

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

André Souza Pedroso de Moraes

**PROPÓSITO NEGOCIAL – DA VALIDADE À EXIGÊNCIA**

Especialização em Direito Tributário

Goiânia

Outubro de 2015

ANDRÉ SOUZA PEDROSO DE MORAES

**PROPÓSITO NEGOCIAL – DA VALIDADE À EXIGÊNCIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado perante o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como exigência parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Talita Pimenta Félix.

Goiânia  
Outubro de 2015

A meus avós, Pécisio Pedroso (que conheci apenas por histórias) e Paulina Moraes (ambos *in memoriam*), e Augusto de Oliveira e Dirce Leonel, que sempre deram asas aos meus sonhos!

Aos meus pais, Pécisio e Silvana, que pavimentaram o caminho.

E, por fim, à minha irmã, Juliana, que me ensina os desvios!

## AGRADECIMENTOS

Antes de iniciar meus agradecimentos, peço licença para tratar, em breves linhas, uma visão particular desse primeiro exercício acadêmico em nível de pós-graduação.

Parece-me que, nos primeiros passos que damos como cientistas do direito, somos obrigados a abraçar uma única linha de pensamento sob o risco de parecermo-nos contraditórios. Parece-me, ainda, que a suposta “contradição” demonstraria uma falta de conhecimento sobre os conceitos apresentados por diversos autores e as divergentes linhas teóricas que cada um defende.

Ora, obviamente não me considero profundo conhecedor de qualquer das teorias que serão apresentadas. Se, nos últimos dois anos, tenho sido fortemente influenciado pela teoria de Paulo de Barros Carvalho, que me forneceu, e fornece, substratos fantásticos à prática da advocacia, também, sou influenciado por outras correntes que defendem pontos divergentes ao pensamento de Paulo de Barros.

Tendo isso em mente, gostaria, apenas, de expressar que, no presente artigo, utilizei-me de diferentes fontes científicas na tentativa de atingir um livre entendimento sobre a matéria. Não me parece correto aprisionar-me integralmente a uma única teoria; assim, se concordo com os conceitos de regra-matriz de incidência, norma jurídica, norma geral e abstrata e norma individual e concreta de Paulo de Barros, por exemplo, reservo-me o direito de questioná-lo quanto à autopoiese de um sistema jurídico que, a meu ver, é fortemente influenciado pelo sistema econômico e político, ao contrário do que prega a autopoiese.

A Bíblia Sagrada, no livro de Eclesiastes, capítulo 11, versículo 1, diz: “julgai todas as coisas, retende o que é bom”. Assim, gostaria de expressar meus sinceros agradecimentos a todos esses que se dispõem a expor seus estudos, tanto a elogios como a críticas. É o conhecimento que torna o homem livre!

Nominalmente, agradeço a Paulo de Barros Carvalho, Charles William McNaughton, Tárek Moysés Moussallem, Marcelo Neves, Ricardo Lobo Torres, pessoas que não conheço, mas que, por seus livros, já me fazem esquecer esse detalhe e, ao menos para mim, a não menos importante e querida Talita Pimenta Félix.

## RESUMO

O presente trabalho tem como escopo a análise do propósito negocial. Cediço é que, há muito, os tribunais administrativos, majoritariamente, têm discutido as questões atinentes aos planejamentos tributários de uma perspectiva menos formal e mais substancial. Como fundamento, essas decisões têm se valido do propósito negocial para solucionar problemas, afinal a escolha das operações empresariais se consubstancia apenas numa tentativa de suprimir ou reduzir tributos ou elas fazem sentido também em meandros extratributários. Assim, o presente trabalho se propõe olhar o tema a partir da validade de utilização de um instituto estrangeiro dentro do sistema nacional, perfazendo um caminho que vai das fontes de inserção de normas até a análise pragmática da questão.

**Palavras-chave:** Linguagem. Teoria dos Sistemas. Fontes do direito. Planejamento Tributário. Propósito Negocial.

## **ABSTRACT**

This work aims to analyze the business purpose doctrine. We all know that, for many years, administrative courts, mostly, have discussed the issues related to tax planning in a less formal and more substantive perspective. As a foundation, these decisions have taken advantage of the business purpose doctrine to solve problems, after all the business operations represent only an attempt to eliminate or reduce taxes or they make sense also above tax intricacies. Thus, this study aims to look at the issue from the validity of using a foreign institute within the national system, making a path that goes to the standards of insertion sources by the pragmatic analysis of the issue.

**Keywords:** Language. Theory of the autopoietic social systems. Sources of law. Tax planning. Business purpose doctrine.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>1 A LINGUAGEM E A MANEIRA COMO O DIREITO DIALOGA .....</b>	<b>8</b>
1.1 TEORIA DA LINGUAGEM.....	8
1.2 TEORIA DOS SISTEMAS .....	11
1.3 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	14
1.4 O DIREITO COMPARADO .....	16
<b>2 ANÁLISE PARADIGMÁTICA: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DO CONFLITO ENTRE VALORES, PRINCÍPIOS E NORMAS.....</b>	<b>19</b>
2.1 ELISÃO FISCAL .....	20
2.2 EVASÃO FISCAL .....	22
2.3 ELISÃO FISCAL X EVASÃO FISCAL.....	23
2.4 PRINCÍPIOS .....	23
2.4.1 <i>Princípio da Estrita Legalidade Tributária</i> .....	24
2.4.2 <i>Princípio da Transparência Fiscal</i> .....	25
2.4.3 <i>Princípio da Liberdade Organizacional</i> .....	26
2.4.4 <i>Princípio da Substância sobre a Forma</i> .....	27
2.5 PROPÓSITO NEGOCIAL.....	28
<b>3 ATUAL PANORAMA NO SISTEMA BRASILEIRO – JULGADOS ADMINISTRATIVOS E TENTATIVAS DE INSERÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO DIREITO POSITIVO PÁTRIO .....</b>	<b>34</b>
3.1 DECISÕES ADMINISTRATIVAS.....	34
3.2 TENTATIVAS DE INSERÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO DIREITO POSITIVO .....	37
3.2.1 <i>Medida Provisória nº 685</i> .....	37
3.2.2 <i>Projeto de Lei 537/2015</i> .....	38
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>40</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>42</b>

## INTRODUÇÃO

As notas introdutórias de qualquer trabalho revestem-se de importância inigualável, afinal, se são mal traçadas, cria-se, de imediato, repulsa no leitor que o recebe, ao passo que, se se torna o tema interessante, ele fica preso até a conclusão.

Preso ao sentimento que nos liga à importância do tema intitulado, destacamos que, aos que se interessam pelo direito tributário, tal tema é de extrema relevância. Ora, o cenário tributário brasileiro revela que cerca de 40% do PIB nacional advém dos tributos que pagamos. Tal fato quer dizer que cerca de 1,95 trilhão de reais saem dos nossos bolsos através de impostos e contribuições para o financiamento do Estado<sup>1</sup>.

Assim, inserido no contexto do planejamento tributário, o propósito negocial tem sido objeto de massiva utilização, como fundamento, nas decisões dos Tribunais Administrativos quando da análise de operações e negócios que resultam em economia de tributos.

Como veremos a seguir, falar em propósito negocial é discorrer sobre se as operações e negócios realizados por determinado contribuinte possuem um interesse que vai além da economia tributária. Ou seja, a opção do contribuinte possui relevância operacional? Tal escolha reflete alguma melhoria na consecução das atividades da empresa? A redução da carga tributária pode ser um fim em si mesmo ou somente é válida como consequência casual de uma reestruturação empresarial?

Assim, percebe-se que o tema do propósito negocial ainda é cercado de imenso subjetivismo, posto que a própria maneira como é utilizado gera insegurança de todos os lados que olharmos. Assim, o presente trabalho pavimentará uma estrada analítica do tema, iniciando com a análise de teorias fundamentais que olham para um instituto estrangeiro que vem sendo aplicado pelo direito pátrio, asseverando sobre a validade da sua utilização com base na teoria da linguagem, na teoria sistêmica e no estudo sobre as fontes do direito.

Num segundo momento, entraremos especificamente no estudo do planejamento tributário, divagando sobre as definições conceituais de elisão e evasão fiscal, perpassando pela análise de princípios ínsitos em nosso ordenamento e finalizando com um mapa geral do propósito negocial, desde a sua origem até o seu atual panorama.

Por fim, abordaremos algumas decisões do Conselho Administrativo Fiscal (CARF), sob a luz do estudo realizado e, ainda, teceremos alguns comentários sobre instrumentos introdutores de norma (MP 685 e PL 537/2015), que pretendem inserir o propósito negocial no direito positivo brasileiro.

---

<sup>1</sup> MAIA JR., Humberto. Os impostos já são quase 40% do PIB e seguem aumentando. Revista Exame, São Paulo, 22 jun. 2015. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/1092/noticias/os-impostos-ja-sao-quase-40-do-pib-e-seguem-aumentando>>. Acesso em: 23 ago. 2015.

