

# O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

*The Business-Purpose Doctrine and the Tax  
Planning in Brazilian Legal System*

Miquerlam Chaves Cavalcante

*Procurador da Fazenda Nacional.*

*Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Ceará.*

**RESUMO** - Pautado numa pesquisa bibliográfica da doutrina e das regras e princípios do ordenamento positivo nacional, o estudo identifica o propósito comercial como requisito para a validade jurídica de operações societárias em um ambiente de benefícios tributários delas decorrente. Fez-se uma análise da legislação em vigor, seja sob a ótica de normas expressas, seja sob o prisma de princípios implícitos em nosso arcabouço jurídico. A pertinência da introdução de uma lei específica sobre o propósito comercial em nosso sistema jurídico não foi olvidada. Ponderamos as relações interdisciplinares de institutos, regras e princípios de direito constitucional, de direito civil e de direito tributário, que demonstraram a desnecessidade de alterações legislativas para uma correta solução de litígios em que se discute a ausência de propósito comercial. A importância da obra reside na identificação de critérios fático-jurídicos relevantes no julgamento de operações societárias que impliquem economia tributária, reduzindo-se, na medida do possível, o subjetivismo e a insegurança jurídica que permeiam o tema. Enunciamos finalmente alguns julgados no âmbito do contencioso administrativo fiscal que corroboram as conclusões de que a ausência de propósito comercial põe mácula em operações societárias levadas a termo para reduzir ou afastar a incidência tributária.

**PALAVRAS-CHAVE** - Planejamento. Tributário. Propósito comercial.

**ABSTRACT** - Based on a bibliographical search of doctrine, rules and principles of Brazilian national legislation, the present study identifies the business purpose as a condition for legal validity of corporate transactions in an environment of tax benefits arising from them. The analysis of current legislation is also present, either from the perspective of express rules, or in light of principles embedded in our legal framework. Our opinion about the need (or not) of introducing a specific law to address the business purpose in the Brazilian legal system has not escaped to our consideration. An

*interpretation focused on interdisciplinary institutes, rules and principles of constitutional law, civil law and tax law, has demonstrated that there is no need for legislative change to a correct settlement of disputes in which the lack of business purpose is discussed. The importance of the article lies on the identification of factual and legal criteria relevant to the trial of corporate transactions involving tax savings, reducing, to the extent possible, subjectivism and legal uncertainty that pervades the subject. Finally, one can find some administrative decisions rendered by CARF (Tax Appeals Administrative Council) that corroborate the findings that the absence of business purpose offends corporate transactions concluded in order to reduce or avoid the tax incidence.*

**KEYWORDS** - *Tax. Planning. Business purpose doctrine.*

## 1 INTRODUÇÃO

A consolidação do Estado Democrático de Direito em nosso país, fruto do amadurecimento das instituições democráticas estabelecidas pela Constituição da República de 1988 – CF/88, tem promovido importantes e profundas mudanças nos diversos ramos do Direito.

Observa-se a cada dia a crescente influência dos princípios constitucionais de nosso direito positivo sob ramos até então impregnados por uma ótica privatista e patrimonialista. Os ventos constitucionais sopraram sobre o Direito do Trabalho, sobre o Direito do Consumidor e, notadamente, sobre o Direito Civil como um todo.

Especialmente no que se refere à interpretação de institutos clássicos do Direito Civil, a hermenêutica constitucional atribuiu nova roupagem, mais humana, mais democrática, enfim, mais social. Esse fenômeno recebeu conceituação própria. Trata-se da chamada “despatrimonialização” ou, como preferir, “constitucionalização” do Direito Civil (LENZA, 2008, p.3).

A nomenclatura sugere que o ponto central, ou seja, o destinatário-mor das normas civilistas passou a ser o ser humano, ao invés do patrimônio. Fala-se em constitucionalização pelo fato de a Constituição de 1988 calcar seus alicerces na dignidade da pessoa humana, e não no patrimônio.

Para Júlio César Finger (2000 apud LENZA, 2008, p.3):

Os princípios constitucionais, entre eles o da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, inciso III), que é sempre citado como um princípio-matriz de todos os direitos fundamentais, colocam a pessoa em um patamar diferenciado do que se encontrava no Estado Liberal. O direito civil, de modo especial, ao expressar tal ordem de valores, tinha por norte a regulamentação da vida privada unicamente do ponto de vista do patrimônio do indivíduo. Os princípios constitucionais, em vez de apregoar tal conformação, têm por meta orientar a ordem jurídica para a realização de valores da pessoa humana como titular de interesses existenciais, para além dos meramente patrimoniais. O direito civil, de um direito-proprietário, passa a ser visto como a regulação de interesses do homem que convive em sociedade, que deve ter um lugar apto a propiciar o seu desenvolvimento com dignidade. Fala-se, portanto, em uma despatrimonialização do direito civil, como consequência de sua constitucionalização.

Muitas vezes, a alteração na interpretação de institutos se deu sem que tivesse havido uma correspondente alteração legislativa. Com efeito, a jurisprudência progrediu, porosa aos auspícios e princípios constitucionais, sem que o legislador promovesse a atualização legislativa desejada, ou, quando o fez, ela foi posterior à consolidação jurisprudencial dos institutos.

Cite-se como exemplo, na seara contratual, a evolução jurisprudencial dos institutos da boa-fé e da função social do contrato, que encontraram sede jurisprudencial antes mesmo de sua previsão expressa com o advento do Código Civil de 2002.

Não nos esqueçamos da união estável, cuja previsão no Texto Maior precedeu a normatização ordinária.

No mesmo caminho de uma interpretação impregnada de dignidade humana, assiste-se atualmente ao reconhecimento de direitos às pessoas em união homoafetiva. Mesmo a ausência de uma legislação específica sobre o tema não tem impedido o judiciário<sup>1</sup> de assegurar direitos àquelas pessoas, sobretudo na esfera previdenciária<sup>2</sup>.

