente será, um propósito negocial válido se não violar os preceitos cíveis do ato

praticado. Essa é a conclusão *geral* que se abstrai do pensamento dos juristas aqui estudados. Especialmente, Misabel Derzi (2006, p. 355) pontua que o direito à economia tributária deveria ser compreendido como um *business purpose* em si mesmo. A autora ainda argumenta que é necessária a criação de normas antielisivas específicas, as quais derivam da necessidade do Estado em defender a arrecadação e coibir fraude.

Pensando e almejando que o sistema tributário brasileiro deve preservar - acima de tudo - a segurança jurídica, adota-se aqui à posição de Misabel Derzi. Muito mais prejudicial a um sistema tributário elisivo restrito (isto é, em que poucas figuras elisivas são permitidas) é um ordenamento jurídico em que impera o sentimento de incerteza sobre quais condutas são permitidas ao não.

Visão peculiar sobre a motivação extratributária é observada por Rodrigo de Freitas (2010, p. 480), para quem a eleição de uma finalidade ou motivo como forma de análise do planejamento tributário somente traz prejuízo à análise do instituto. Para ele, a simples referência à motivação tributária não traz qualquer subsídio para a análise dos negócios jurídicos realizados pelas partes. O autor considera que o plano da validade e da existência do planejamento tributário não seria afetado pela motivação extratributária do contribuinte.

Em consonância, Luís Eduardo Schoueri (2003, p. 142) possui entendimento de que independentemente da posição que se adote sobre a constitucionalidade de tal corrente [da possibilidade do planejamento com fundamento em economia tributária], mais uma vez se nota que o propósito negocial será um requisito para que se dê por ocorrido, ou não o fato gerador. O autor admite que uma vez confirmada a ocorrência do fato gerador, a obrigação tributária nascerá. Ou seja, para ele, o propósito negocial não significa a intenção das partes de pagar tributos, é, apenas, a conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico.

É fundamental a crítica feita por Rodrigo de Freitas e Luís Eduardo Schoueri para que se entenda que o conceito de ato praticado leve em conta alguma forma e ou conceito positivado. Não pode o Fisco apontar irregularidade na elisão fiscal sob o prisma de conceitos que circundam meramente a noção de motivo extratributário de economia tributária. Realmente, o parâmetro para a desconsideração de um negócio jurídico deve ser a declaração da vontade das partes, a correspondência entre a vontade declarada e a causa *verdadeira* do negócio, a fim de averiguar que o planejamento tributário não tenha incorrido em nenhuma patologia passível de nulidades.

Contudo, vê-se da análise dos julgados colacionados, que a motivação extratributária é - de fato, analisada pelo CARF e não deve ser desconsiderada no planejamento tributário. Rodrigo de Freitas faz críticas à *pequena utilidade da análise de motivos extratributário*. Para ele (2010, p 481), a eliminação de motivos tributários não traz qualquer contribuição para a verificação da validade do negócio jurídico. Ainda que se concorde com autor, para quem a verdadeira análise do planejamento tributário é a conformidade entre a causa objetiva do negócio jurídico e a declaração de vontades das partes (para o autor pouco importa a economia tributária para se determinar o regime jurídico de uma compra e venda), é necessário ter em mente que há operação elisivas, cujo o único intuito da negociação seja a economia tributária, e portanto, não deixa de ser relevante fazer a análise da legitimidade de tais operações, quando imaculadas de nulidades civis.

Tanto é relevante ao CARF o propósito negocial que os acórdãos analisados averiguam a legitimidade do propósito invocado pelo contribuinte em cada uma das situações. Além de analisar o propósito negocial, a *ratio decidendi* pautava sua análise na aplicação de outros fatores e circunstâncias sociais e econômicas que justifiquem a realização da operação comercial como o contribuinte havia feito. Dessa forma, conclui-se pela relevância da análise do propósito negocial, sem o qual o Fisco não poderá enxergar a verdadeira natureza pretendida pelo contribuinte em seu planejamento tributário.

