

INSPER

LLC – DIREITO EMPRESARIAL

RAPHAELA CALANDRA FRANCISCHINI

**A DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, POR
AUSÊNCIA DE PROPÓSIO NEGOCIAL**

SÃO PAULO

2017

RAPHAELA CALANDRA FRANCISCHINI

**A DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, POR
AUSÊNCIA DE PROPÓSIO NEGOCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*; Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa; LLC em Direito Empresarial.

Orientadora: Pamela Gabrielle Romeu Gomes Roque

SÃO PAULO

2017

Francischini, Raphaela Calandra.

A Desconsideração do Planejamento Tributário, por ausência de Propósito Negocial.

Raphaela Calandra Francischini. — São Paulo, 2017.

n.f.

Trabalho de Conclusão de Curso em Pós-Graduação — Insper, 2017.

Orientador: Pamela Gabrielle Romeu Gomes Roque

1. O Planejamento Tributário. 2. A Norma Geral Antielisiva. 3. O Propósito Negocial. I. Raphaela Calandra Francischini. II. A Desconsideração do Planejamento Tributário, por ausência de Propósito Negocial.

RAPHAELA CALANDRA FRANCISCHINI

**A DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, POR
AUSÊNCIA DE PROPÓSIO NEGOCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*; Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa; LLC em Direito Empresarial.

Orientadora: Pamela Gabrielle Romeu Gomes Roque

DATA DE APROVAÇÃO: __/__/__

Banca Examinadora

Nome completo

Titulação

Instituição

Nome completo

Titulação

Instituição

Nome completo

Titulação

Instituição

AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente à minha mãe Claudia e ao meu namorado Thiago, por estarem sempre ao meu lado, me dando forças para concluir esta grande fase da minha vida.

RESUMO

Este presente artigo trará um estudo aprofundado sobre a descon sideração do Planejamento Tributário, pela Administração Pública, sob a alegação de ausência de Propósito Negocial. Contextualizando, em meio a grave crise financeira, as Empresas tendem a elaborar Planejamentos Tributários na busca da diminuição da incidência tributária, sobre seus negócios jurídicos. Entretanto, nem todos os Planejamentos Tributários são feitos de formas lícitas (*elisão* fiscal), entrando na seara da *evasão* fiscal e, neste contexto, a Administração Tributária tende a desconsiderá-los. Ocorre que, não há no ordenamento jurídico pátrio, qualquer norma que estabeleça, especificamente, as formas de se realizar uma descon sideração de atos ou negócios jurídicos realizados por contribuintes. O Legislador até tentou estabelecer uma norma antielisiva, por meio da inclusão do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, bem como por meio da Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002, sem sucesso. Desta maneira, o Fisco adota um requisito de validade muito utilizado nos Estados Unidos, para validar suas descon siderações, qual seja a ausência do Propósito Negocial, ou seja, a finalidade única e exclusiva de diminuição de impostos não valida o Planejamento Tributário realizado, necessitando de um propósito extratributário. Neste presente artigo, será demonstrada a necessidade de elaboração de uma norma específica que discipline a descon sideração do Planejamento Tributário pela Administração Pública, afim de garantir e resguardar os princípios constitucionais dos contribuintes – a liberdade econômica e a livre iniciativa.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Propósito Negocial. Descon sideração.

ABSTRACT

The present article will present an in-depth study about the Disregard of Tax Planning, by the Public Administration on the grounds of absence of a Business Purpose. Contextualizing, in the middle of the serious financial crisis, the Companies tend to elaborate a Tax Planning searching for a reduction in the tax incidence on their legal business. However, not all of Tax Planning is done in licit ways, and the Tax Administration, in this case, tend to disregard them. In our legal order, there is no any type of regulation, specifically, ways of conducting a disregard for acts or legal business carried out by taxpayers. The Legislator even try to establish an “anti-circumventin” rule, through the inclusion of the single paragraph of the article 116, of the National Tax Code by the Complementary Law no. 104/2001, as well as throug Provisional Measure no. 66 of August, 29, 2002, unsuccessfully. In that way, the Treasury adopts a validity requirement that is widely used in the United States, to validate the disregarg, wich is the absence of the Business Purpose, that is the sole and the exclusive purpose of reducing taxes does not validate the Tax Planning carried out, needing a purpose “extratax”. In this Article, it will be demonstrated the need to elaborate a especific rule that rules the disregard of Tax Planning by the Public Adminitratation, in order to guarantee and safeguard the constitucional principles of taxpayers – economic freedom and free initiative.