Cremos, entretanto, que o Direito Tributário tem-se mostrado refratário aos princípios constitucionais que tanto impregnam outros ramos. Seus operadores enrijeceram-se em conceitos clássicos e em preconceitos acerca da hipossuficiência dos contribuintes, mas que muitas vezes destoam de uma realidade fática.

O que se pretende nas próximas linhas não é uma defesa inconseqüente da tributação estatal muito menos um completo abandono de princípios basilares do direito tributário, como o da legalidade.

Buscar-se-á demonstrar situações em que o Fisco não se encontra em posição de supremacia ante o contribuinte. Ao contrário, há situações em que, por incrível que pareça, o lado mais frágil da relação parece ser o Estado, engessado em sua própria burocracia.

Nestes cenários, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Como se sabe, com fundamento na melhor doutrina constitucional, a ponderação de princípios não pode conduzir à completa anulação de um princípio em favor de outro.

Alguns ensinamentos doutrinários sobre o choque entre princípios se destacam:

Intimamente ligado ao princípio da unidade da Constituição, que nele se concretiza, o princípio da *harmonização* ou da *concordância prática* consiste, essencialmente, numa recomendação para que o aplicador das normas constitucionais, em se deparando com situações de concorrência entre bens constitucionalmente protegidos, adote a solução que otimize a realização de todos eles, mas ao mesmo tempo não acarrete a negação de nenhum. (MENDES; COELHO; BRANCO, 2007, p. 107).

1 A Administração Pública também tem-se mostrado sensível à esses princípios, como se verifica no Parecer 1.503/2010 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que autoriza casais homoafetivos a declararem o companheiro (a) como dependente na declaração de imposto de renda.

2 Por todos, cite-se Recurso Especial nº 395.904 - RS (2001/0189742-2), publicado no DJ 06/02/2006, p. 365.

O conflito entre princípios constitucionais é resolvido com a ponderação entre eles, sendo que um deles irá prevalecer no caso concreto sob análise. Isso não significa, diferentemente do conflito entre regras, que o princípio que não prevaleceu deva ser definitivamente repudiado.

Parece-nos que a análise de situações litigiosas envolvendo tributação, tanto no contencioso administrativo-tributário quanto no judicial, somente recentemente<sup>3</sup> tem considerado a existência de princípios que podem, conforme o caso concreto, fazer frente àqueles que limitam o poder de tributar do Estado.

A exigência por uma conformidade entre as medidas jurídicas adotadas nos planejamentos tributários e a realidade fática que as fundamentam soa-nos como expressão da tendência constitucionalizante no âmbito do direito tributário.

O presente estudo procura, portanto, demonstrar que diversas normas e princípios de nosso ordenamento jurídico elevam o *propósito negocial* à condição de elemento condicionante da licitude e validade dos planejamentos tributários.

A partir de uma pesquisa bibliográfica, abordou-se inicialmente, no Item 2, a temática do Planejamento Tributário, estudando seus aspectos gerais, sob uma atual ótica constitucional. Abordou-se aqui a submissão dos contribuintes aos direitos fundamentais, bem como com as normas sobre a desconsideração de atos e negócios jurídicos adotados em planejamentos tributários.

No Item 3, tratou-se das origens do propósito negocial e dos elementos que permitem a identificação de sua presença em operações societárias. Abordou-se também a previsão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro.

O cerne do trabalho foi atingido ainda neste Item 3, quando se analisaram normas constitucionais e infra-constitucionais que denunciam a exigência do propósito negocial como requisito de validade de negócios jurídicos no direito brasileiro. A essa análise somou-se a identificação de atual e representativa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – sobre o tema.

Por fim, no Item 4, chegou-se a uma conclusão acerca da tendência jurisprudencial na percepção do propósito negocial como elemento necessário ao reconhecimento da licitude de planejamentos tributários.

## 2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O estudo do planejamento tributário aqui realizado busca um enfoque constitucional. A adoção de medidas jurídicas e comerciais com o

3 Em item próprio (3.6), abordaremos a atual jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que mostram uma salutar tendência em considerar aspectos outros, que não apenas os meramente formais, na interpretações de normas e institutos jurídicos no contexto do planejamento tributário.

intuito de recolher menos tributos, ou adiar a ocorrência do fato gerador, decerto encontra amparo em diversas regras e princípios constitucionais.

Por outro lado, há diversos outros princípios que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei.

O que se busca nas próximas linhas é a demonstração de que o atual estágio do nosso direito, sobretudo, do direito constitucional, não mais permite interpretações que ignorem a realidade fática, subjacente às formas jurídicas.

Defendemos aqui a existência de limites ao direito de se buscar alternativas para reduzir ou adiar a tributação. A existência de um propósito negocial que justifique as medidas jurídicas é elemento a ser perquirido na análise da validade dos planejamentos tributários.

Não olvidamos, entretanto, das diversas críticas doutrinárias quanto à aferição do propósito negocial em matéria de planejamentos.

Com efeito, questiona-se a introdução de um critério alienígena em um ordenamento jurídico, mormente quando o fenômeno (*business purpose*) formou-se a partir de uma evolução jurisprudencial e sem que tenha havido inovação legislativa que o embase. (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 18).

Verificaremos, entretanto, que a crítica não resiste à uma análise sistemática, teleológica e, sobretudo, constitucional de nosso ordenamento em vigor.

Por essa razão, começemos a discorrer sobre o planejamento tributário sob um enfoque constitucional, contribuindo para uma releitura desse fenômeno jurídico.

## 2.1 ASPECTOS GERAIS SOB UMA ÓTICA CONSTITUCIONAL

O exercício da atividade empresarial e sua busca pelo saldo positivo entre os custos operacionais e as receitas exigem um foco especial na própria estrutura da empresa.