Vencido este ponto, importa em mencionar o Acórdão nº 1401□002.835, de 15 de agosto de 2018, em que se consignou que a mera economia tributária é motivo ensejador do direito do contribuinte em organizar-se na melhor e mais eficiente estrutura contábil possível, conforme ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA □ IRPJ Exercício: 2010 PRELIMINARES. SUPERAÇÃO EM RAZÃO DE APRECIACÃO DE MÉRITO. Nos termos do que dispõe o §3o. do art. 12 do RPAF, sendo possível o provimento no mérito, devem ser superadas preliminares de nulidade. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que 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. SUBSIDIARIAMENTE. EXISTÊNCIA DE EFETIVA RAZÃO EXTRA TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO. No caso concreto as Recorrentes comprovaram existir razões de ordem negocial e restrições impostas pela Resolução CMN 2.325/1996 que justificam as operações realizadas.

O cerne do julgamento do recurso voluntário se presta a discutir se a exigência de propósito negocial é lícita e se houve no caso propósito negocial legítimo. Não se adentrará neste último ponto, pois não é esta a intenção neste capítulo. Contudo, o julgamento foi preciso em afirmar que o conceito de propósito negocial carece de fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente. Nesse sentido, o colegiado entendeu que a presença de um propósito negocial deve ser precedente e originária na operação, a fim de concretizar o negócio jurídico, sendo a economia tributária uma consequência natural e lógica desta operação.

Contudo, o acórdão reconhece que alto grau de subjetividade já explicitado no item 4.1 impede a discussão da eficiência e legitimidade de operações elisivas sem que o intérprete de tal operação se utilize de elevado grau de subjetividade, o que causaria o afastamento do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário. Para o relator do voto vencedor, a teoria da ausência de propósito negocial como elemento ensejador da desconsideração dos atos do contribuinte afasta a objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica, uma vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica. Desrespeitar a opção do contribuinte por um caminho menos oneroso sob a argumentação de que o contribuinte não tem interesse extratributário seria grave violação da autonomia privada do cidadão.

Logo, independentemente da economia tributária auferida pelo planejamento seja incidental ou causa primária da elisão fiscal pretendida, a motivação do contribuinte não vicia o negócio jurídico praticado. Nesse sentido já havia precedente da 1ª turma do CARF em dezembro de 2012 (Acórdão nº 1101000.835) que entendeu que as razões de ordem subjetiva que levam o contribuinte a concluir algum negócio jurídico denominam-se motivos. Já o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes chama-se causa ou função econômica do negócio.

Assim, independente da causa do negócio jurídico, se ele é praticado visando redução da carga tributária, pode-se dizer que o motivo do negócio foi economia fiscal, e apenas o motivo ilícito determinante implica nulidade, caso declarada por juiz. Logo, a averiguação da economia tributária como propósito negocial poderia ser entendida como área não afeta à fiscalização

tributária, a qual não poderia realizar lançamento de ofício desconsiderando atos jurídicos que somente o magistrado teria a competência para declará-los nulos.

Outrossim, tais julgados reforçam a ideia de que a desconsideração pelo Fisco somente poderá ocorrer com a regulamentação de regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Somente na edição desta lei, com determinado conteúdo é que a fiscalização poderia desconsiderar os efeitos jurídicos dos negócios. Antes disso, o exercício de liberdade negocial assegurada ao contribuinte não pode ser desconsiderado se efetivado com o único fim de economia tributária, quando o ato praticado seja lícito e não fraude disposição de lei.

Aqui, observa-se que independente da motivação do planejamento tributário, a régua mais adequada para a desconsideração de planejamentos tributários deveria ser o plano da validade civil do negócio jurídico. A utilização da finalidade pretendida pelo contribuinte - especialmente a economia tributária, não traz qualquer benefício à verificação da validade de um negócio jurídico. O que deve ser observado é a completude do negócio jurídico (muito além do mero propósito negocial). A análise da elisão fiscal precisa abstrair motivações e focar na conformidade da causa do negócio com a declaração da vontade das partes, para que se observe a conformidade entre a causa e o negócio realmente obtido. A partir desse momento é que será possível auferir o regime jurídico praticado e seus consectários tributários correspondentes.