Keyword: Tax Planning. Business Purpose. Disregard.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	101
2.1. Da Elisão, Evasão e Elusão Fiscal	112
3. DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	134
3.1. Da inclusão do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001 – Da Norma Geral Antielisiva	134
3.2. Da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002	145
4. DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	167
4.1. Da origem do Propósito Negocial - Caso Gregory vs. Helvering	17
4.2. A Desconsideração do Planejamento Tributário por Ausência de Propósito Negocial	18
4.3. Do atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – “CARF”	20
4.4. Do Projeto de Lei nº 536, de 21 de março de 2007	21
5. CONCLUSÃO	22
6. REFERÊNCIAS	24

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo o desenvolvimento da questão acerca da Teoria do Propósito Negocial no Planejamento Tributário e a necessidade de criação de uma norma específica que regule as formas de desconsideração dos atos e negócios jurídicos ilícitos.

Primeiramente, trataremos da figura do Planejamento Tributário, utilizado pela maioria das empresas nos dias de hoje, com o objetivo de evitar o surgimento de uma hipótese de incidência tributária, para reduzir o valor total de um débito tributário ao final de uma operação econômica, ou retardar o pagamento de tributos, antes da ocorrência do fato gerador.

Em outras palavras, o Planejamento Tributário objetiva a consultoria preventiva de empresas visando menores níveis de tributação em seus negócios.

Neste contexto, cabe salientar, por oportuno, que o Planejamento Tributário é uma forma lícita encontrada pelas Empresas de diminuírem suas cargas tributárias, sem infringência de lei ou regulamento fiscal. Entretanto, muitas delas, ainda sim, preferem se utilizar de meios ilícitos, como a simulação ou sonegação fiscal, para alcançarem o mesmo objetivo do planejamento lícito.

Assim, traremos à baila, as diferenças e semelhanças entre as expressões evasão ou elusão fiscal (prática de atos ilícitos ao tempo da ocorrência da regra matriz de incidência tributária ou posteriores à ela) e elisão fiscal (prática de atos lícitos antes da ocorrência da regra matriz de incidência tributária).

Nesta seara, a Administração Pública, se viu na obrigação de acompanhar os Planejamentos Tributários de perto, analisando todos os seus aspectos e julgando-os por meio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – (“CARF”), para determinar a desconsideração ou não dos atos ou negócios jurídicos praticados.

Isso porque, no entendimento do CARF, os Planejamentos Tributários realizados com o objetivo exclusivamente fiscal, tendem a possuir abuso de suas formas e ausência de propósito negocial verdadeiro.

Por esse motivo, entraremos na problematização do presente artigo, qual seja, a utilização da teoria do Propósito Negocial pela Administração Fazendária, de forma equivocada para a desconsideração de qualquer Planejamento Tributário realizado pelos contribuintes, ferindo princípios constitucionais.

Isso porque, não há qualquer lei que estabeleça as formas para a desconstituição dos atos ou negócios jurídicos praticados por contribuintes e, desta maneira, o Fisco não pode se valer de uma teoria como a do propósito negocial para validar seus atos.

Além do mais, trataremos de como foi a tentativa frustrada de regulamentação da utilização do propósito negocial no ordenamento jurídico com a Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002, bem como a inclusão do parágrafo único no artigo 116 no Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104/2001, para a criação de uma norma antielisiva.

2. DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em meio à grave crise financeira que assola o País, verificamos que o montante recolhido em impostos só tende a crescer cada vez mais.

Segundo o “Impostômetro”¹ da Associação Comercial de São Paulo – (“ACSP”), o valor pago à título de impostos, pelos brasileiros, no período compreendido de janeiro a novembro de 2017, foi de aproximadamente R\$ 2.000.000.000,00 (dois trilhões de reais).

Neste contexto, as Empresas procuram, incessantemente, formas mais vantajosas para efetuarem operações e negócios jurídicos, para diminuir seu ônus tributário, e o principal meio que encontram, é a elaboração de Planejamentos Tributários.

¹ <https://impostometro.com.br/>. Acessado em 28/11/2017.