# 1 A LINGUAGEM E A MANEIRA COMO O DIREITO DIALOGA

## 1.1 Teoria da Linguagem

Apesar de incomum, inauguramos o presente artigo com uma citação do famoso escritor brasileiro Rubem Alves, ao discorrer sobre a importância da linguagem.

A linguagem tem a possibilidade de fazer curtos-circuitos em sistemas orgânicos intactos, produzindo úlceras, impotência ou frigidez. Porque são as palavras que carregam consigo as proibições, as exigências e expectativas. E é por isto que o homem não é um organismo, mas este complexo linguístico a que se dá o nome de personalidade<sup>2</sup>.

Deixando de lado o caráter poético do excerto acima, enfatiza-se a impossibilidade de estabelecer relações, em qualquer nível de profundidade, sem a utilização da linguagem. Ora, ela é, senão, o início de tudo. Por meio dela tudo se fez, faz e se transforma. A utilização de signos que contenham em si mensagens que possuem o condão de ser transportadas, até mesmo sem a presença física do emissor, possibilitou o avanço da humanidade em todos os aspectos. Afinal, o acúmulo de conhecimento somente se dá por intermédio de uma linguagem comunicativa, seja ela falada, escrita ou icônica.

Imperioso destacar, ainda nessas linhas iniciais, que linguagem e realidade não são correspondentes; aliás, é possível declarar que a linguagem constrói a realidade, pois aquela traz à existência algo que, se não narrado, se esvairá no tempo. “Sem embargo, a linguagem não é o espelho da realidade. Trata-se de mundos tão distintos quanto não interseccionáveis. A linguagem existe *per se*, é auto-subsistente”<sup>3</sup>.

Neste viés a teoria dos jogos de linguagem proposta por Ludwig Wittgenstein arranca uma nova possibilidade de compreensão sobre aquilo que chamamos de significação, posto que para Wittgenstein jamais se deva indagar o significado duma palavra, mas, sim, o seu uso. Neste sentido ele define jogos de linguagem como uma combinação de palavras, de atos, de atitudes ou de formas de comportamento que possibilita a compreensão do processo de “uso” da linguagem em sua totalidade<sup>4</sup>.

É importante frisar que os jogos de linguagem se adéquam aos contextos da vida social. Ora, um jogo de linguagem é uma atividade social; dessa forma, os atos comunicativos somente serão significativos e eficazes se corresponderem às formas da vida, das práticas e das instituições que estão inseridas no contexto do grupo que se comunica.

---

<sup>2</sup> ALVES, Rubem. **Estórias de Quem Gosta de Ensinar**. São Paulo: Ars Poética, 1995, p. 68.

<sup>3</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 2.

<sup>4</sup> CAVASSANE, Ricardo Peraça. A Crítica De Wittgenstein Ao Seu “Tractatus” Nas “Investigações Filosóficas”. **Revista de Iniciação Científica da FCC**, v. 10, n. 2, p. 1-8, 2010. Disponível em: <<http://www2.marilia.unesp.br/revistas/index.php/ric/article/viewFile/337/374>>. Acesso em: 15 jul. 2015.

A intenção [de pronunciar palavras] está inserida na situação, nos hábitos humanos e nas instituições. [...] Pensar não é nenhum processo incorpóreo que empresta vida e sentido ao ato de falar, e que pudéssemos separar do falar [...].<sup>5</sup>

Outra relevante vertente a ser analisada nessas primeiras linhas é o estudo da semiótica aplicada ao direito. Ora, semiótica é a ciência que estuda como o ser humano interpreta os signos, sejam eles em linguagem escrita, falada ou icônica, utilizando seus sentidos e reações provocadas pelos elementos comunicativos<sup>6</sup>.

Desta feita, a fim de não nos perdermos em divagações, estabeleçamos que o estudo do direito, por si só, já nos impõe uma condição dificultosa, posto que a palavra *direito* carrega em si inúmeras possibilidades interpretativas<sup>7</sup>. Considerando ainda o caráter abrangente de suas implicações, observamos que essa palavra produz incontáveis sentimentos em seus receptores, afinal o próprio conceito do que é direito ou do que é justiça pode ser comparado à célebre definição de “liberdade”, da renomada escritora brasileira, Cecília Meireles: “Liberdade – essa palavra / que o sonho humano alimenta: / que não há ninguém que explique / e ninguém que não entenda!”<sup>8</sup> Da mesma forma, conceituar “direito” é trabalho mais difícil que qualquer um dos doze realizados pelo semideus grego Hércules, afinal, diante da hipercomplexidade da sociedade hodierna e de uma ótica individualista, o que é justo e direito para um nem sempre será considerado justo para outro.

Ressaltamos, entretanto, que o presente trabalho não tem por escopo emitir juízo de valor impositivo sobre a matéria enfrentada, antes, e tão somente, possui intenção de avaliar a compatibilidade da utilização de um instituto estrangeiro que já vem sendo utilizado em decisões administrativas, e algumas poucas judiciais, e se pretende inserir no sistema jurídico brasileiro. Portanto, a análise é, prioritariamente, sistêmica, do ponto de vista de validade, vigência e eficácia da norma com o sistema jurídico pátrio<sup>9</sup>.

Ademais, é por isso que Tárek Moysés Moussallem, ao definir o corte metodológico de seu, altamente recomendado, livro intitulado *Fontes do Direito Tributário*<sup>10</sup>, admite que, a despeito da relevância e importância de estudos como filosofia, sociologia, economia etc. aplicados ao direito, o cientista jurídico deve ter como centro gravitacional o direito positivo<sup>11</sup>.

<sup>5</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. Tradução José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1989, p. 113 (Os pensadores).

<sup>6</sup> NÖTH, Winfred. **Panorama da Semiótica**. De Platão a Peirce. 4. ed. São Paulo: Annablume, 2008.

<sup>7</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 30-44.

<sup>8</sup> MEIRELES, Cecília. Romance XXIV ou da bandeira da inconfidência. **Obra Poética**. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 1977.

<sup>9</sup> • Validade – auferida pela relação de pertencibilidade com determinado sistema, pressupõe um fundamento de validade em outra norma (agente competente + procedimento adequado) (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 81-82).

• Vigência – “Viger é ter força para disciplinar, para reger, cumprindo a norma seus objetivos finais” (ibid., p. 84).

• Eficácia – Capacidade de irradiar efeitos jurídicos (ibid., p. 83).

<sup>10</sup> MOUSSALLEM, op. cit.

<sup>11</sup> O direito positivo apresenta-se como o conjunto de normas jurídicas válidas em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, tendo por finalidade a regulação de condutas intersubjetivas (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições**. In: V Congresso Nacional

A Ciência do Direito<sup>12</sup> em sentido estrito (dogmática jurídica) não deve preocupar-se com aspectos externos ao objeto, como a moral, o costume (não juridicizado) e a justiça (extra-jurídica). Trata-se de campo fértil a outras ciências (ética, sociologia e filosofia) que não a dogmática jurídica. São jogos de linguagem distintos<sup>13</sup>.

Isto posto, revivemos o que já fora dito, todas as divagações e conclusões que serão abordadas no presente trabalho gravitarão em torno do texto positivado. Não que isso imponha limites intransponíveis ou que estabeleça relações imutáveis sob a alcunha de ser a nossa interpretação segundo a “literalidade da lei”. Ora, já sabemos que toda comunicação ou tradução comunicativa é influenciada pelas idiosincrasias do emissor e do receptor, a isso Wittgenstein chama de *linguagem pessoal ou privada*<sup>14</sup>, assim também o é o trabalho que agora apresento. Apenas coadunamos o entendimento de que escolher um ponto gravitacional que não alcance o direito positivado traria à baila digressões sem qualquer fundamento, e a isto não poderíamos chamar Ciência.

A fim de limar qualquer dúvida que possa surgir quanto à pertencibilidade dos princípios à ordem do direito positivo, pedimos licença para consideração fundamental feita por Paulo de Barros Carvalho, em seu artigo intitulado “Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito”:

Advirta-se, entretanto, que ao aludirmos a “valores” estamos indicando somente aqueles depositados pelo legislador (consciente ou inconscientemente) na linguagem do direito posto. Não cremos existir uma “região de valores”, existente em si, como o topos uranos de Platão ou qualquer tipo de sistema suprapositivo de valores, ao modo de algumas vertentes jusnaturalistas. Aqueles de que nos ocupamos são os postos, centros significativos abstratos, mas positivados no ordenamento. [...]

Todavia, plantadas essas premissas, aquilo que se não pode admitir consoante assentamos linhas atrás, é a coalescência de “normas” e “princípios”, como se fossem entidades diferentes, convivendo pacificamente no sistema das proposições prescritivas do direito. Os princípios são normas, com todas as implicações que esta proposição apodítica venha a suscitar<sup>15</sup>.

Uma vez entendida a linguagem como parte de jogos específicos, a saber, que as comunicações internas de cada grupo estabelecem regras próprias a cada um deles, é possível

---

de Estudos Tributários – Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Noeses, 2008. p. 301-316).

<sup>12</sup> “Ciência do Direito há de ser precisamente o estudo desse feixe de proposições, vale dizer, o contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida comunitária. O cientista do Direito vai debruçar-se sobre o universo das normas jurídicas, observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 3).