Conclui-se deste trabalho que a sabatina da economia tributária como fator legítimo para o planejamento somente contribui para a insegurança jurídica acerca do instituto elisivo. A motivação do contribuinte é deveras difícil de se obter, e pouco aprofunda a análise de vícios dos negócios jurídicos praticados. Contudo, como se viu ao longo do capítulo 3, a economia tributária é tão permitida como qualquer outra economia empresarial, pois trata-se de gerenciamento dos recursos da atividade econômica para sua melhor eficiência, como diria Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 647):

Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos desde que não haja divergência entre o *intentio facti* e a *intentio juris*, quando ocorre a dissimulação (ocultamento do negócio real). Aos particulares deve-se resguardar o direito de competir. O resto é moralismo hipócrita, com laivos de idealismo insustentável diante de um Estado que desiguala as pessoas jurídicas e físicas com legislações casuísticas ou extrafiscal e

que, ao invés de ser neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatários.

Sem contar que o propósito comercial - seja ele economia tributária ou outro - não foi regulado pelo legislador até a presente data. Isto causa como reflexo a inviabilidade de desconsideração de negócios jurídicos com o único argumento do propósito comercial. E igualmente não foi recepcionada pelo ordenamento brasileiro - a nosso ver - a doutrina do *business purpose* uma vez que o Constituinte houve por bem minuciosamente regular no texto constitucional as garantias, os princípios e as regras do direito tributário, de forma a não autorizar a desconsideração de negócios jurídicos no conceito de propósito comercial sem lastro legal ou constitucional. Porém, a ausência de regulamentação não desautoriza o Fisco manter-se alerta às figuras de nulidades previstas no ordenamento, a fim de vedar práticas evasivas. Não se defende aqui que o planejamento tributário esteja livre e sem limites, mas apenas que o limite da elisão fiscal reside no plano da existência e validade do negócio jurídico, conforme o direito civil. Portanto, com base nessas premissas, a economia tributária como único propósito do planejamento tributário torna-se possível e legítima quando não eivado de patologias já previstas pelo ordenamento jurídico.

4.3 A RELAÇÃO ENTRE ECONOMIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Desde o início deste trabalho, sempre houve intensa relação entre três princípios que interagem entre si quando da legitimidade de um planejamento tributário. A conduta elisiva do contribuinte é pautado nos princípios da liberdade e da tipicidade tributária cerrada. Ou seja, enquanto não houver norma imperativa que obrigue o contribuinte a certa conduta, não haveria o que se falar em exigir que a pessoa realize o caminho mais oneroso no tocante ao pagamento de tributos. De outro lado, há o princípio da capacidade contributiva, consagrado no artigo 145, §1º, da Constituição de 1988, o qual possui grande relevância por instituir uma diretriz positiva a ser seguida, qual seja, a justiça tributária.

A discussão dos limites da liberdade e da tipicidade cerrada esbarram na ideia de que ao contribuinte deveria ser exigido conduta tributária condizente com sua capacidade contributiva, na

medida que para o Estado possa proporcionar serviços públicos à coletividade, todos deveriam contribuir ao custeio do Estado com base na ideia de justiça tributária. Surge então a questão de se o planejamento tributário não deveria conjugar o ideário de liberdade com o valor da solidariedade social advinda do princípio da capacidade contributiva.

Este debate é fundamental tendo em vista que há - no âmbito internacional - iniciativas como a da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico em conjunto com o G20 para combater as práticas elisivas, como as chamadas *Base Erosion and Profit Shifting*¹⁰ praticadas por multinacionais. Logo, o debate se há ou não uma legitimidade em praticar planejamento tributário com o único intuito de economizar tributos deveria ser respondido não somente pela ausência de lei proibitiva e na ausência de simulação como também focado em uma atividade legislativa para regular possíveis práticas "injustas". Pois, a capacidade contributiva é princípio constitucional de natureza de norma programática. É um princípio fruto do princípio da solidariedade social - que serve de base e fundamento para nosso sistema tributário nacional, com fundamento na própria ideia de uma democracia pautada na solidariedade e igualdade. Marco Aurélio Greco (2004, p. 299) brilhantemente nos alerta que a capacidade contributiva tem função estruturante do sistema, dentro da qual a legalidade surge como condicionante da ação do Fisco. Ora, ambos princípios são partes integrantes do sistema tributário, sendo que a destinatária da legalidade é toda coletividade, de outro lado, a capacidade contributiva tem como destino primário o legislador. Defende-se esta posição pela análise do artigo 145, §1º, da Constituição, *in verbis*:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Não há uma ordem positiva ao cidadão para agir com base na benevolência ao praticar planejamento tributário, há sim uma diretriz ao Congresso para criar leis que ponderem seus ônus e encargos com capacidade de quem os pagará. "Sempre que possível" não pode ser interpretado