Vejamos o que leciona o Professor Fernando A. Zilveti² sobre o conceito de Planejamento Tributário:

O planejamento consiste em evitar, com habilidade, uma conduta onerosa do ponto de vista fiscal adotando outro caminho, previsto em lei, para obter uma economia tributária. O planejamento fiscal é lícito, e consiste numa técnica administrativa que permite ao empresário atingir melhor rentabilidade para seus negócios, economizando tributos.

Neste mesmo sentido é o entendimento do Professor Hugo de Brito Machado³: “designa a conduta de fazer um plano para as atividades econômicas de uma empresa capaz de fazer com que tais atividades sejam desenvolvidas com o menor ônus tributário possível sem a prática de nenhum ilícito”.

Desta maneira, entende-se que, o Planejamento Tributário, tem como principais objetivos, evitar o surgimento de uma hipótese de incidência tributária, para reduzir o valor total de um débito tributário ao final de uma operação econômica, ou retardar o pagamento de tributos, antes da ocorrência do fato gerador, sempre de forma lícita.

Entretanto, assim como será explanado no presente estudo, muitas Empresas se aproveitam das lacunas da lei, para a elaboração de Planejamentos Tributários ilícitos.

2.1. DA ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL

Conforme vimos, o Planejamento Tributário é a forma lícita que as Empresas encontraram para a diminuição do ônus tributário incidente sobre suas operações.

Desta maneira, entende-se que o Planejamento Tributário é uma *elisão fiscal*, que consiste na redução de tributos de forma lícita, anteriormente ao surgimento da hipótese de incidência tributária.

² ZILVETTI, Fernando. *Interpretação e planejamento tributário*. In: Tributação Empresarial. São Paulo. FGV/Saraiva. 2009. Fl. 309.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p.26.

Para o Professor Eduardo de Moraes Sabbag⁴, a “elisão fiscal consiste no conjunto de métodos lícitos previstos na legislação ou não proibidos por lei os quais são empregados antes da ocorrência do fato gerador com o objetivo de redução da carga tributária.”

Assim, o Planejamento Tributário busca a diminuição da carga tributária, por meio da *elisão fiscal*, no qual se analisa a regra matriz de incidência tributárias de algum tributo, que se deseja mitigar e, desta maneira, cria-se uma nova forma de realizar uma operação societária que não encontre identidade com a regra de incidência ali verificada.

Entretanto, algumas Empresas, ao executarem Planejamentos Tributários, acabam por adentrar o campo da ilicitude, realizando uma *evasão fiscal*.

Entende-se como *evasão fiscal*, um meio ilícito, utilizado por um contribuinte, para evitar o pagamento de algum tributo, após a ocorrência do fato gerador.

A expressão “*evasão fiscal*”, para o Professor Carlos Vaz⁵, consiste em “toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte que, valendo-se de meios ilícitos, visa ou eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo considerado devido.”

Ademais, alguns doutrinadores afirmam existir, ainda, a chamada *elusão fiscal*. Confira-se o que leciona o Professor Heleno Tórres⁶ sobre a *elusão*:

A elusão é sempre um fenômeno transparente, de modo que o procedimento elusivo nunca é oculto, na medida em que o contribuinte revela-se ao Fisco, pela consecução dos atos ou negócios jurídicos próprios, atendendo aos requisitos formais e materiais dos procedimentos com os quais pretende alcançar o regime tributário mais vantajoso.

⁴ SABBAG. Eduardo de Moraes. *Planejamento Tributário: Relevância do Tema e Conceitos Jurídicos Envolvidos*. In: MACHADO. Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p.188.

⁵ VAZ. Carlos. *Evasão Tributária*. p.24.

⁶ TÓRRES. Heleno. In: MARINS. James (Coord.). *Tributação e Antielisão*. 1ª ed. 2ª tir. Curitiba, Juruá, 2003, pp.44-45, *apud* João de Deus Moreira Calheiros Jr. *Normas de Controle da Elusão Fiscal*. Recife, 2003, p.14.
http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4349/arquivo5497_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y
Acessado em 23/11/2017.

Assim, entende-se como *elusão fiscal*, a economia ilícita de tributos de forma atípica.