Em um cenário de ampla concorrência, como o que se verifica hoje na maioria dos setores da economia, o auferimento ou não de lucros é determinado, muitas vezes, na adoção de medidas *interna corporis*.

Uma correta estruturação societária e um bem planejado controle de custos são elementos indispensáveis para o sucesso empresarial. Se considerarmos que os tributos representam custos de significativo impacto no orçamento empresarial, veremos que as medidas para minimizar a carga tributária são de larga utilização pelas empresas e pelos contribuintes em geral.

O conceito de planejamento tributário aflora deste cenário, em que os contribuintes adotam determinadas medidas jurídicas no intuito de reduzir os custos tributários que incidem sobre sua atividade.

Para Andrade Filho (2007, p.728), “planejamento tributário ou `elisão fiscal` envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica”.

É de extrema relevância para a discussão aqui travada a lição no sentido de que o planejamento tributário exige o manejo de duas linguagens: a do direito positivo e a dos negócios, não se restringindo, portanto, à descoberta de lacunas ou brechas legislativas. (Id., 2007, p.728).

De fato, conforme sustentaremos à frente, não merecem guarida jurídica os planejamentos tributários que não estão calcados em um propósito negocial, ou seja, sem as subjacentes razões fático-negociais que o permitam ou que o justifiquem.

Creemos que o constitucionalismo em vigor<sup>4</sup> não mais permite a aceitação de planejamentos formalmente lícitos, vez que cumpridos fielmente preceitos legais, mas que não possuam qualquer suporte fático atinente à prática empresarial.

Há diversos princípios constitucionais que podem ser invocados para amparar o direito dos contribuintes de adotarem medidas para redução da carga tributária *in concreto*.

Notadamente, citem-se o Princípio da Livre Iniciativa (Art. 1º, IV) e o Princípio da Propriedade Privada (Art. 170, II), que garantem aos contribuintes o direito de organizar seus negócios da maneira que lhes convier. Se dessa estruturação decorre economia tributária, tanto melhor para a atividade desenvolvida.

Cite-se ainda o Princípio da Livre Concorrência (Art. 170, IV todos da CF/88), na medida em que admitir uma economia tributária àquele que melhor gere seus custos tributários é contribuir para o fomento da competição empresarial, salutar para o consumidor de seus produtos.

Não podemos deixar de mencionar todos os princípios ou limitações ao poder de tributar, veiculados nos artigos 150, 151 e 152 da CF/88, que pedimos licença para incluí-los sob a rubrica “Princípio da Ordem Tributária Justa”.

Existem, por outro lado, uma série de outros princípios, igualmente direitos fundamentais. Estes princípios devem servir de contraponto àqueles já mencionados em situações de planejamento tributário cujos contornos não estejam claros.

Antes de enunciar os princípios constitucionais que fundamentariam a exigência do propósito negocial como fundamento de validade dos planejamentos tributários, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre a tributação como fonte de receita estatal.

4 Por “constitucionalismo em vigor” entenda-se não só o texto da Constituição Federal de 1988 mas também a evolução na interpretação constitucional realizada sobretudo pelo STF.

Uma simples leitura do artigo 2º da Lei nº 12.214, de 26 de janeiro de 2010, Lei Orçamentária Anual de 2010, nos revela a importância das receitas tributárias como fonte de recursos para o custeio das políticas públicas estatais.

Decerto que as políticas públicas tem uma finalidade precípua, qual seja: assegurar a dignidade da pessoa humana.

Com efeito, o princípio previsto no artigo 1º, inciso III da Constituição Federal de 1988 exprime a primazia da pessoa humana sobre o Estado e a sua consagração importa no reconhecimento de que a pessoa é o fim, e o Estado não mais do que um meio para a garantia e promoção de seus direitos fundamentais. (SARMENTO, 2008, p. 87).

Sabendo-se que o foco do nosso ordenamento jurídico repousa na dignidade da pessoa humana, não é difícil concluir que as receitas tributárias constituem instrumento ímpar na consecução dos objetivos fundamentais previstos no Art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Da mesma forma, não é difícil concluir que, para construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, enfim, para assegurar uma vida digna a todos os brasileiros, as receitas tributárias se apresentam como seu principal instrumento.

Neste cenário, determinado planejamento tributário que não guarde qualquer substrato de veracidade fática, ou seja, cujas medidas adotadas no campo jurídico-formal não tenham a menor repercussão na realização do objeto social proposto pela empresa, tal planejamento não encontra amparo na ordem constitucional atual.

Planejamentos cujo único e exclusivo objetivo seja a redução tributária ofendem princípios como, repita-se, a *Dignidade da Pessoa Humana*, na medida em que priva o estado de recursos destinados a assegurar a existência digna de seus cidadãos.

Ofendem, igualmente, a *Função Social da Propriedade*. A propriedade de uma sociedade empresária, ou de frações do seu capital, decerto deve observar sua função social. Respeito às obrigações trabalhistas de seus empregados, ao direito de seus consumidores e o pagamento dos tributos que lhes são cabíveis são formas de cumprir tal função.

E nem se alegue que a propriedade de sociedades empresárias não se submetem ao princípio da função social. Não procede o argumento de que a Constituição de 1988 teria apenas estipulado a função social da propriedade urbana (art 182, §2º) e da rural (art. 186). Ocorre que o inciso XXIII do artigo 5º fala em função social de toda e qualquer propriedade.

O *Princípio da Isonomia* é, da mesma forma, atingido. Se verificarmos que redução das desigualdades regionais e sociais é princípio da nossa ordem econômica (Art. 170, VII da CF/88) e que o rateio das receitas

tributária obedecem a critérios que visam à redução dessas desigualdades<sup>5</sup>, a economia tributária indevida agrava a situação de antinomia e antagonismos entres as regiões do país.