¹⁰ Prática de redução de base de cálculo e ou transferência de rendas das empresas de países com alta carga tributária para países com carga tributária mais favorável.

como "obrigatoriamente" quando em contrapartida está o interesse legítimo do contribuinte em agir dentro da lei e com o menor encargo fiscal possível. O fundamento dos tributos não é somente o dever cívico de solidariedade, a ponto de autorizar a maximização da tributação, ao arrepio da separação dos Poderes e em clara afronta à legalidade. Nos parece bem claro a lição já exposta neste trabalho por Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 638) de que:

Não fosse a intenção do legislador constituinte conferir segurança jurídica à nova ordem constitucional que ali se estruturava, não teria sido a legalidade incorporada ao art. 5º, em seu inciso II, da Carta Magna; muito menos teria sido reiterada no art. 150, I, do mesmo documento, que trata das limitações ao poder de tributar. Ignorar preceitos tão claros do texto constitucional não se afigura como interpretação que privilegia uma visão holística do arcabouço jurídico ali insculpido, mais, sim, o privilégio de um entendimento compartimentalizado que possui um viés bem claro.

Portanto, é inegável que a capacidade contributiva é uma diretriz a ser seguida pelo legislador e pelos operadores do direito, a fim de efetivar a solidariedade social e estabelecer normas tributárias antielisivas com base em boas práticas reverenciadas a nível internacional - contudo, o Poder Legislativo é a única esfera competente para criar, aumentar ou definir aspectos dos tributos. Logo, conforme a lição de Coelho, se há certas manifestações de capacidade contributiva não tributadas, isso representa uma opção realizada pelo próprio legislador. E ainda que se trata de uma falha ou um defeito na definição do critério material da hipótese de incidência do tributo, não pode o Fisco adiantar-se à ação do legislador e passar a tributar por conta própria, sem previsão legal, apenas por enxergar situação que demonstra suposta manifestação de capacidade contributiva apta a justificar a exigência (ou majoração) de tributo não previsto em lei.

De certa forma, toda a celeuma sobre a legitimidade de realizar procedimentos elisivos com o único intuito de economia tributária se inicia quando não se tem parâmetros e regulamentação clara de tais práticas elisivas. O presente trabalho procurou demonstrar que, enquanto não houver lei clara regulamentando ações antielisivas, a desconsideração do planejamento tributário com na mera economia tributária e falta de propósito negocial é conduta temerária em virtude do enorme subjetivismo que se é exigido daquele que está analisando a conduta de determinado empresário. Dizer isso não significa afastar a importância do princípio da capacidade contributiva e tampouco justificar práticas fraudulentas e simuladas do contribuinte. O Direito Tributário - com fulcro em

seus princípios - deve proteger apenas as condutas lícitas do contribuinte, conforme regras de validade e existências previstas em lei.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho de conclusão de curso de direito versou sobre o propósito negocial observado no planejamento tributário. Em poucas palavras, foi possível verificar se a economia tributária é motivo legítimo - por si só - para realizar a elisão fiscal. Para tanto, o primeiro capítulo construiu a figura do planejamento tributário no Brasil - suas origens, conceitos, opiniões de doutrinadores consagrados e fatos relevantes. Viu-se que o conceito de elisão, elusão e evasão fiscal ainda são muito abertos e alvo de intensos debates. Não há entendimento unânime dos principais conceitos do planejamento tributário, o que dificulta - como pode ser analisado no trabalho - a determinação dos motivos extratributários para um planejamento lícito.