Em síntese, verifica-se que as Empresas devem se atentar às formas em que elaboram seus Planejamentos Tributários, vez que, conforme entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho⁷, se forem realizados de forma ilícita, caberá à Administração Pública desconsiderá-los. Vejamos:

Uma coisa é eleger forma menos onerosa para o desempenho, pelo particular, de suas atividades. Outra, bem diferente, é agir com malícia, no intuito de prejudicar terceiros. Enquanto na primeira hipótese tem-se ato lícito, cuja desconsideração é inconcebível, a segunda encontra-se no campo da ilicitude, sendo repudiada pelo ordenamento jurídico.

Contudo, não há, no ordenamento jurídico Brasileiro, nenhum dispositivo que estabeleça, especificamente, quais as formas ilícitas de um Planejamento Tributário e como a Administração Pública deveria desconsiderá-las, se ocorressem.

3. DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1. DA INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO NO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001 – DA NORMA GERAL ANTIELISIVA

A Lei Complementar nº 104/2001 incluiu o parágrafo único do artigo 116 no Código Tributário Nacional, para introduzir no ordenamento jurídico, uma norma *antielisiva*. Confira-se o mencionado dispositivo:

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

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

⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. *Planejamento Tributário: Prevalência da Substância sobre a Forma*. In: MACHADO. Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p.591.

Da atenta leitura do dispositivo acima, verifica-se que o parágrafo único foi introduzido para proporcionar à Administração Pública a possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular, objetivando a diminuição ou até exclusão da incidência tributária.

Ocorre que, o Legislador, ao incluir o referido parágrafo único, restou completamente omissivo ao conceito de “atos praticados com finalidade de dissimular”.

Desta maneira, a meu ver, a chamada norma antielisiva não se sustenta, vez que apenas proporciona à Administração Pública a possibilidade de desconsiderar qualquer tipo de negócio jurídico, mesmo tendo sido realizado com boa-fé do contribuinte, gerando às Empresas, grande insegurança na prática de atos ou negócios jurídicos, além de retirar dos contribuintes a liberdade de escolha de suas formas negociais.

Buscando mitigar a insegurança criada, o Legislador, então, propõe a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, para regulamentar a desconsideração de atos e negócios jurídicos.

3.2. DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66, DE 29 DE AGOSTO DE 2002

A Medida Provisória nº 66/02, foi proposta para regulamentar o procedimento de desconsideração de atos e negócios jurídicos. (Conforme previstos nos seguintes artigos sobre o tema). Confirmam-se os artigos específicos sobre o tema:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 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 desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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

Conforme se verifica dos dispositivos supratranscritos, esta Medida Provisória traria duas hipóteses para a desconsideração dos negócios jurídicos, quais sejam, (i) a falta de propósito negocial e (ii) o abuso de forma.

Ocorre que, o Congresso Nacional, ao transformar a referida Medida Provisória na Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, excluiu os artigos mencionados, vetando-se assim a norma antielisão, sem qualquer justificativa.

Para os Professores Gustavo Miguez de Mello e Luiz Carlos Marques Simões, o veto aos mencionados artigos, foi excelente, uma vez que dariam à Administração Tributária a prerrogativa de desconsideração dos negócios jurídicos sem qualquer análise de ocorrência de ilicitudes, mas apenas sob o aspecto da economia tributária⁸.

Neste contexto, cumpre salientar que, mesmo o Congresso Nacional – felizmente – vetando os artigos que estabeleceriam as hipóteses para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos, a Administração Fazendária adotou a hipótese de falta de propósito negocial para a realização das desconsiderações.

Confira-se, agora, as exposições acerca do propósito negocial como hipótese de desconsideração dos atos e negócios jurídicos dos contribuintes.

⁸ DE MELLO. Gustavo Miguez. SIMÕES. Luiz Carlos Marques. *Planejamento Tributário*. In: MACHADO. Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p.244

4. DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme exposto no capítulo anterior, a Medida Provisória 66/02, traria o propósito negocial, como uma das hipóteses para a desconsideração dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes.

Entretanto, mesmo os referidos artigos, tendo sido vetados pelo Congresso Nacional, o Fisco adotou a hipótese de falta de propósito negocial, em todas as suas verificações negociais dos contribuintes.

Mas afinal, pergunta-se, o que é e como surgiu o chamado propósito negocial?

4.1. DA ORIGEM DO PROPÓSITO NEGOCIAL - CASO GREGORY VS. HELVERING

Por volta da década de 20, nos Estados Unidos, a Senhora Evelyn Gregory era detentora do capital social da empresa United Mortgage Corporation – “UMC”, empresa esta que mantinha em seu patrimônio, 1.000 (um mil) ações da empresa Monitor Securities Corporation – “MSC”.