<sup>13</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 12.

<sup>14</sup> DONAT, Mirian. **Linguagem e Significado nas Investigações Filosóficas de Wittgenstein** – uma análise do argumento da linguagem privada. 2008. Tese (Doutorado em Filosofia) – Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2008. Disponível em: <<http://www.dfmc.ufscar.br/uploads/publications/4f049a8b2ba46.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: **IBET**, São Paulo: IBET, 2013, p. 12. Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Princípios\\_PBC.pdf](http://www.ibet.com.br/download/Princípios_PBC.pdf)>. Acesso em: 19 jul. 2015.

abordar, ainda que superficialmente, sobre a Teoria dos Sistemas proposta por Niklas Luhmann. Reportamos, assim, que cada subsistema social, seja ele econômico, político ou jurídico, se movimenta mediante exclusivo jogo de linguagem, sendo fundamental a análise de como, e se, as comunicações de cada subsistema produzem, ou não, efeitos em outros subsistemas sociais.

## 1.2 Teoria dos Sistemas

Luhmann, ao olhar para a sociedade, identifica, entre os diversos subsistemas sociais, mecanismos próprios de controle dos processos evolutivos. Importa ressaltar que a “evolução” é, portanto, fator crucial quando se tem por objeto algum sistema ou subsistema social<sup>16</sup>.

A partir da Teoria dos Jogos de Linguagem, podemos asseverar que evolução seria um tipo de comunicação inovadora, ou seja, trata-se de uma variação comunicativa inesperada que, inicialmente, provoca rejeição nos jogadores; a esse fenômeno dá-se o nome de *desvio*. Assim sendo, *desvio* pode ser conceituado como uma comunicação inesperada em relação à expectativa. Acontece que a insistência em comunicar-se com esse *desvio* pode acabar provocando, através de um processo seletivo, a aceitação desse modo comunicativo, incorporando-o às regras do jogo.

O desvio pode ser seletivamente rejeitado ou tratado com indiferença. É possível, porém, que a repetição ou difusão do desvio conduza à produção de novas estruturas normativas que venham a condicionar a continuidade da inovação. A seleção significa, portanto, que conduta inicialmente desviante passa a ser prevista no plano das expectativas normativas<sup>17</sup>.

Neste ponto, é importante diferenciar, sob a ótica proposta, conceito e definição, afinal temos trabalhado constantemente com acepções e sentidos que tornam o tema compreensível, mas não podemos nos esquecer de que o conceito é algo individual e interior, evocado pelo consciente individual, pela simples menção de um termo ou signo; em outra senda, a definição é o esforço feito para traduzir, em linguagem, aquele conceito interior<sup>18</sup>.

Voltando ao eixo central do presente tópico, Luhmann foi buscar fundamentos para a teoria dos sistemas na biologia e aplicou o conceito de autopoiese (do grego *autós* – por si próprio – e *poiesis* – criação) aos sistemas sociais. Com isso, ele pretendia dizer que determinado sistema é construído por componentes que ele mesmo arquiteta. Aplicando tal conceito ao sistema jurídico, poderíamos dizer que o direito foi criado e evolui a partir dos seus próprios conceitos<sup>19</sup>.

A fim de eliminar supostos paradoxos que possam ter existido no parágrafo anterior, principalmente no que tange à criação e evolução do sistema jurídico, é imperioso destacar que, segundo as teorias do Direito Constitucional que tratam sobre a gênese constitucional, o poder

<sup>16</sup> NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

<sup>17</sup> *Ibid.*, p. 19.

<sup>18</sup> Conceito é a representação intelectual significativa que determinada palavra enquanto que definição é pôr em palavras o conceito (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses, 2009).

<sup>19</sup> NEVES, *op. cit.*, p. 60.

constituente originário se reveste das seguintes características: é inicial, pois não se funda em nenhum poder e porque não deriva de uma ordem jurídica que lhe seja anterior, é ele que inaugura uma ordem jurídica inédita, cuja energia geradora encontra fundamento em si mesmo; tal qual Deus criou o universo, a Constituição criou o direito, esta é uma premissa que não cabe ser fracionada em premissas mais antigas, partamos, pois, da premissa de que a constituição é, portanto, preexistente e é ela quem inaugura o sistema jurídico<sup>20</sup>.

No que tange à evolução do sistema jurídico, acreditamos que a teoria sistêmica nos revela um paradigma insofismável, afinal o direito não existe para atender aos anseios da sociedade? Como podemos, então, afirmar que o direito se recria a partir dos seus próprios conceitos se sua função primária é regular as condutas intersubjetivas que evoluem com costumes diariamente transformados pela sociedade? Não deveria o direito acompanhar a evolução da sociedade? Como ele poderá fazer isso se recriando, unicamente, a partir dos seus próprios conceitos?

As problemáticas acima sugeridas adquirem caráter dramático quando pensamos na complexidade da sociedade hodierna, afinal diversos subsistemas e subgrupos confrontam-se diariamente na tentativa de impor seus valores, valores esses, por vezes, conflitantes. Trazendo dificuldades ao direito que, por sua vez, busca constantemente atender aos anseios sociais.

Frente a isso, a teoria de Luhmann apresenta a seguinte solução: ao afirmar que os subsistemas se reproduzem a partir dos seus próprios conceitos, ele não quer dizer que o direito se fecha aos ruídos provocados pelos outros sistemas sociais. Muito pelo contrário, segundo ele, é justamente a autorreferenciabilidade que permite ao sistema jurídico olhar os anseios sociais e filtrar aquilo que lhe é possível ou aquilo que lhe interessa atender.

Isso porque as influências recíprocas entre sistemas, nas diversas formas de interpenetração, acoplamento estrutural e interferência, tornam a evolução do direito, mesmo no contexto de sua reprodução autopoiética, não apenas condicionada casualmente, mas também funcional-estruturalmente sensível ao ambiente social, embora não determinada diretamente por ele<sup>21</sup>.

Desta forma, a análise sistêmica reside em como funcionam os mecanismos de evolução, qual o procedimento adequado para inserção de determinado dispositivo no sistema jurídico e se a norma jurídica<sup>22</sup> inserida compatibiliza-se com as outras normas já integrantes do sistema. Portanto, a teoria dos sistemas não se prende aos valores<sup>23</sup> e princípios<sup>24</sup> ínsitos na norma que

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 216-220.

<sup>21</sup> NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviafã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 20.

<sup>22</sup> Norma Jurídica é o juízo “que a leitura do texto provoca em nosso espírito” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 8). Portanto, norma jurídica pode ser tida como uma construção do operador do direito quando em confronto com o texto positivado.

<sup>23</sup> Valor – “conceito supremo que ao lado do ser e do existir não admite definição, mas quando muito, clarificação. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, essas categorias permitem associações mentais, o que lhes conferem a característica de associatividade” (MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 52).

<sup>24</sup> Princípio – proposições dotadas de hierarquia axiológica mais elevada do que outras normas, no exato sentido de que revelam valores em maior grau de intensidade (*ibid.*, p. 60).

ingressa no sistema. A autopoiese nada mais é que um filtro estabelecido para peneirar, através de procedimentos previamente instrumentalizados, os valores que se pretendem protegidos pelo ordenamento jurídico.

Finalizando, diz-se que o sistema jurídico é autopoietico, pois ele, a partir de seus próprios conceitos, cria normas e formas que permitirão determinado valor ou regramento ser passível de observância e exigência pelos operadores do direito. Neste viés, ainda que a sociedade consagre determinado valor, é necessário introduzi-lo no sistema jurídico para que ele possa ser passível de aplicação, primando, assim, pelos princípios da segurança jurídica e da previsibilidade.

Parece, no entanto, que a teoria sistêmica, apesar de pregar a previsibilidade e a segurança jurídica através da construção de instrumentalidades que blindariam o subsistema jurídico da interferência de outros subsistemas, tais como o político, econômico, etc., ao contrário do que propõe, cria, na verdade, um mecanismo de aprisionamento da sociedade a normas e valores que ela já não consagra mais.

Explicamos melhor, o ser humano, tanto do ponto de vista individual como do ponto de vista social, é uno e não comporta um aprisionamento comportamental. Dessa forma, considerando que o direito se preza à resolução de conflitos interpessoais, parece que instrumentalizar o ser humano e suas práticas é algo intangível. E, se por um lado, geraria uma sensação de segurança e previsibilidade saber como opera o sistema, aprisionar as relações sociais, privadas e públicas, em normas passíveis de aplicação cega, permitiria a utilização dos próprios instrumentos como subterfúgio para práticas contrárias aos valores difundidos e aceitos por uma sociedade.

Não somente isso, a própria evolução e complexidade social vividas hoje já não são inteiramente compatíveis com normas anteriormente inseridas e vigentes no atual sistema. Tal fator impõe uma intensa dificuldade em estabelecer um modelo de direito que conseguiria acompanhar o mesmo ritmo de evolução social. Contudo, tal pensamento é utópico; a sociedade evolui numa velocidade infinitamente superior ao que o direito é capaz de evoluir.