Grande parte do trabalho - especialmente no primeiro capítulo - foi escrita com o enfoque que Sacha Calmon Navarro Coelho dá às patologias do negócio jurídico. Procurou-se conceituar abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei, simulação e negócio indireto. De maneira geral, ressalvada a imensa divergência doutrinária existente em cada uma das figuras, viu-se que a tríade fraude à lei, simulação e negócio indireto é chave para caracterizar a figura de um planejamento tributário ilícito - isto é, com patologias. Na segunda metade do primeiro capítulo, foi necessário tecer longos comentários sobre a figura da norma geral antielisiva - inaugurada com o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Entendeu-se que a regra antielisiva deu autonomia ao debate da elisão, assumindo natureza e papel próprio no campo tributário, sem ser uma variável dependente das patologias do ordenamento civil. Contudo, não houve sua regulamentação por lei, o que - conforme foi exposto no trabalho, desautoriza o Fisco a desconsiderar planejamentos tributários sob o prisma da norma geral antielisiva. Novamente, trata-se de aplicação da legalidade tributária cerrada, o que não afasta a possibilidade do Fisco ver declarada a nulidade do planejamento tributário em consequência de patologias cíveis do negócio jurídico.

No segundo capítulo, houve a necessidade de verificar a natureza do propósito negocial, que está relacionado às causas de ação do contribuinte. O propósito negocial - para parte respeitável da doutrina - deveria ser aquele que não a mera economia tributária, embora não necessariamente relacionado a um motivo econômico, como por exemplo, as razões familiares, políticas, de

mudança de regime jurídico das importações, da alteração do quadro referencial da empresa. Tal debate envolve argumentos subjetivos, como intenções e finalidades, o que torna perdida a verdadeira razão do planejamento, migrando-se a discussão para o campo da argumentação. Essa constatação foi fundamental para a análise dos casos colacionados. Se a análise do propósito negocial é demasiada subjetiva, certamente torná-la um pré requisito para a legalidade de um planejamento tributário seria uma afronta ao princípio da segurança jurídica. Os casos analisados comportam essa conclusão. O caso Alípio Gusmão é cristalino nesse ponto, pois, onde alguns veem fraude fiscal, outros enxergam necessidade negocial de agir daquela determinada maneira.

No terceiro capítulo, foi feita a análise dos votos dos casos trazidos no segundo capítulo para possibilitar fundamentar a conclusão - divergente de parte da doutrina - de que a economia tributária é propósito legítimo de um planejamento tributário. Fez-se tal afirmação porque a expressão motivação extratributária predispõe uma finalidade prática extratributária, que na maioria das vezes é o ganho econômico. Toda operação econômica racional é, ou deveria ser, pautada no auferimento de lucro, de forma que a mera intenção de economizar-se tributos não pode ser afastada apenas porque ausente outro motivo - seja ele familiar, operacional ou político. Os casos colacionados demonstram que há elevado grau de subjetividade na conduta de reorganização societária que se observou. Não cabe à Administração Tributária averiguar o propósito sem que haja lei expressa nesse sentido. Tampouco há campo para autorizar à Administração em obrigar o contribuinte a agir de maneira mais onerosa com fulcro no princípio da capacidade contributiva, uma vez que se trata de diretriz constitucional e não mandamento imperativo ao contribuinte. Viu-se que a celeuma está em saber diferenciar que a ausência de procedimento que regulamenta o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não impossibilita que o Fisco atue no sentido de combater planejamentos tributários ilegais, pois as vicissitudes do negócio jurídico estão previstas no Código Civil, havendo por bem serem aquelas figuras as invocadas no caso de possível ato ou negócio jurídico do contribuinte. O que permite apresentar a conclusão final deste trabalho, no sentido de que a economia tributária - por si só - é sim motivo legítimo para a perfectibilização de planejamento tributário na medida que não haja nenhuma das patologias envolvendo a existência e validade do negócio jurídico praticado.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão fiscal e norma geral antielisiva**. Porto Alegre: IOB Thomson, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses. 2009.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. p. 241.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Código Civil Comentado: Negócio Jurídico. Atos Jurídicos Lícitos. Atos Ilícitos: Arts. 104 a 108**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. – São Paulo: Lejus, 1998. p. 136.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10/05/2019.

_____. **Decreto-lei n. 2.341, de 29 de junho de 1987**. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos de determinar o lucro real, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2341.htm Acesso em: 07/03/2019.