Ao lado desses princípios, há uma série de bens jurídicos e de outros direitos assegurados constitucionalmente que são tolhidos em razão de planejamentos tributários cujo a única e exclusiva determinante é a economia tributária. Citem-se os direitos sociais (arts. 6º e seguintes), a seguridade social (art. 194 e seguintes, todos da Constituição Federal de 1988), dentre outros.

Passemos, portanto, às razões que justificam a aplicação desses princípios na interpretação e julgamento de operações societária e negócios jurídicos realizados em um contexto de planejamento tributário.

## **2.2 A SUBMISSÃO DOS PARTICULARES (CONTRIBUINTES) AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS. LIMITAÇÕES AO DIREITO DE PAGAR MENOS TRIBUTOS**

É preciso deixar claro, desde o início, que não pretendemos, com essa abordagem, minimizar a importância dos princípios e garantias constitucionais que protegem os contribuintes da ânsia arrecadatória do Estado.

Esses dispositivos, previstos no texto constitucional nos artigos 150, 151 e 152, são conquistas de nosso constitucionalismo que devem ser fortemente defendidas. Fala-se em eficácia vertical de direitos fundamentais quando, como neste caso, o constituinte prescreve direitos ou garantias aos cidadãos frente ao Estado.

A verticalidade reside no fato de o Estado encontrar-se em posição favorecida, ou seja, em superioridade com relação ao cidadão individualmente considerado.

Ocorre, entretanto, que vem sendo firmada cada vez mais na doutrina alienígena e nacional a concepção de que os direitos fundamentais não constituem comandos destinados apenas aos atores estatais.

Com efeito, o arcabouço constitucional irradia seus efeitos para além das esferas estatais, alcançando também as relações privadas. Sobre o tema, as lições de Ingo Wolfgang Sarlet (2007, p.395) são esclarecedoras:

Para além de vincularem todos os poderes públicos, os direitos fundamentais exercem sua eficácia vinculante também na esfera jurídico-privada, isto é, no âmbito das relações jurídicas entre particulares. Essa temática, por sua vez, tem sido versada principalmente sob os títulos de

5 Exemplo disso é o rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e do Fundo de Participação dos Municípios, cujos critérios de repartição dos recursos visa à superação de desigualdades sociais (Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989).

eficácia privada, eficácia externa (ou eficácia em relação a terceiros) ou horizontal dos direitos fundamentais [...]

Na mesma linha leciona Daniel Sarmiento (2008, p. xxvii):

Fala-se em eficácia horizontal dos direitos fundamentais, para sublinhar o fato de que tais direitos não regulam apenas as relações verticais de poder que se estabelecem entre Estado e cidadão, mas incidem também sobre relações mantidas entre pessoas e entidades não estatais, que se encontram em posição de igualdade formal.

Poder-se-á indagar: qual a relevância da eficácia horizontal dos direitos fundamentais no âmbito do direito tributário, que veiculada normas cogentes entre Estado e cidadãos?

Ocorre que, inexoravelmente, o contexto dos planejamentos tributários gira em torno de relações jurídicas entre particulares que visam a influenciar na relação de um deles ou de ambos para com o Fisco.

Em outras palavras, os planejamentos tributários se constituem em negócios jurídicos, estruturas societárias ou em operações comerciais que se operam entre atores privados.

É propriamente nesta seara que as considerações aqui feitas quanto a aplicação de princípios fundamentais nas relações privadas (eficácia horizontal) irá atuar. Queremos, com isso, demonstrar que, ao lado dos direitos, há igualmente deveres fundamentais a serem observados pelos particulares.

Sob esse enfoque, é possível notar que o princípio da dignidade da pessoa humana, por exemplo, pode fundamentar não apenas as vedações ao poder de tributar, evitando abusos estatais na tributação, mas também pode e deve ser utilizado para evitar que o ordenamento seja usado como escudo para uma economia tributária que não interessa à coletividade.

É oportuno lembrar que “a preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária.” (AMARO, 2010, p. 27).

Ora, não ignoramos o fato de que a redução dos custos tributários decorrentes dos planejamentos tributários há de ser reconhecida. Pode-se inclusive falar em uma espécie de “direito de pagar menos tributos”, com fundamentos em princípios constitucionais já abordados acima (livre iniciativa, propriedade privada, etc.).

Ocorre que o exercício deste direito decerto encontra limites. O respeito a outros princípios da ordem constitucional é o primeiro limitador, sendo certo que a ponderação entre os valores em conflito será feita conforme o caso concreto.

E não se diga que a proposta aqui veiculada gerará alto grau de subjetivismo e de insegurança jurídica. A consideração acerca de peculiaridades de cada caso é inexorável em qualquer julgamento.

Ademais, é plenamente possível identificar a formação de alguns *standarts* na jurisprudência sobre o planejamento tributário e o propósito negocial.

Entendemos, porém, que o principal limitador ao direito de pagar menos tributos é propriamente a co-existência de fatores extra-tributários que justifique a adoção de medidas elisivas.

Em nosso sentir, o planejamento tributário há de encontrar justificativa e suporte em fatores da atividade econômica das empresas. Há que buscar, ao lado da economia tributária, uma otimização ou uma melhoria da prática empresarial. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

Veremos em momento oportuno (Item 3.4) algumas normas do ordenamento jurídico pátrio que permitem a conclusão de que a existência e um propósito negocial é determinante da validade de operações societária e negócios jurídicos levados a termo em planejamentos tributários.

Antes disso, convém passarmos para algumas considerações acerca das normas aplicáveis na descon sideração de atos e negócios jurídicos realizados em planejamentos tributários.