A Sra. Evelyn objetivava adquirir as ações da “MSC” diretamente, o que, entretanto, geraria uma tributação na quantia total distribuída, bem como com uma alíquota mais elevada de Imposto de Renda – “IR”.

Desta maneira, optou por uma “reestruturação” diferenciada, em que constituiu, em 1928, uma nova empresa chamada Averill Corporation – “AC”. Para esta nova empresa, a Sra. Evelyn transferiu as 1.000 (um mil) ações da “MSC” e, logo em seguida, dissolveu a “AC”, liquidando seus ativos e transferindo-os para sua conta pessoal. Neste contexto, a Sra. Evelyn vendeu a empresa “MSC” por cerca de US\$ 133 mil (cento e trinta e três mil dólares).

Após a referida operação, a Receita Federal Americana, entendeu que a reorganização societária elaborada pela Sra. Evelyn deveria ser desconsiderada.

Inconformada, a Senhora Evelyn Gregory discutiu judicialmente a autuação sofrida pelo Fisco Americano. Ao analisar o pleito, o Board of Tax Appels, ou Conselho de Atuações Fiscais, julgou procedente o pedido da Sra. Evelyn, entendendo que a operação societária era válida.

Entretanto a decisão de 1ª Instância foi reformada pelo Juiz Learned Hand, integrante do The United States Court of Appels for the Second Circuit, que entendeu primeiramente que o contribuinte tem o direito de buscar novas formas de organização societária para diminuir a sua carga tributária, não possuindo a empresa o dever de escolher a alternativa que lhe promova o maior recolhimento de impostos para o Poder Público. Posteriormente, em seu voto, ao analisar o caso concreto, expôs que as operações societárias devem ser analisadas não apenas literalmente, mas também à sua finalidade⁹.

A Suprema Corte dos Estados Unidos, manteve a decisão do Juiz Learned Hand, desconsiderando o negócio jurídico realizado pela Sra. Evelyn, afirmando que a operação carecia de *business purpose*, ou propósito negocial.

A partir daí, surge o propósito negocial como balizador dos negócios jurídicos elaborados.

4.2. A DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO POR AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Como já introduzido anteriormente, no Brasil, o Propósito Negocial começou a ser utilizado pela Administração Tributária, como principal requisito para a desconsideração de um ato ou negócio jurídico praticado por um contribuinte.

Entretanto, diferentemente do propósito negocial utilizado nos Estados Unidos, que presa pela análise do ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte em relação

⁹ GODOY. Arnaldo Sampaio de Moraes. *Decisão levou análise econômica ao Direito Tributário*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935>. Acesso em 12/11/2017.

à sua finalidade concreta, o Fisco brasileiro, verifica apenas as razões que levaram o contribuinte, a efetuar tal negócio, sem analisar sua efetiva finalidade empresarial.

Neste contexto, vejamos o que o Professor Marciano Seabra de Godoi¹⁰ entende sobre o conceito do verdadeiro Propósito Negocial:

Por propósito negocial devemos entender a finalidade ou o objetivo prático dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, vistos esses atos/negócios em seu conjunto, de forma global, e não de forma atomizada e pontual. Na linguagem do direito civil continental, trata-se da causa concreta da atuação jurídica do contribuinte. Não se trata dos motivos que explicam por que o contribuinte teria entabulado esse ou aquele negócio; trata-se da finalidade concreta para a qual o contribuinte praticou determinados atos e negócios jurídicos.

Desta maneira, o Fisco, equivocadamente, se utiliza de uma ferramenta do ordenamento jurídico Americano, como forma de validar seus atos de descon sideração de quaisquer negócios que, tenham como propósito, único e exclusivo, a diminuição de um ônus tributário ao final de uma operação.

Ou seja, para a Administração Pública, todo Planejamento Tributário que visa apenas reduzir o montante a ser pago à título de impostos, ao final de um negócio jurídico, deve ser descon siderado, por falta de um propósito extrafiscal, que vai além da seara tributária.