_____. **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm Acesso em: 01/02/2019.

_____. **Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm Acesso em: 07/03/2019.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm Acesso em: 17/06/2019.

_____. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm Acesso em: 01/02/2019.

_____. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1965.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 07/03/2019.

_____. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, de 11 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 07/03/2019.

_____. **Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm Acesso em 20/04/2019.

_____. **Ministério do Planejamento - Evolução Recente da Carga Tributária Federal Assessoria Econômica do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.** Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/assec/evolucao-recente-da-carga-tributaria-federal-3.pdf> Acesso em: 03/04/2019.

BUFFON, Marciano. Business Purpose as a Tax Avoidance Condition. Braz. law - Vol 3, p. 248 Nos. 3 and 4, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2011.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. **A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal.** RTRIB VOL. 2016. p. 2.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 5.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

_____. **Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DE FREITAS, Rodrigo. **É legítimo economizar tributos?** In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). Planejamento tributário e o “propósito negocial”. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 480.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto.** In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10 vol. São Paulo: Dialética, 2006. p. 355.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro.** Volume 7: responsabilidade civil. 17. ed. Aum. E. atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei . 10.406, de 10-1-2.002). São Paulo: Saraiva, 2003, p. 510.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **U.S. Supreme Court - Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).** Disponível em <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/> Acesso em 11/05/2019.

_____. **U.S. Supreme Court - Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal, 275 U.S. 87 (1927).** Disponível em <https://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/275/87.html> Acesso em 01/07/2019.

FOLLONI, André. **Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Brasileiro.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 80.

Fundo Monetário Internacional. **World Economic Outlook (April 2019).** Disponível em: https://www.imf.org/external/datamapper/NGDP_RPCH@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD Acesso em: 13/06/2019.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil.** Rio de Janeiro: Forense, 1974.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro – Parte Geral.** vol I, São Paulo: Saraiva, 2003. p. 436.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra (Dir.). **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013 p. 51.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais.** São Paulo: Saraiva, 1997, p. 149.

IGLESIAS e POIDOMANI, Marcelo Bloizi e Isabella Lucia. **A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS REALIZADOS POR PESSOAS NATURAIS.** Disponível em <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/3945> Acesso em 07/06/2019.

Instituto Brasileiro de Economia. **Choque de Realidade.** Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/navegacao-superior/noticias/noticias-1468.htm> Acesso em: 13/06/2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Planejamento.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Planejamento Tributário.** São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 254.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Planejamento Tributário.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Planejamento Tributário.** São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

MACHADO, Schubert de Farias. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário.** In MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Planejamento Tributário.** São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 680.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 6.

MOREIRA ALVES, José Carlos. **A Retrovenda.** Rio de Janeiro: Forense. 1987.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil,** v. I. 24 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

PONTES DE MIRANDA, Francisco. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral.** 3 ed. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsóí, 1970.

REALE, Miguel. **Visão Geral do Projeto de Código Civil.** Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3464464/mod_resource/content/1/O%20novo%20C%3%B3digo%20Civil%20-%20Miguel%20Reale.pdf Acesso em 15/05/2019.

REZENDE, Amaury Jose. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil.** Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/inter/v20n1/1518-7012-inter-20-01-0239.pdf> Acesso em 01/07/2019.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil**. v.4 – Responsabilidade Civil. 20.ed.rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2.002)- São Paulo: Saraiva, 2003, p. 45.

ROSA, Edgar L. Proença. **O negócio jurídico indireto e suas repercussões no Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário n. 15/16. 1999.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário** - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 210.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
_____. **Planejamento Tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 188.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: José Bushatsky Editor/IBET. 1977.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 143.

_____. **O desafio do Planejamento Tributário**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). Planejamento tributário e o “propósito negocial”. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 16.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003**. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Reforma Tributária. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 320.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 139.

_____. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Normas Gerais antielisivas, Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 243.

VAZ, Carlos. **Evasão Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 24.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Parte Geral**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VILLAS-BÔAS, Renata Malta. **A forma de efetivação do princípio da celeridade mediante a coibição do abuso processual**. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/41205>>, Acesso em 23 de maio de 2013.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética. 2002.