### **2.3 A DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS NO CONTEXTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIOS – NORMAS APLICÁVEIS**

Alguns ramos do direito, como o direito do trabalho ou do consumidor, parecem mais porosos à utilização de princípios na interpretação de institutos ou na atualização de conceitos clássicos.

Creemos não ser o caso do direito tributário.

Não obstante, conforme vimos acima, há uma série de princípios constitucionais que possibilitam a descon sideração de atos, operações, negócios, estruturas societárias levadas a termos com exclusivo propósito de economia tributária.

Dentre tais princípios destaca-se a função social da propriedade. Com efeito, a propriedade de cotas ou ações de uma sociedade empresária insere o seu titular em um contexto que transcende os limites da empresa. Nasce obrigações para com a sociedade, na medida em que esta também contribui para a manutenção e perpetuação da entidade empresarial.<sup>6</sup>

No ordenamento infraconstitucional, destaca-se a previsão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN, segundo o qual a autoridade administrativa poderá descon siderar 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.

6 Em cenários de turbulência econômica se evidencia que o socorro estatal a empresas privadas é custeado por toda a sociedade. Fala-se em “privatização dos lucros” e em “socialização dos prejuízos”.

A celeuma em torno deste dispositivo refere-se à sua parte final, que remete a procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Cremos, entretanto, que uma interpretação sistemática e teleológica do ordenamento jurídico permite conferir alguma eficácia ao texto legal.

Neste sentido, ganha relevância o disposto no artigo 113 do Código Civil, que insere a boa-fé como vetor interpretativo dos negócios jurídicos.

Ainda na seara civilista, merecem menção os artigos 421 e 422 do Código, que, respectivamente, condiciona a liberdade contratual à função social do contrato e elege a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral<sup>7</sup>.

Convém ainda mencionar o repúdio do ordenamento jurídico ao enriquecimento sem causa, veiculado no artigo 884 do Código Civil. Com efeito, sob o ponto de vista contábil, ao se evitar um custo (pagamento de tributos), estar-se-á auferindo um ganho.

Ora, se a economia tributária não decorre de fatores extra-tributários que a justifiquem, sendo apenas um fim em si mesma, temos que ela constitui enriquecimento sem causa, em desfavor de toda a coletividade.

Merece destaque ainda o artigo 50 do Código Civil, que versa sobre a desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Podemos concluir que o ordenamento jurídico, analisado de forma sistemática e finalista, repudia os atos e negócios jurídicos adotados em planejamentos tributários que não encerram em si qualquer propósito negocial.

É oportuno adentrarmos, portanto, no estudo do propósito negocial.

### 3 DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A abordagem constitucional feita acima, no que se refere ao planejamento tributário, nos permite afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro não mais tolera uma discrepância entre a realidade e a formalidade dos atos jurídicos.

A formalidade jurídica há de ser expressão fidedigna da realidade. Dessa forma, partindo-se da premissa de que as sociedades empresárias buscam o auferimento de lucros, não se concebe a adoção de medidas em que a busca, ainda que mediata, por lucros não seja considerada.

<sup>7</sup> Aprofundaremos a análise destes artigos quando da abordagem das normas autorizadoras do reconhecimento do propósito negocial como requisito de validade de operações societárias (Item 3.4).

Podemos garantir que “economia de tributos” não é objeto social de nenhuma empresa. Assim, na condução dos negócios, não há dúvidas de que tal economia possa lícitamente ocorrer, mas há que decorrer do cumprimento do objeto social da sociedade.

O propósito negocial diz respeito, portanto, à condução dos negócios da sociedade empresária segundo posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao auferimento de lucros.

### 3.1 ORIGENS DO INSTITUTO

A doutrina do propósito negocial (*business-purpose doctrine*) tem origem nos Estados Unidos e nasceu em um contexto de reestruturações societárias. Dentre seus fundamentos primordiais, pode-se destacar que a simples concordância com a letra da lei tributária é insuficiente para embasar uma economia tributária válida. (HOGROIAN, 2002, p. 1, tradução nossa).

Embora a doutrina tenha se desenvolvido inicialmente na tributação do imposto de renda (*income taxation*), não tardou sua extensão para outros tributos.

Vale salientar que, no direito americano, a doutrina do propósito negocial é normalmente conjugada com outras doutrinas (*economic-substance doctrine; step-transaction doctrine; sham-transaction doctrine* e *phantom-corporation doctrine*). (Id., 2002, p. 2).

Parece-nos que a conjugação de tais teorias não possui outro propósito senão o de afastar, ou seja, desconsiderar, os atos ou negócios adotados com exclusivo propósito tributário e promover a tributação devida.

Creemos que o fato de o instituto ter suas fontes em país de tradição na *common law* não o tornar incompatível, só por este motivo, com o direito brasileiro. Como vimos acima, há uma série de princípios constitucionais que se compatibilizam com os enunciados da teoria do propósito negocial, configurando verdadeiras cláusulas de abertura do nosso ordenamento ao instituto.

Os críticos do reconhecimento do propósito negocial em nosso ordenamento falam ainda em uma necessária e desejável inovação legislativa que discipline o instituto. Ocorre, porém, como mencionamos anteriormente, há uma série de exemplos em nosso direito de institutos cujo reconhecimento jurisprudencial precedeu a previsão legal.

Ademais, em nome de uma suposta segurança jurídica, corre-se o risco de enrijecer o novel instituto. Ao contrário, uma interpretação principiológica, sistemática e teleológica garante seu constante amadurecimento e conformação com o ordenamento em vigor.

### 3.2 A IDENTIFICAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL EM TRANSAÇÕES. ELEMENTOS INDICIÁRIOS DE SUA AUSÊNCIA

Para nós, a ausência de propósito comercial em transações comerciais no âmbito de planejamentos tributários configura ofensa à ordem jurídica posta.