Importa ressaltar que não pregamos uma ausência completa de instrumentalidade, apenas consideramos que a tentativa de delimitar toda ação humana em códigos e normas jurídicas não atinge o fim esperado e ainda deixa lacunas potencialmente danosas.

Com isso em mente, analisaremos o tema do propósito negocial a partir de uma visão problemática da questão, ou seja, as digressões apresentadas, em raras ocasiões, poderão se desvincular de premissas dogmáticas. Assim, o estudo passará a verificar primeiramente como funciona o instituto e como ele se relaciona com a realidade jurídica brasileira, somente após isso é que serão emitidos juízos valorativos baseados na dogmática.

Apesar das nossas considerações acerca da Teoria dos Sistemas, é preciso destacar que o Brasil opera num regime de Civil Law, e, nessa sistemática impera a noção autopoietica do sistema, a saber, que “nesse tipo de modelo, o direito é baseado em códigos, ou seja, em leis escritas devidamente aprovadas pelos Poderes Legislativo e Executivo. No sistema de civil law, o

Poder Judiciário se utiliza das normas jurídicas escritas e genéricas para sua aplicação aos casos concretos<sup>25</sup>.

### 1.3 Fontes do Direito Tributário

Antes de adentrar especificamente ao tema subtítulo, cumpre ressaltar, mais uma vez, que temos como ponto gravitacional o direito positivo, juntamente com os valores e princípios que dele decorrem (também chamados de normas, por Paulo de Barros Carvalho, como vimos anteriormente) emanados pela sociedade. Isto posto não nos perderemos na análise de fontes históricas, reais ou ideológicas, até mesmo porque a análise de valores e princípios se dará, também, a partir do texto positivado que irradia valores prescritos e pretendidos pelo agente introdutor da norma, por exemplo, quando determinada norma prevê isenção de Imposto de Renda para aqueles cuja renda não alcança o valor mensal de R\$ 1.903,98 (dados da tabela do ano de 2015), estão positivados os princípios da capacidade contributiva, dignidade da pessoa humana, igualdade, isonomia e outros. Assim, ao tratarmos de fontes do direito, cingiremos a análise aos instrumentos que inserem normas passíveis de observância pelos operadores jurídicos. Dessa forma, o objetivo é examinar como o direito se movimenta estruturalmente dentro do seu sistema a partir de seus inúmeros veículos introdutores de normas.

Usualmente, a doutrina jurídica se limita a definir as fontes do direito positivo entre fontes formais e fontes materiais, segregando-as pela formalidade de que são cercadas, a saber, que as fontes formais seriam aquelas consagradas por um texto emitido por sujeito competente e passível de imediata aplicação, enquanto as fontes materiais adotariam um cunho mais filosófico, preocupando-se com o espírito que guia a produção e aplicação de determinado dispositivo. Sobre tal limitação assevera Tárek Moysés Moussallem:

A inocente redução do estudo das “fontes do direito” à lei, ao costume, à doutrina e à jurisprudência tolhe a visão maior do fenômeno da produção normativa e da aplicação do direito, a ponto de tornar supérflua a própria gênese normativa, mascarando-se por “fundamentos óbvios” os critérios para que um fato extrajurídico ingresse, por meio do antecedente de uma norma concreta sintaticamente válida, no ordenamento jurídico<sup>26</sup>.

Abalizados nas teorias apresentadas, devem-se compreender as fontes do direito como atividade que insere enunciados passíveis de observância e aplicação dentro do sistema jurídico. Desta feita, as fontes devem ser estudadas como a enunciação que, observando o jogo linguístico adequado, insere uma nova norma dentro do sistema jurídico, em consonância com os mecanismos que o próprio sistema consagra.

Estudar as fontes do direito é investigar sua atividade de enunciação dentro do esquema auto-referencial do sistema do direito positivo. É inquirir o jogo

<sup>25</sup> PEROBA, Luiz Roberto; MARTONE, Rodrigo. A importância dos precedentes tributários. **Valor Econômico**. Legislação e Tributos. São Paulo: 17 ago. 2012.

<sup>26</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 107.

linguístico do direito na sua estrutura de auto-produção, tendo como ponto intercalar o ato de aplicação<sup>27</sup>.

Três atividades distintas devem ser compreendidas para correta análise de como as normas são introduzidas em determinado sistema S:

- (i) Enunciação – Ato inicial que parte da observância de um fato social que possa interessar ao mundo do direito emitindo um enunciado.
- (ii) Enunciação-Enunciada – Admite a relevância da enunciação e a transforma num texto emitido por sujeito competente e que observa os procedimentos de introdução de normas.
- (iii) Enunciado-Enunciado – Texto produto da enunciação, que não mais apresenta suas marcas, apenas revela uma norma emitida por sujeito competente em consonância com o procedimento adequado.

Isto posto, afirmar que a lei, a doutrina, a jurisprudência criam o direito é uma impropriedade altamente contraditória, afinal lei não cria lei; doutrina não altera, suprime ou acrescenta norma impositiva no sistema; tampouco a jurisprudência vincula integralmente a atividade jurisdicional de resolução de conflitos. É sempre necessária a atividade humana para inserção de normas no sistema do direito positivo<sup>28</sup>.

Firmado está que fontes do direito são os fatos ocorridos no mundo fenomênico (enunciação) que, de alguma forma, interessam aos agentes produtores de normas jurídicas; portanto, criam-se normas quando o sujeito a quem a lei concede competência enuncia algo dentro do direito positivo, observadas as regras procedimentais. “Por outras palavras: a lei está para o enunciado, assim como o procedimento legislativo, judicial ou administrativo está para enunciação. Esta é a fonte do direito, ao passo que aquele é o produto.”<sup>29</sup>

Deste ponto, parece acertada a classificação ofertada Tárek Moussallem ao propor que as fontes do direito sejam classificadas levando em conta o agente credenciado pelo sistema para a edição de documentos normativos tributários. Assim, classifica os veículos introdutores de norma em: (i) veículo introdutor-legislativo; (ii) veículo introdutor-executivo; (iii) veículo introdutor-judiciário; e (iv) veículo introdutor-particular.

Tal classificação consegue absorver todos os veículos introdutores de normas no sistema, pois prevê desde as leis ordinárias emitidas pelo Poder Legislativo, passando pelas Medidas Provisórias, Decretos, Instruções Normativas, etc. que são emitidas pelo Poder Executivo; alcançando as sentenças, acórdãos, súmulas e outros emitidos pelo Poder Judiciário; e, por fim, alcança ainda os instrumentos particulares, tais como os lançamentos por homologação e as escriturações fiscais. Todos eles instrumentos introdutores de normas jurídicas.

---

<sup>27</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 125.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 115-120.

<sup>29</sup> *Id.* Fontes do direito tributário. **IBET**. 29 out. 2013. p. 1-45. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Fontes+do+Direito+Tribut%C3%A1rio.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2015, p. 31.

Destarte, para finalizar os alicerces que nos permitirão erguer considerações plausíveis acerca o tema proposto, cumpre tratar especificamente do direito comparado e da forma como ele é recepcionado e introduzido em nosso sistema jurídico.

#### 1.4 O Direito Comparado

Tendo em vista o objeto definido como tema central do presente artigo, qual seja o propósito negocial, era indubitável que enfrentássemos a questão do direito comparado e da relevância da utilização de institutos e experiências estrangeiras para a solução de conflitos concretos apresentados tanto em âmbito administrativo como em recinto judicial. Até mesmo por isso as primeiras páginas foram ocupadas com noções fundamentais que nos permitirão emitir juízos, principalmente, acerca da validade – na exata noção de pertencibilidade exposta em linhas anteriores – da utilização de um instituto estrangeiro e, ainda, da possibilidade de exigir que a sociedade brasileira adote um comportamento qualquer com base numa doutrina estrangeira.

Definimos direito comparado como a atividade de comparar sistemas jurídicos de diferentes Estados soberanos. Importa ressaltar que não se deve admitir que o simples estudo de direitos estrangeiros seja tratado como direito comparado, a simples comparação não há de ser admitida, antes deve-se analisar com rigor a compatibilidade de sistemas e normas comparadas. Nos dizeres de Carlos Ferreira de Almeida e Jorge Morais Carvalho:

Poder-se-á assim concluir que o objeto do direito comparado é formado pela comparação (tendencialmente sincrónica e atual) entre ordens jurídicas, podendo estas ser consideradas quer na sua globalidade quer em relação a algum instituto, conjunto de institutos ou normas<sup>30</sup>.

Considerando a relevância do corte metodológico para efeitos de ciência, a comparação em termos jurídicos se dá em dois pontos, a macrocomparação e a microcomparação. Quando se fala em macrocomparação entende-se que a análise é puramente sistêmica, logicamente seria infrutífera uma comparação global de todos os institutos e normas que vigoram em determinados sistemas comparados, portanto a macrocomparação pode ser, em sentido lato, definida como a comparação entre ordens jurídicas (com destaque para a organização política) e as “famílias” do direito (direito civil, direito tributário, direito empresarial, etc.)<sup>31</sup>.