Confira-se os ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado¹¹ sobre o propósito extratributário:

Não nos parece razoável, *data máxima venia*, a tese segundo a qual a validade do planejamento tributário não depende do denominado propósito negocial, mas depende da presença de um propósito extratributário, vale dizer, um propósito qualquer, como o equacionado dos interesses da família ou, mesmo, o propósito de superar eventual conflito entre sócios, integrantes da pessoa jurídica, mas propósito necessariamente alheio à questão do ônus tributário.

Pois bem, aplicar a teoria do propósito negocial ou extratributário, é violar diretamente os princípios da liberdade econômica e da livre iniciativa, insculpidos nos artigos 1º, inciso IV e 170, ambos da Constituição Federal.

¹⁰ DE GODOI. Marciano Seabra. *Planejamento Tributário*. In: MACHADO. Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p.498

¹¹ MACHADO. Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. In: MACHADO. Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p.37

Isso porque, o contribuinte é livre para realizar seus atos e negócios jurídicos como melhor lhe convier, claro que, sempre dentro da legalidade.

Portanto, o Fisco, ao desconsiderar um negócio jurídico lícito, elaborado por um contribuinte que almejava uma diminuição de sua carga tributária, por falta de um suposto ‘propósito negocial’, que nem ao menos está previsto na legislação pátria, infringe diretamente os princípios da liberdade econômica e da livre iniciativa.

A meu ver, o propósito negocial não deveria ser a hipótese utilizada pelo Fisco para a análise de desconsideração de um Planejamento Tributário, uma vez que, a economia de tributos, de forma lícita, também faz parte dos objetivos principais dos Empresários para a maximização de seus lucros e crescimento empresarial.

Neste mesmo sentido leciona o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho¹², confira-se:

É dizer que a conduta adotada para economia exclusiva de tributos é tão negocial quanto qualquer outra, e se insere no âmbito de liberdade econômica e no direito de se diferenciar de concorrentes na busca de maior eficiência. Em verdade, é dever do empresário gerir seus negócios de forma diligente, com zelo e eficiência, o que implica tomar todas as medidas não vedadas pela lei para maximizar os lucros, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

Ocorre que, o ‘CARF’, tende cada vez mais a desconsiderar os negócios e atos jurídicos das Empresas, por ausência de propósito negocial, sendo que este não possui qualquer previsão legal.

4.3. DO ATUAL ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – “CARF”

Atualmente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – ‘CARF’, tem proferido acórdãos totalmente contrários aos contribuintes, desconsiderando seus negócios empresariais elaborados, por falta de propósito negocial.

¹² COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. *Considerações acerca do Planejamento Tributário no Brasil*. In: MACHADO. Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p.648

Como vimos, o simples fato do contribuinte realizar um Planejamento Tributário diferenciado, mas lícito, que o proporcione a diminuição de sua carga tributária, o deixa vulnerável à desconsideração de seu negócio jurídico, por parte do Fisco, por falta de propósito negocial real.

Vejamos recente julgado do ‘CARF’, que demonstra seu entendimento sobre o propósito negocial nas relações jurídicas econômicas:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 Ementa: NULIDADE. AUSÊNCIA Insubistentes os argumentos veiculados pela contribuinte pela alteração de critério jurídico (146, CTN) a prejudicar o exercício da ampla defesa e contraditório. Ademais, a presença ou não de fundamento econômico e a legitimidade ou não da amortização do ágio na emissão de debêntures trata-se de questão de mérito PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao Fisco. ABUSO DO DIREITO. **PROPÓSITO NEGOCIAL**. INDEDUTIBILIDADE A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. **Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.** COMPENSAÇÃO PREJUÍZO FISCAL- LIMITE SUPERIOR A TRAVA DE 30%- ATIVIDADE RURAL- EXCEÇÃO Pessoa jurídica que desempenhe atividade rural não se submete a trava dos 30% nos termos art.17, parágrafo segundo da IN n.257/2002. (...)”

(CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – Primeira Seção – Quarta Câmara – Segunda Turma – Recurso Voluntário – Matéria: IRPJ/CSLL – Acórdão nº 1402-002.490 – Data de decisão: 16/05/2017 – Data de Publicação: 25/06/2017)

Em observância ao julgado trazido, observa-se que mesmo que o planejamento tributário esteja dentro da legalidade, se o único objetivo era a economia tributária, a operação seria desconsiderada por ausência de propósito negocial.