Tal premissa nos leva a defender que a verificação da presença do propósito comercial se dá de forma negativa, ou seja, há que ser provada a sua ausência e não a sua presença. Isso porque o ordinário se presume, enquanto o extraordinário se prova.

Em outras palavras, há presunção de que as transações e operações societárias ocorridas na atuação empresarial da sociedade guardem correspondência com o seu objeto social e que, portanto, encerrem um propósito comercial. Assim, a fiscalização tributária, havendo indícios do contrário, deve produzir provas que afastem essa presunção.

Todavia, é preciso atentar para a existência de indícios que denotam a ausência daquele propósito.

Interessante estudo divulgado recentemente demonstrou que a jurisprudência administrativa do então Conselho de Contribuintes atribuiu maior relevância a alguns elementos no julgamento da existência ou não de propósito comercial (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 19).

O primeiro desses elementos diz respeito ao *lapsus temporal* entre as operações do planejamento. Não tem boa acolhida entre os julgadores o planejamento feito às pressas, com a assinatura de uma gama de documentos em um mesmo momento.

O indício da ausência de propósito comercial repousa na inexistência de tempo hábil para que decisões tomadas em um primeiro momento, em uma primeira rodada de operações, surtam efeito. Assim, passa-se uma segunda rodada de transações sem qualquer decurso de prazo, denunciando a mera formalidade das decisões.

Outro elemento que se sobressaiu na consideração dos julgadores administrativos refere-se à *interdependência entre as partes envolvidas*, ou seja, as operações ocorrem entre *sociedades coligadas*.

Nestes casos, o indício baseia-se na ausência de efeitos econômicos perante terceiros, ficando as operações limitadas a um mesmo grupo econômico. Vale ressaltar que o simples fato de a operação se realizar entre partes vinculadas não quer dizer que há afronta à lei tributária.

Há ainda outro elemento que gera desconfiança dentre os julgadores. Trata-se de *operações anormais*, ou seja, que destoam da rotina empresarial da sociedade. Aqui, há uma maior probabilidade de que os motivos da transação sejam exclusivamente tributários.

Embora não apontado no estudo citado, cremos que operações em que uma das partes se localize em país com tributação favorecida (*paraísos fiscais*<sup>8</sup>) não são vistas com bons olhos pelos julgadores.

8 A lista dos países considerados como tal é dada pela IN RFB nº 1.037, de 04 de junho de 2010.

Nunca é demais lembrar que uma correta e justa resolução de situações conflituosas, nessa temática, passa obrigatoriamente por uma análise aprofundada das peculiaridades do caso concreto, bem como pelo pesamento dos princípios e bens jurídicos em oposição.

### **3.3 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO – A MEDIDA PROVISÓRIA 66, DE 2002**

Conforme adiantamos acima, não há previsão expressa em nosso ordenamento jurídico do instituto propósito negocial.

Isso não impede, consoante já defendemos nos itens anteriores, o seu reconhecimento e aplicação em nosso direito, tendo em vista uma série de regras e princípios que o confirma entre nós.

Não podemos nos furtar, entretanto, da menção à Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Esse instrumento normativo previa expressamente o instituto do propósito negocial como elemento cuja falta justifica a descon sideração do ato ou negócio jurídico.

A exposição de motivos<sup>9</sup> que acompanhou a proposição da MP nº 66, de 2002, assim justificava:

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode descon siderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de descon sideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.

14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

O item 14 da exposição de motivos evidencia, ao lado da leitura da parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN (“observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”), que a exigência

<sup>9</sup> Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Exm/2002/211-MF-02.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm)>. Acesso em: 19 ago. 2010

de lei ordinária recai apenas quanto ao procedimento para descon sideração de atos ou negócios.

Em nenhum momento o Código Tributário exige lei ordinária que defina “propósito negocial”. Isso apenas corroborando nosso entendimento de que o instituto já se faz presente em nosso ordenamento, seja por inferência lógica ou por interpretações sistemáticas e teleológicas.

No texto da Medida Provisória, o tema foi tratado da seguinte maneira:

#### PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão descon siderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

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

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

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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

Art. 15. A descon sideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de descon sideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a descon sideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela descon sideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

Ocorre, entretanto, que a disciplina acima não foi mantida quando a Medida Provisória foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Para muitos, isso significou uma completa impossibilidade de descon sideração de atos e negócios jurídicos, bem como uma vedação à utilização do propósito negocial como elemento determinante da validade jurídica de transações comerciais.

Não pensamos assim. A exigência do propósito negocial, repita-se, é decorrência de nosso ordenamento, não necessitando de definição legal expressa para que exista.

Ademais, a valoração de atos e negócios jurídicos pode conduzir perfeitamente ao seu afastamento ou descon sideração em sede de julgamento no contencioso administrativo tributário e, com maior razão, pelo judiciário, tendo em vista o princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV).

A conclusão não pode ser outra senão a de que uma previsão expressa no ordenamento jurídico acerca do propósito negocial é despicienda, embora seja aconselhável, segundo alguns, de forma a balizar a atuação do Fisco.

#### **3.4 NORMAS AUTORIZADORAS DO RECONHECIMENTO DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO REQUISITO DE VALIDADE FÁTICO-JURÍDICA DE OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS NO CONTEXTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O reconhecimento do propósito negocial como requisito da validade jurídica do planejamento tributária diz respeito sobretudo à conformação entre a realidade fática das relações comerciais e a formalidade jurídica.

No atual estágio do nosso constitucionalismo, conforme abordamos acima, sobressai o entendimento de que os direitos fundamentais irradiam seus efeitos para as relações privadas (SARMENTO, 2008), falando-se em uma eficácia horizontal daqueles direitos (SARLET, 2007).