Por sua vez, a microcomparação invade o terreno de institutos específicos em diferentes ordenamentos jurídicos, sempre tomando uma unidade isolada, seja ela uma questão social, um caso concreto, a afinidade de questões jurídicas e respectivas soluções ou uma unidade conceitual doutrinária<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> ALMEIDA, Carlos Ferreira de; CARVALHO, Jorge Morais. **Introdução ao Direito Comparado**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 2.

<sup>31</sup> *Ibid.*

<sup>32</sup> *Ibid.*

Em relação ao direito positivo brasileiro, não há dispositivo literal que conceda a liberalidade de utilização de institutos estrangeiros para a solução de litígios nacionais, contudo, fundamenta seu uso nos artigos 126 e 337 do CPC atual (art. 140, NCPC) e deixa claro que, quando utilizado como fundamento de uma decisão, o Direito Comparado é utilizado para suprir alguma lacuna.

Apesar de, na maioria das vezes, não ser possível verificar a técnica aplicada pelos nossos Ministros e demais julgadores, não é incomum ver a utilização de institutos estrangeiros fundamentando decisões emitidas pelos nossos Tribunais Superiores e Regulares e também por Tribunais Administrativos. Utilização contestada por Otávio Luiz Rodrigues Júnior. Vejamos:

O Brasil experimenta o outro extremo desse fenômeno: a utilização da experiência estrangeira (muita vez, magnífica experiência) sem grande cuidado com quatro critérios básicos:

1. **Adequada importação do conceito**, do instituto, da doutrina ou do precedente. É muito comum haver sido superada a concepção dogmática, a orientação pretoriana ou mesmo a norma na qual se funda o elemento argumentativo tomado de empréstimo.
2. **Correta interpretação da teoria ou do instituto estrangeiro**. Muita vez, faz-se a importação ou o empréstimo e não se tomam cautelas para se verificar sua efetiva correlação com o Direito brasileiro ou se foi correta a leitura do instituto pelo julgador brasileiro.
3. **Utilização de algum método comparatista**. Há diversos métodos em Direito Comparado, especialmente o funcional, desenvolvido por Ernst Rabel, os quais servem para que se manuseie um instituto estrangeiro com rigor científico, especialmente para que ele não seja desnaturado quando transposto ao Direito interno.
4. **Efetiva utilidade do recurso ao Direito estrangeiro**. Esse talvez seja o menos observado dos quatro critérios. A esse respeito, como bem escreveu Carlos Bastide Horbach: “Ante tal contexto, importante lembrar a advertência de Robert Scarciglia acerca dos riscos de um procedimento de comparação não amparado pela metodologia adequada: ‘sem um enfoque metodológico sério, o estudioso corre o risco de não levar a cabo nenhuma atividade de comparação real, incorrendo mais na realização de atividades em sua maior parte ornamentais, sem nenhum valor epistemológico’.”<sup>33</sup>

A despeito da maneira, lê-se técnica, como é introduzida no sistema jurídico pátrio, segundo o que foi exposto sobre as fontes do direito e os veículos introdutórios de normas; quando o direito comparado é utilizado como fundamento de uma decisão judicial, ele passa a ser tratado como veículo introdutor-judicial, promovendo efeitos, inicialmente, *inter partes*.

Posta essa declaração, poderíamos gastar algumas boas páginas tratando sobre a irradiação de efeitos da decisão e das suas consequências quanto à possibilidade de aplicação do instituto estrangeiro de maneira vinculada, porém infelizmente não poderemos nos ater ao espraçamento desses efeitos.

<sup>33</sup> RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. Fonte estrangeira pode fundamentar decisão nacional? **Consultor Jurídico**. São Paulo, 12 dez. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-dez-12/direito-comparado-recurso-estrangeiro-fundamentar-decisao-nacional>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

Todavia, não podemos fechar os olhos para a possibilidade de que um instituto estrangeiro seja utilizado reiteradamente como fundamento decisório a ponto de ser tratado como costume, sendo absorvido pela sociedade como uma norma extratextual de aplicação cogente.

Retrocedendo um pouco ao tema das fontes anteriormente tratado, Tárek Moysés Moussallem afirma que “a atividade de uso reiterada no tempo relativa a certa prática em uma comunidade jurídica cria um veículo introdutor de normas que denominaremos veículo introdutor de costume”<sup>34</sup> e continua:

O veículo introdutor de costume, comumente confundido com a norma consuetudinária propriamente dita, é, como todos os veículos introdutores, uma norma jurídica concreta e geral, que tem no seu antecedente um fato jurídico que relata a existência de um uso reiterado (procedimento) em uma dada comunidade jurídica (agente competente) em dadas circunstâncias (anomia ou remissão legal expressa) e no seu conseqüente a institucionalização da convicção de que todos estão obrigados a respeitar a norma por ela veiculada<sup>35</sup>.

Desta feita, encerra-se o primeiro capítulo, assentado em premissas fundamentais à compreensão do tema.

---

<sup>34</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 160.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 161.

## 2 ANÁLISE PARADIGMÁTICA: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DO CONFLITO ENTRE VALORES, PRINCÍPIOS E NORMAS

O debate sobre o planejamento tributário reveste-se de uma complexidade que extrapola os limites do presente trabalho. Marco Aurélio Greco<sup>36</sup> afirma que o tema alcança repercussão em, pelo menos, quatro campos distintos.

- ❖ Complexidade Negocial – Haja vista as peculiaridades dos negócios realizados pelas empresas, tanto em âmbito nacional, como nos acordos realizados com entes oriundos e/ou situados em outro Estado-Nação.
- ❖ Complexidade Jurídica – Pois traz à baila digressões que vão desde princípios explícitos e implícitos até dispositivos positivados e consagrados pela legislação pátria, envolvendo sopesamento de valores e confronto de normas, afora os conceitos de direito civil e comercial que não podem ser alterados pela legislação tributária (art. 110, CTN).
- ❖ Complexidade Econômica-contábil – Em virtude da transcendência do planejamento sobre as meras análises contábeis dos registros, o planejamento extrapola a técnica contábil ao imprimir nova arquitetura conceitual.
- ❖ Complexidade Ideológico-normativa – Por envolver a própria concepção de Estado e das funções dos administrados.

Dessa forma, é imperioso estabelecer novo corte metodológico sobre o tema a ser enfrentado, afinal o presente trabalho se propõe aferir a compatibilidade da exigência de observância de um instituto estrangeiro nas ações empresariais que culminam com a obtenção de economia fiscal.

No entanto, certo é que o propósito negocial há de ser estudado a partir das questões atinentes ao planejamento tributário, afinal, quando se fala em propósito negocial para fins de consubstanciar determinada glosa fiscal, trata-se, na verdade, de verificar se as operações que foram realizadas com intuito único de obtenção de economia fiscal ou se as operações, além de obter tal economia, revelam benefícios ou lógicas procedimentais que aperfeiçoam a atividade empresarial.

Em poucas linhas, e para adiantar um pouco o tema, o propósito negocial é definido pela forma escolhida pela empresa para produção de determinados atos procedimentais que extrapolam a redução da carga tributária, fazendo sentido, também, no melhoramento na consecução das atividades empresariais.

Exsurge desta afirmação a seguinte pergunta, que, a nosso ver, é a questão central do planejamento tributário: o contribuinte pode ou não se organizar a fim de pagar menos tributo?

Apenas para introduzir o pensamento que se seguirá, exaltamos as sábias palavras de Alfredo Augusto Becker:

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

<sup>36</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

Ora, todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado<sup>37</sup>.

Em suma, trataremos a seguir sobre questões atinentes ao planejamento tributário a fim de estabelecer premissas em segundo plano que nos permitirão compreender as raízes do propósito negocial, bem como a validade da aplicabilidade de tal instituto no nosso ordenamento jurídico.

Outra forma não haveria, se não iniciássemos tal estudo pela definição conceitual de elisão Fiscal e evasão Fiscal, procedendo logo a seguir uma confrontação entre as definições.

Porém, antes de iniciarmos, não há mais como postergar a definição do que vem a ser a Regra-Matriz de Incidência Tributária, termo usual para aqueles que já conhecem a teoria proposta e defendida por Paulo de Barros Carvalho. Faço breve ressalva sobre a importância de atentar-se às notas de rodapé, pois elas identificam uma série de definições que, se tratadas no corpo do texto, tomariam um espaço inegociável, dadas as poucas linhas deste trabalho. Fazemos essa análise e definição conceitual a partir da definição de norma jurídica por Paulo de Barros Carvalho.

Norma jurídica é a expressão mínima e irredutível (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deontico, com o sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal.

[...]

Em simbolismo lógico represento assim:  $D[F \rightarrow (S'RS'')]$ , que interpreto: deve ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S e S'.

Assim, Regra-Matriz de Incidência Tributária é aquela que assinala o núcleo estrutural formal do impacto jurídico da exação através do isolamento de proposições que permitem verificar, a partir do antecedente e o conseqüente de uma determinada norma, os seguintes critérios: **Antecedente:** Material (comportamento humano, verbo + complemento); Temporal (comportamento condicionado no tempo); Espacial (condicionado no espaço); **Conseqüente:** Pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo); e Quantitativo (base de cálculo + alíquota)<sup>38</sup>.