4.4. DO PROJETO DE LEI Nº 536, DE 21 DE MARÇO DE 2007

Conforme exaustivamente tratado neste artigo, apesar de não haver qualquer lei que regule a matéria em debate, os atos e negócios jurídicos elaborados pelos contribuintes têm sido, cada vez mais, desconsiderados pelo Fisco, sob o argumento de que, objetivar apenas a diminuição da carga tributária não é justificativa para a validade do Planejamento Tributário efetuado, carecendo de um propósito negocial verdadeiro.

Após as infrutíferas tentativas do legislador de inserir no ordenamento jurídico uma norma para regular as descon siderações dos atos e negócios jurídicos pela Administração Tributária, foi apresentado em 21 de março de 2007, o Projeto de Lei nº 536, para tentar novamente legislar sobre tal matéria.

Cumpre salientar que, o Projeto de Lei proposto não estabelece o propósito negocial como hipótese de descon sideração dos negócios jurídicos, limitando-se a afirmar em seu artigo 1º, §1º, que “São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento. ”

Desta maneira, aguardaremos os trâmites legais de tal Projeto, para verificarmos se o legislador finalmente balizará as atitudes da Administração Tributária, ou esta continuará a descon siderar os negócios jurídicos dos contribuintes, com base na ausência do propósito negocial, sem qualquer base legal.

5. CONCLUSÃO

Verificamos, portanto que, o legislador deixou de estabelecer uma lei sobre as possibilidades da elaboração de um Planejamento Tributário lícito, bem como balizar as formas de descon sideração dos atos e negócios jurídicos realizados por contribuintes.

Nestes termos, a Administração Tributária se vale de uma teoria Norte Americana de forma equivocada, para dar validade aos seus atos de descon siderações de Planejamentos Tributários de contribuintes, por entender que, uma operação realizada com a finalidade única e exclusiva de diminuir o ônus tributário da Empresa, carece de um propósito negocial verdadeiro e extratributário.

Com tal atitude do Fisco brasileiro, os contribuintes sofrem diretamente a violação de seus princípios da liberdade econômica e da livre iniciativa.

Desta maneira, nítida a necessidade da elaboração de uma lei específica que se estabeleça as regras para a descon sideração dos atos e negócios jurídicos realizados por

meio de Planejamentos Tributários lícitos, zelando-se, assim, pela segurança jurídica dos contribuintes.

6. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Planejamento Tributário e Evasão**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Planejamento Fiscal: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1995.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão Fiscal em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Planejamento Fiscal: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

VAZ, Carlos. **Evasão Tributária**. p.24.

ZILVETTI, Fernando. **Interpretação e planejamento tributário**. In: Tributação Empresarial. São Paulo. FGV/Saraiva. 2009. Fl. 309

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO – ‘ACSP’. **Impostômetro**. Disponível em <https://impostometro.com.br/>. Acessado em 28/11/2017.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº 536, de 21 de março de 2007**. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=345597>. Acessado em 29/11/2017.

DECISÕES.COM. **JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS**. Disponível em http://files.decisoes.com.br/CARF/carf_ac_1402002490_6831508.pdf. Acesso em 28/11/2017.

DE OLIVEIRA, Nilo Junior. **Elisão, Evasão e Planejamento Tributário**. Disponível em <http://www.unaerp.br/revista-cientifica-integrada/edicoes-anteriores/edicao-n-4-2014-1-1/1499-433-1508-1-sm/file>. Acesso em 15/11/2017.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Decisão levou análise econômica ao Direito Tributário**. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935>. Acesso em 12/11/2017.

FERNANDES. Ricardo Vieira de Carvalho. BASTOS. Ricardo Victor Ferreira. **Aplicação da teoria do propósito comercial no planejamento tributário: entendimento do CARF e necessidade da mudança do paradigma atual.** Disponível em <http://www.migalhas.com.br/ObservatorioCARF/111,MI256177,41046-Aplicacao+da+teoria+do+proposito+negocial+no+planejamento+tributario>. Acesso em 12/11/2017.

TÔRRES. Heleno. In: MARINS. James (Coord.). Tributação e Antielisão. 1ª ed. 2ª tir. Curitiba, Juruá, 2003, pp.44-45, apud João de Deus Moreira Calheiros Jr. **Normas de Controle da Elusão Fiscal.** Recife, 2003, p.14. Disponível em http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4349/arquivo5497_1.pdf?sequenc e=1&isAllowed=y. Acesso em 23/11/2017.