Os planejamentos se realizam com a adoção de atos e negócios jurídicos realizados entre particulares, cujos efeitos são apresentados à administração tributária no intuito de obstar ou adiar a ocorrência do fato gerador. Sob esse enfoque, é propriamente essas relações entre particulares que devem observância aos direitos fundamentais.

No âmbito constitucional, podemos vislumbrar a exigência do propósito negocial como condicionante das transações comerciais em princípios como a *função social da propriedade*, a *isonomia* e, principalmente, na interpretação constitucional dada a institutos de direito privado.

Tais princípios já encontram reverberação em dispositivos infra-constitucionais recentes. Exemplo disso são os artigos 421 e 422 do Código Civil de 2002.

O artigo 421 condiciona a liberdade contratual à função social do contrato, enquanto o artigo 422 elege a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral. Cremos não haver dúvidas de que essas regras se aplicam, por exemplo, aos contratos ou estatutos sociais de sociedade empresárias.

Assim, contratos ou estatutos sociais de “empresas veículo”, criadas como o exclusivo propósito de propiciar economia tributária mediante sucessivas operações societária, podem ser impugnados e a operações correlatas desconsideradas em razão do descumprimento da função social, da probidade e da boa-fé.

É de se notar, neste caso, que a probidade e a boa-fé não de ser consideradas não entre as partes da operação, via de regra coligadas e em conluio, mas sim perante a coletividade, tolhida de recursos tributários ordinariamente devidos.

A previsão do artigo 884 do Código Civil igualmente autoriza o reconhecimento da exigência do propósito negocial em nosso direito.

Com efeito, o artigo em destaque repudia o enriquecimento sem causa. Ora, se o contrato social ou o estatuto social elenca o objeto social, ou seja, as atividades empresariais a que se propõe a sociedade, é naqueles instrumentos que se encontra a forma (ou causa) para a geração de riquezas.

Como afirmamos acima, desconhecemos qualquer empresa que nomeie dentre seu objeto social “economizar tributos”. Assim, operações pautadas nesse único propósito fogem da normalidade empresarial listada em seu objeto social e, portanto, carecem de causa jurídica.

Considerando que, sob o ponto de vista contábil, a redução de um custo (pagamento de tributos) representa um ganho, a conclusão não pode ser outra senão que a economia tributária auferida em operações

que não apresentem fatores extra-tributários, constitui enriquecimento sem causa.

Com isso, defendemos que a vedação ao enriquecimento sem causa contribui para o reconhecimento do propósito negocial em nosso ordenamento.

Por fim, em um exercício de interpretação sistemática do nosso ordenamento jurídico, vislumbra-se ainda autorização para o reconhecimento do propósito negocial como requisito de validade de operações societárias (fusões, cisões, incorporações) adotadas em planejamentos em normas que versam sobre a desconsideração da personalidade jurídica.

Citem-se aqui os artigos 50 do Código Civil e o artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor. Assim, a desconsideração da personalidade jurídica é possível ante a ocorrência de *abuso da personalidade jurídica*, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, bem como quando houver *abuso de direito, excesso de poder, infração da lei*, fato ou ato ilícito ou *violação dos estatutos ou contrato social*.

Podemos concluir, portanto, pela existência de um robusto arcabouço jurídico que permite a aplicação do instituto do propósito negocial em nosso direito. O fato de sua constatação decorrer de fundamentação principiológica e sistemática não lhe retira a eficácia jurídica.

### 3.5 DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOBRE O TEMA

A jurisprudência administrativa sobre o tema parece estar sensível à interpretação constitucional na valoração e julgamento de planejamentos tributários.

Com efeito, os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF<sup>10</sup> tem demonstrado uma tendência pelo afastamento de planejamentos tributários que encerrem propósitos exclusivamente fiscais.

O julgado abaixo bem demonstra essa inclinação:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, *sem qualquer finalidade negocial ou societária*, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação *ocorreu no dia seguinte*. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da

10 Antigo Conselho de Contribuintes, com novos contornos atribuídos pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho 2009.

incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

(Data da Sessão: 05/12/2007; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 103-23290)

A falta de propósito negocial é ressaltada também no seguinte julgado:

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. *A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência.* Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações.

(Data da Sessão: 25/05/2006; Relator(a): Pedro Paulo Pereira Barbosa; N° Acórdão: 104-21610)

O repúdio ao descompasso entre a realidade fática e o mero formalismo jurídico pode ser apreendido no seguinte acórdão:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. *A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.* A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

(Data da Sessão: 28/05/2008; Relatora: Sandra Maria Faroni; Decisão: Acórdão 101-96724)

Nesta mesma linha, destacam-se os acórdãos:

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de *operações formalizadas apenas “no papel”* e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas. DECORRÊNCIA. A decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ) aplica-se, por decorrência, à exigência de CSLL.

(Data da Sessão: 19/05/2005; Relator(a): Sandra Maria Faroni; N° Acórdão: 101-94986)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - *Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas, não apenas artificial e formalmente revelados em documentação e/ou na escrituração.* DECADÊNCIA - Decorridos mais de cinco anos do fato gerador, operou-se a decadência. Recurso voluntário provido e recurso de ofício negado em razão da decadência.

(Data da Sessão: 23/03/2006; Relator(a): Sandra Maria Faroni; N° Acórdão: 101-95442)

Não se deve pensar que o CARF tem infirmado e afastado indiscriminadamente toda e qualquer operação que tenha propósitos elisivos. Há uma série de julgados reconhecendo a licitude, ou seja, a conformidade fático-jurídica de transações que representaram economia tributária.

Cite-se, a propósito, o seguinte julgado:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA. – Presente a relação negocial entre as partes contratantes, do que **resulta celebração de negócio jurídico efetivo**, afastada está a figura to jurídico simulado. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO - Tendo o Julgador a quo ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

(Data da Sessão: 16/10/2002; Relator(a): Sebastião Rodrigues Cabral; N° Acórdão: 101-93983)

Com efeito, o que tem sido rechaçado pelos Conselheiros do CARF são planejamentos tributários com fortes indícios de descompasso entre a formalidade jurídica apresentada e o cursor corrente dos negócios das empresas.