Desta feita, passamos a análise do planejamento tributário a partir dos conceitos de elisão e evasão fiscal.

## 2.1 Elisão Fiscal

Conceituamos Elisão como o procedimento adotado por determinado contribuinte com intuito de obter uma economia fiscal, seja pela observância de uma norma N que prevê um benefício redutor, ou excludente, do total devido a título de tributo ou pela não subsunção dos

<sup>37</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 122.

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 612-613.

negócios jurídicos praticados – prestação de serviço, circulação de mercadoria, compra e venda, etc. – à regra-matriz de incidência.

Importa ressaltar que o objetivo da elisão há de ser, sempre, a economia fiscal, ou seja, a quantidade efetivamente dispendida há de ser menor que a quantia inicialmente prevista pela regra-matriz.

Nesse mesmo sentido, porém com a sabedoria que lhe é peculiar, Charles William McNaughton traça um importante paralelo entre a relação das normas gerais e abstratas<sup>39</sup> com a norma individual e concreta<sup>40</sup>, afirmando que a elisão se dá no momento da construção da norma individual a partir da regra-matriz de incidência. Vejamos:

Agora, entendo que a licitude relevante para qualificar a elisão é da norma individual perante a regra matriz de incidência tributária ou da norma de benefício fiscal. É claro que essa conformação dependerá, nos casos em que a norma padrão de incidência for aplicável sobre situações jurídicas, da qualificação que se atribui ao ato tal ou qual, conforme determinado por outro ramo didaticamente autônomo do direito. Mas, a adequada qualificação jurídica de tais atos é apenas um pressuposto para a prática do ato elisivo e não seu fator determinante<sup>41</sup>.

Mais adiante, Charles McNaughton afirma que ainda há mais coisas a serem consideradas quanto à conceituação precisa da elisão fiscal, fornecendo-nos um modelo que trata a elisão a partir da perspectiva de cada um dos aspectos da regra-matriz de incidência, tanto do ponto de vista do antecedente como do consequente.

Em suma, agrada a segregação feita por ele quanto aos tipos de elisão fiscal, utilizando os termos *elisão-meio* e *elisão-fim*.

Feitas essas explicações, é possível concluir que, na elisão-meio, o procedimento escolhido pelo contribuinte para atingir o fim almejado revela uma economia fiscal em relação a outros procedimentos à disposição para que se atingisse esse mesmo fim; já na elisão-fim, a prática do ato elisivo gera economia fiscal quando comparada com a abstenção desse mesmo ato<sup>42</sup>.

Com estas palavras encerramos a questão da elisão fiscal, isto por considerar que tais breves termos bastam para os fins aqui pretendidos. Por óbvio que tal instituto implica ainda outros tantos conceitos e digressões, contudo não compõe os objetivos do presente trabalho. Passemos, então, à análise da evasão fiscal.

<sup>39</sup> Normas Gerais e Abstratas – normas dirigidas a sujeitos indeterminados prevendo um ato/fato ainda não praticado/subsumido (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 33).

<sup>40</sup> Normas Individuais e Concretas – norma com sujeito determinado e com fato vertido em linguagem competente condicionado no tempo e no espaço (*ibid.*, *loc. cit.*).

<sup>41</sup> McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 234.

<sup>42</sup> *Ibid.*, p. 246.

## 2.2 Evasão Fiscal

Durante o presente artigo tratamos, incansavelmente, da necessidade de usar corretamente o vernáculo, isso se dá pela funcionalidade das palavras utilizadas dentro de um jogo de linguagem específico. Assim, presume-se importante a reflexão sobre o significado da palavra *evasão*, conforme alguns dicionários de língua portuguesa:

1. Ato de evadir-se; fuga; saída.
2. Evasiva.<sup>43</sup>

sf (lat *evasio*) 1 Ato de evadir-se; fuga. 2 Evasiva, subterfúgio. 3 Impulso manifestado por certos doentes (neuróticos ou psicóticos) de fugir, pela imaginação, pelo devaneio etc., ao real, ao qual não conseguem adaptar-se; escapismo<sup>44</sup>.

Pois bem, o ato de fugir ou pretender fugir de algo já traz consigo uma carga negativa, identificando que quem foge de algo o faz por dever algo a alguém. Neste sentido, é empregado o conceito de evasão fiscal, que nada mais é do que a tentativa de fugir ou escapar de uma dada tributação através da prática de atos ilícitos.

Quem pretende fazer ciência não pode se limitar a conceituações vagas, portanto remetemo-nos, novamente, aos doutos Charles McNaughton e, indiretamente, a Paulo de Barros Carvalho:

Evasão, assim, é uma espécie de infração tributária. Paulo de Barros Carvalho define infração como “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente descumprimento de deveres instrumentais estatuídos em leis fiscais”. Tomando-se sanção tributária como gênero, a evasão é a combinação da infração dolosa de dois mandamentos jurídicos: (i) um é aquele instituído pela regra-matriz de incidência tributária; (ii) o outro é o de cumprir o dever instrumental<sup>45</sup>.

Importante ainda a conceituação dada pelo art. 71, da Lei nº 4.502/64, senão vejamos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Como se percebe, não há diferença prática entre os conceitos de evasão fiscal e sonegação fiscal, ambos restam caracterizados por ação ou omissão dolosa que busca ludibriar a atuação fazendária, com intuito de recolher tributo a menor ou não recolher tributo algum.

<sup>43</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. São Paulo: Positivo, 2004, s.v. *evasão*.

<sup>44</sup> MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: UOL, 2009, s.v. *evasão*. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 10 abr. 2015.

<sup>45</sup> McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 321.

### 2.3 Elisão Fiscal x Evasão Fiscal

Inicialmente, incumbe tratar da polêmica questão que divide o entendimento quanto à validade ou não do planejamento tributário. Neste ponto, poderíamos traçar a diferença, de maneira simplificada, para não dizer simplória, com base, apenas, no critério temporal como liame divisor entre o que chamamos de elisão (planejamento legal) e evasão (planejamento ilegal) fiscal, afirmando, como a maioria o faz, que elisão se dá antes da prática do fato gerador, enquanto evasão é praticada após o fato gerador já consumado.

Todavia, se nos ativéssemos apenas ao critério material, como explicaríamos o fato de determinado contribuinte obter economia fiscal justamente por praticar determinado ato? Imaginemos que determinada norma N introduza no sistema um benefício fiscal para empresas que forneçam alimentação aos seus funcionários; diante desse cenário, o empresário que jamais havia cogitado essa possibilidade passa a fornecer alimentação aos seus empregados, obtendo uma economia maior em seu caixa, isto porque a exação tributária sem o benefício teria um custo X, enquanto a alimentação possui um custo  $X - 20\%$ .

Ora, planejamento tributário é o exercício de atos que culminem com a obtenção de uma economia fiscal. Diria mais, quando determinada pessoa se propõe planejar-se economicamente, e isso abrange não somente a seara fiscal, o intuito é sempre a redução de custos, independentemente de onde venha a diminuição.

Em resumo, o planejamento tributário subdivide-se em duas categorias: (i) o planejamento elisivo, que é o planejamento autorizado pelo sistema jurídico brasileiro; e (ii) o planejamento evasivo, aquele que utiliza subterfúgios contrários ao sistema jurídico brasileiro.

Para o estudo em voga, partiremos da análise, apenas, do planejamento elisivo, ou seja, a nós não interessa estender o olhar sobre os atos praticados mediante fraude, simulação ou abuso de direito, até mesmo por isso não definimos tais conceitos no tópico referente à evasão fiscal. Portanto, as considerações que se seguem adotam um novo corte metodológico, qual seja, o planejamento tributário elisivo.

Assim sendo, importa debruçarmos sobre alguns princípios que nortearão a verificação da legalidade e validade da exigência do propósito negocial dentro da questão do planejamento tributário. Lembrando que, para tal análise, será fundamental o sopesamento e a análise de princípios, valores e, não menos importante, do texto positivado para averiguação do propósito negocial.

### 2.4 Princípios

Há muito consideramos com enorme importância o tema subtulado, adequamo-nos à noção de que o alcance da justiça não pode ser baseado exclusivamente na “literalidade” da lei, devendo-se observar os valores e princípios implícitos na formação da norma, afinal o sistema jamais conseguirá acompanhar os avanços da sociedade a tempo de produzir soluções suficientemente

justas. Desse ponto de vista, a questão principiológica é fundamental, pois considera os valores celebrados por determinada sociedade, em determinado espaço e tempo, a fim de aplicá-los ao controle de condutas humanas, matéria que o direito se presta a solucionar.

Importa ressaltar que essa nossa visão idiossincrática não coloca em xeque a premissa anteriormente assentada, a de que devemos partir do texto positivado a fim de averiguar a validade do instituto que empresta o nome ao presente artigo. Ora, os princípios que serão tratados encontram previsão na legislação, ou seja, estão, também, positivados no sistema jurídico pátrio.