Destaca-se, conforme afirmamos acima, a análise de indícios que demonstram tal descompasso. A proximidade temporal das operações, conforme abordado no Acórdão 103-23290, transcrito acima, a ligação societária entre as empresas envolvidas e a normalidade das atividades levadas a termo são exemplos dos indícios ponderados pelos julgadores.

A decisão a seguir destaca a anormalidade das operações adotadas pela empresa, destoando de sua prática comercial corriqueira:

IRPJ. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE CONTRATOS FUTUROS DE

TAXAS DE CÂMBIO DE CRUZEIROS REAIS POR DÓLAR COMERCIAL. RESSARCIMENTO POR DESISTÊNCIA DE CONTRATO. Quanto uma empresa assina 150 contratos de promessa de compra e venda de dólar comercial, *com empresas que não tem qualquer posição naquela moeda* e nem tem capacidade econômica e nem financeira (microempresas, empresas de pequeno médio porte) e empresas não identificadas e, ainda, desiste da compra ou venda do dólar comercial e paga o ressarcimento (multa contratual) por desistência de contrato, *estas operações não preenchem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade* para serem apropriados como custos ou despesas operacionais, independentemente da imputação da simulação de contratos.

(Data da Sessão: 21/05/2002; Relator(a): Kazuki Shiobara; Nº Acórdão: 101-93826)

A análise da jurisprudência do CARF nos leva a concluir que seus julgadores parecem atentos à conformação entre a realidade comercial das empresas e a formalidade jurídica adotada em planejamentos tributários, exigindo a presença do propósito negocial para que estes sejam considerados hígidos.

Vemos com bons olhos essa inclinação jurisprudencial, na medida em que reflete a principiologia constitucional em vigor, que, decerto, irradia seus preceitos a todos os ramos jurídicos e a todos os atores estatais, públicos ou privados.

#### 4 CONCLUSÃO

O atual estágio de nosso constitucionalismo, que tem como vértice o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, não mais permite o esvaziamento das promessas e tutelas feitas pelo texto constitucional.

Apontamos neste estudo a importância das receitas tributárias na realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no Art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Considerando que as políticas públicas visam à realização daqueles objetivos precípuos, que, afinal, buscam assegurar dignidade a todos, percebe-se a relevância das receitas oriundas da tributação como financiadora da promoção dos valores e bens constitucionais.

Identificamos, da mesma forma, vários princípios (livre iniciativa, propriedade privada, livre concorrência) que dão suporte ao direito de os contribuintes, mormente as sociedades empresárias, conduzir seus negócios de uma forma que minimize o impacto tributário em seus custos.

Ocorre que o direito acima delineado sofre limitações na própria ordem constitucional e infraconstitucional. Com efeito, demonstramos que

a economia tributária decorrente de planejamentos tributários encontra seu limite jurídico em princípios como o da função social da propriedade, o da isonomia, da dignidade da pessoa humana, etc.

Demonstramos, baseado em atual e relevante doutrina, que não só o Estado, mas também os particulares, devem observância àqueles princípios fundamentais em suas relações privadas. Trata-se da chamada eficácia horizontal das normas constitucionais.

Sob esse enfoque, os particulares devem guardar certos limites na condução de suas atividades. Assim, as relações, negócios e operações societárias adotadas no contexto de *planejamentos tributários*, para serem consideradas válidas, devem ter correspondência na realidade fática. Somente desta forma, essas transações não ofendem normas constitucionais e infraconstitucionais.

A principiologia constitucional, aliada a uma interpretação sistemática e teleológica de nosso ordenamento jurídico, demonstra que aquelas operações que conduzem a uma economia de tributos devem ter como fator determinante um *propósito negocial*.

Destacamos neste estudo que a ausência do propósito negocial em operações elisivas ofendem ainda diversos dispositivos do Código Civil, mormente os que versam sobre a função social dos contratos, a boa-fé, a probidade e sobre a vedação ao enriquecimento sem causa.

Nesta contextualização normativa, concluímos como sendo desnecessária uma previsão legal expressa acerca do propósito negocial. De fato, a ordem constitucional e o arcabouço infraconstitucional, analisado sistematicamente, garantem a perfeita aplicação do instituto em nosso direito, embora sua origem remonte ao direito norte-americano.

A ausência de propósito negocial em operações que conduzem a uma economia tributária é aferida por indícios.

Assim, operações societárias realizadas sucessivamente em lapso temporal exíguo (horas, minutos), transações entre pessoas jurídicas coligadas ou, ainda, operações que escapam da normalidade da prática comercial de determinadas empresas, enfim, todos esses são indícios que podem e devem ser considerados na análise da validade de um planejamento tributário.

Por fim, demonstrou-se que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tem-se inclinado, conforme aqui defendido, pela consideração do propósito negocial como elemento necessário à manutenção de planejamentos tributários.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2007.
- BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.
- BRASIL. Lei nº 12.214, de 26 de janeiro de 2010.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.
- HOGROIAN, Ferdinand. *Under the watchful eye of state tax administrators: the business-purpose doctrine*. The Tax Adviser, 2002. Disponível em: < <http://www.allbusiness.com/government/business-regulations-business-structures/271598-1.html>>. Acesso em: 19 ago. 2010;
- LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- NBR 10520:2002 – Informação e Documentação – Citações em documentos – Apresentação;
- NBR 10719:1989 – Apresentação de Relatórios Técnico-Científicos;
- NBR 6027:2003 – Informação e Documentação – Sumário – Apresentação;
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