Ademais, Charles McNaughton brilhantemente define princípios como “proposições dotadas de hierarquia axiológica mais elevada do que outras normas, no exato sentido de que revelam valores em maior grau de intensidade”<sup>46</sup>.

No mesmo sentido, preceitua Paulo de Barros Carvalho:

Toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma “N” conduz um vector axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um “princípio”<sup>47</sup>.

Assim, a partir dos ensinamentos de tantos mestres, em especial os dois acima citados, definimos princípios como proposições cunhadas de valores consagrados por determinada sociedade, que espraiam efeitos por todo o ordenamento jurídico, tanto de maneira explícita, quando literalmente transcrito no texto normativo, como de maneira implícita, quando a norma revela um valor de maneira não literal, mas intrínseco aos próprios efeitos pretendidos por ela.

Assim, avancemos à definição de alguns princípios que nortearão, tanto pontos como contrapontos, o tema do propósito negocial. Dessa forma, dado o grau de subjetividade intrínseco aos princípios, trataremos de proposições que fortalecem a exigência do propósito negocial nas relações empresariais que culminam com redução do *quantum* tributário e, também, veremos princípios que sustentam a liberdade negocial e organizacional, deixando ao largo a questão do propósito extrafiscal na operação realizada pela empresa.

Relegamos a momento posterior a análise e a aplicação dos princípios a seguir ressaltados. Portanto, considerando que alguns princípios se conflitam, por natureza, pedimos compreensão e perseverança no enfrentamento que se segue.

#### **2.4.1 Princípio da Estrita Legalidade Tributária**

O Princípio da Legalidade, insito no art. 5º, inciso II, da Carta Magna, prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Especificamente em matéria tributária, curvamos os olhos ao art. 150, também, da Constituição Federal de 1988, que

<sup>46</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 62.

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 98, p. 159-180, jun. 2003, p. 168. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

aduz sobre a obrigatoriedade de lei para instituição, majoração, isenção, concessão de benefícios, etc. relativos a tributos, por qualquer dos entes tributantes.

Para nosso estudo, importa, basicamente, o disposto no art. 5º, II, da Constituição, haja vista que o propósito negocial revela um contorno mais próximo à necessidade de praticar um ato lastreado ou não num adequado instrumento introdutor de normas e, não, especificamente, sobre a instituição ou majoração de um novo tributo.

Neste sentido, ressalta, com louvor, Paulo de Barros Carvalho:

O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos [...]⁴⁸.

Portanto, o primado da legalidade ressalta a necessidade de que um adequado veículo introdutor de normas insira no sistema jurídico norma passível de observância, sendo garantida aos administrados a prática de atos que não sejam contrários à norma inserida.

#### 2.4.2 *Princípio da Transparência Fiscal*

A fim de explicar corretamente a existência desse princípio implícito na Constituição Federal, conforme ensina Ricardo Lobo Torres, é preciso uma breve síntese de três teorias: (i) Teoria da Jurisprudência dos Conceitos; (ii) Teoria da Jurisprudência dos Interesses; e (iii) Teoria da Jurisprudência dos Valores.

- (i) Teoria da Jurisprudência dos Conceitos – Idealizada pelo “legislador racional” de Benrhard Windscheid, defende que a lei deve ser interpretada a partir da razão, indicando que a literalidade do texto positivado da lei deve ser superada a partir da “vontade racional do legislador”. A crítica fica por conta da “ingênua convicção de que a lei tributária capta inteiramente a realidade”⁴⁹.
- (ii) Teoria da Jurisprudência dos Interesses – Originada no art. 4º do Código Tributário Alemão de 1919, afirma uma despreocupação dos conceitos e categorias jurídicas, partindo de uma análise econômica do direito.
- (iii) Teoria da Jurisprudência dos Valores – Fundamentada pelo jusnaturalismo de Kant, enxerga um direito submetido a valores suprapositivistas; é a clara tentativa de aproximar ética e direito⁵⁰.

É com base na jurisprudência dos valores que Ricardo Lobo Torres afirma a existência do Princípio da Transparência Fiscal, por ele conceituado assim: “A sociedade deve agir de tal forma

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário** – linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 300.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo apud McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 118.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo, Normas Gerais Antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, n. 4, p. 1-42, nov./dez. 2005, jan. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos”<sup>51</sup>.

Por certo, o direito só existe para regular condutas humanas; por conseguinte, só há necessidade de regulação de condutas quando há confronto de interesses, e estes só se dão quando há convívio social. Se cada ser humano vivesse irrestritamente só, não haveria necessidade do direito.

Portanto, observamos que cada uma das teorias da jurisprudência destacadas acima, compreende um período específico da compreensão que o homem tinha da sociedade. A (i) situava-se num contexto extremamente liberal, em que se privilegiava a individualidade; a (ii) reveste-se de um contexto nacional socialista, numa total subserviência dos interesses individuais frente aos interesses da sociedade; por fim, a (iii) fundamenta-se num Estado que prima pelo sopesamento de valores como cidadania, valorização do trabalho, dignidade da pessoa humana (diga-se de passagem, valores consagrados em nossa Constituição)<sup>52</sup>.

Assim sendo, o Princípio da Transparência Fiscal revela que os contribuintes devem agir primando pelo interesse social e pela solidariedade contributiva, e isto quer dizer que, ainda que as leis apresentem lacunas – sob a ótica do direito positivo – que garantam a possibilidade de elisão fiscal, os contribuintes não poderiam se apropriar dessas brechas em nome da solidariedade fiscal e dos interesses sociais.

Cite-se o art. 195, CF, relacionado às Contribuições Sociais, expondo o princípio da solidariedade no financiamento.

### **2.4.3 Princípio da Liberdade Organizacional**

Quando falamos em Princípio da Liberdade Organizacional, tratamo-lo como um princípio aglutinador que pode ser desmembrado nos princípios da Livre Iniciativa (art. 170, da CF/88) e da Liberdade ou Autonomia Contratual (art. 421 e 425, Código Civil). São estes princípios que fundamentam o clássico brocardo, “aos particulares é permitido fazer tudo aquilo que a lei não proíbe”.

Quando falamos em liberdade, é preciso destacar toda a extensão que o substantivo alcança. Ora, a Constituição de 1988 garante aos cidadãos brasileiros inúmeras liberdades, tais como locomoção, circulação, profissão, pensamento, etc. Isso implica dizer que vivemos em um Estado que prima pela liberdade extensiva.

No entanto, não mais vivemos numa condição de liberalismo econômico irrestrito; antes, a sociedade hodierna conclama um Estado misto, entre liberalismo econômico e justiça social. Assim, vale ressaltar que princípios são valores formulados e consagrados, mas não deixam de ser valores. Portanto, a gênese de um princípio é um valor estimado pela sociedade.

<sup>51</sup> TORRES, Ricardo Lobo, Normas Gerais Antielisivas. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, n. 4, p. 1-42, nov./dez. 2005, jan. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

<sup>52</sup> *Ibid.*

Em suma, aferimos que o Princípio da Liberdade Organizacional pode ser conceituado como a liberdade dos entes privados para organizar seus negócios e atividades, inclusive sua estrutura como pessoa de direito, dentro dos limites legais, a saber, que podem operar dentro dos modais deônticos<sup>53</sup> *permitido e obrigatório*, impedidos apenas pela norma que revela um modal de *proibição*.

#### 2.4.4 Princípio da Substância sobre a Forma

Por simples inferência sintática podemos deduzir que tal princípio revela uma prevalência do resultado sobre a maneira como foi atingido. Conforme preceitua Charles McNaughton, para a doutrina do *substance over form*, não importam os motivos pelos quais os contribuintes realizam certas operações – se fiscais ou extrafiscais. O relevante são os fatos envolvidos na operação<sup>54</sup>.

Pois bem, regredindo a origem deste princípio, reportamo-nos ao direito norte-americano, tendo como base o precedente *Gregoy x Helvering* (ano de 1935) em que a Suprema Corte afirmou que o fundamento maior para a doutrina da substância sobre a forma é atingir a finalidade da lei e revelar os verdadeiros fatos envolvidos em cada transação<sup>55</sup>.

Explicando melhor o instituto, importa reverberar o que afirma Harry Waizer, consultor fiscal americano, em seu artigo denominado, “Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability”:

When a court perceives that the substance of an event lies within the intended reach of a statute, but that the form of transaction takes the event outside that reach, the court may ignore the form and apply the law to the substance of the event. The substance of a transaction is determined by inquiring into facts, not motive.

If the corporation has no real substance, the substance over form rule permits the Commissioner to disregard the corporate form and tax corporate income directly to the corporation's shareholders, despite the absence of a tax avoidance motive." Although no Code section codifies a substance over form rule, mere formalism aimed at thwarting the intended effect of a Code section may be ignored<sup>56</sup>.

Portanto, para fins deste trabalho, satisfaz-nos a compreensão de que o princípio, ou doutrina, da substância sobre a forma trata-se de análise da situação pelo prisma dos fins atendidos, ignorando, se preciso, a forma utilizada para sua consecução.

Talvez não tenha restado clarificada a importância da conceituação dos princípios, até mesmo porque não foi introduzida a aplicabilidade principiológica dentro daquilo que nos

<sup>53</sup> Modais deônticos – predicados de segundo nível que atuam sobre variáveis representativas de conduta intersubjetivas. Encontram-se no conseqüente da norma, modalizando as condutas em: Permitido, Proibido e Obrigatório. São qualificadores de conduta. (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses, 2009).

<sup>54</sup> McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 405.

<sup>55</sup> *Ibid.*, p. 401.

<sup>56</sup> WAIZER, Harry. Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability, **Fordham Law Review**, v. 49, n. 6, 1981, p. 1080. Disponível em: <<http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7>>. Acesso em: 3 ago. 2015.

propomos debater. Propositadamente, não aferimos juízo de valor sobre os princípios ressaltados, apenas declaramos e comprovamos a existência deles, ainda que implicitamente dentro do sistema jurídico pátrio. Apenas para não deixá-los “no escuro” sobre a questão dos princípios, asseguramos que a aplicação se dará em momento oportuno.

Quem não vê o fim da história sempre questiona os meios, mas os que perseveram alcançam pleno entendimento, afinal o caminho, por mais tortuoso e estranho que possa parecer, há de ser especial para aqueles que vislumbram os resultados. Aliás, muito mais relevantes são os meios, afinal eles propiciam ao leitor atento a possibilidade de retirar fundamentos para as suas próprias conclusões, tornando-o livre, e não escravo, das conclusões de quem quer que seja.

Desta feita, encerramos o tema principiológico com mais uma preciosa consideração de Charles McNaughton:

A grande marca dos princípios é que seu alcance valorativo não se limita a condicionar uma determinada classe de comportamentos. Há uma transcendentalidade, típica dos valores, de não se exaurir na conduta tal ou qual. O princípio da segurança jurídica, por exemplo, é realizado mediante inúmeros comportamentos, que podem ser associados à sua realização, mas que não lhe esgotam. É aquele momento trágico que diferencia a idealidade do valor de sua realização<sup>57</sup>.

## 2.5 Propósito Negocial

Pois bem, explicando a metodologia, trataremos agora sobre o propósito negocial em si, revelando suas origens, tanto no direito norte-americano como no direito brasileiro, seu atual panorama e, por fim, sustentando a sua validade, ou não validade, sistêmica com base nos princípios acima explicitados e em outros dispositivos ínsitos na legislação brasileira.

Como dito outrora, a doutrina do propósito negocial – *business purpose doctrine* – tem sua origem nos Estados Unidos da América e nasceu em um contexto de reestruturações societárias que, fugindo dos aspectos empresariais, utilizavam as reestruturações apenas para atingir economia tributária. Observa-se que há uma clara aproximação dessa doutrina com a aplicação do princípio/doutrina da substância sobre a forma; assim, citamos como um dos precedentes embrionários do instituto o próprio caso *Gregory x Helvering*.<sup>58</sup>

<sup>57</sup> McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 62.

<sup>58</sup> *Ibid.*, p. 402. “Sra. Evelyn Gregory era proprietária de ações de uma companhia chamada United Mortgage Company. A United detinha 1000 ações de outra companhia denominada Monitor Securities. Em 1928, a Sra. Gregory criou uma nova companhia designada Averill Corporation e em ato subsequente a Averill recebeu ações da Monitor, anteriormente detidas pela United. Seis dias após as referidas transações, a Averill foi dissolvida e as ações da Monitor foram alienadas a um terceiro. Dada as operações realizadas a Sra. Gregory evadiu-se da tributação sobre o ganho de capital tendo em vista que, nos termos do direito norte-americano, há isenção desta tributação nas reestruturações societárias” (*Ibid.*, loc. cit.).

Tal precedente trouxe a lume o “pressuposto de que a aplicação do regime jurídico-fiscal destinado à reestruturação societária, isenta de IR, exigiria ações pautadas em um plano negocial e não praticadas, meramente, como mecanismo para afastar a tributação”<sup>59</sup>.

O referido precedente espalhou efeitos por diversos outros julgados norte-americanos que sedimentaram entendimento de que a simples concordância com a letra da lei tributária é insuficiente para embasar uma economia tributária válida<sup>60</sup>.

Logicamente, dada à subjetividade conceitual do instituto, há inúmeras ressalvas feitas pelos operadores do direito norte-americano à aplicabilidade dessa doutrina. Ora, não se pode conceber que seja dada irrestrita autonomia às autoridades fiscais para desqualificar as operações realizadas pelos contribuintes. Nota-se:

The business purpose doctrine represents an attempt by the courts to implement a perceived legislative intent. No basis exists for finding an intent by Congress to require a business purpose for all transactions having tax consequences. Therefore, justification for a business purpose doctrine must be derived from the Code section to be applied. A doctrine that is derived from a code section should be supported by reference to legislative history, predecessor statutes, prior interpretation of the statute, or related statutes on the same matter. Moreover, the business purpose test must be viewed in light of the congressional preference for certainty of tax consequences and the acknowledged uncertainty of applying a tax avoidance motive test<sup>61</sup>.

No Brasil, o propósito negocial foi tratado de maneira inovadora em nosso sistema, por Luís Eduardo Schoueri, que, ao invés de partir diretamente da doutrina norte-americana, tratou o tema a partir da análise dos acórdãos do extinto Conselho de Contribuintes, identificando critérios utilizados pela Administração Pública brasileira para determinar quais negócios jurídicos possuem, ou não, propósito negocial. Desta feita, destacou três propriedades comumente analisadas, vejamos:

- ❖ Houve um adequado intervalo entre as operações? É comum o entendimento pela não existência de outros motivos na operação além da economia tributária, por terem as operações ocorrido dentro de um intervalo de tempo inadequado. Cita-se, por exemplo, operações societárias que normalmente demoram meses para ocorrer e que em alguns casos foram realizadas em intervalo de horas ou dias.
- ❖ As partes envolvidas eram independentes? Outra propriedade importante para definir a existência de propósito negocial é a autonomia e independência das pessoas envolvidas, sejam elas pessoas naturais ou pessoas jurídicas. Muitos negócios jurídicos foram descaracterizados por terem sido realizados entre empresas de mesmo grupo ou familiares.
- ❖ Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas? Para a constatação da existência de propósito negocial,

<sup>59</sup> McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 403.

<sup>60</sup> CAVALCANTE, Miquelam Chaves. O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista da PGFN**, Brasília: PGFN, ano 1, n. 1, p. 139-163, jan./jun. 2011.

<sup>61</sup> WAIZER, Harry. Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability, **Fordham Law Review**, v. 49, n. 6, 1981, p. 1087, grifos nossos. Disponível em: <<http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7>>. Acesso em: 3 ago. 2015.

entende a Administração que o planejamento tributário deve estar intimamente relacionado com a atividade operacional das partes<sup>62</sup>.

É preciso destacar que, assim como no direito norte-americano, o propósito negocial foi inserido no sistema pátrio por um veículo introdutor de costume. Afinal as reiteradas utilizações desse instituto pelo tribunal administrativo de recursos federais acabaram por conceder certa previsibilidade de uso como fundamento para manutenção das glosas realizadas pela RFB.

No entanto, é justamente pelo veículo utilizado para introduzir a “norma” no sistema jurídico brasileiro que residem as discussões. Afinal, como dito alhures, o sistema brasileiro é pautado no regime de civil law, traduzindo-se pela necessidade de lei em sentido estrito para que o sistema seja movimentado e para que seja inserida norma válida dentro do ordenamento jurídico pátrio.

Todavia, é nítido que nosso sistema evolui pela pressão exercida pelos avanços da sociedade, que, ao trazer comunicações inovadoras de valores que ela deseja serem observados, faz com que o legislador atente-se às novas necessidades e produza uma comunicação válida dentro do ordenamento jurídico.

É assim que se movem as correntes de um sistema autopoietico. O agente competente para inserção de normas, pressionado pela sociedade ou parte dela, produz texto adequado e o submete ao procedimento inserto nas normas de estrutura<sup>63</sup>. Enquanto não for findo o processo de inserção, não há que se falar em observância ou exigência da norma.

Assim sendo, como o direito brasileiro não reconhece a aplicabilidade do propósito negocial, a autoridade administrativa passou a utilizar regras do Código Civil para conceder validade ao termo *alienígena*, em destaque os artigos 50, 166, inciso VI, 187, do Código de 2002<sup>64</sup>.

Percebe-se da leitura dos indigitados artigos que podemos definir a ausência de propósito negocial como fator para desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Em suma, o propósito negocial se presta a fornecer subsídios extratributários para reconhecimento da validade das operações que culminam numa redução ou supressão de tributos<sup>65</sup>.

<sup>62</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 30-32, grifos nossos.

<sup>63</sup> Norma de Estrutura – “o ordenamento, ao lado de regular o comportamento das pessoas, prescreve também o modo de produção normativa. Esta última é denominada norma de estrutura (normas para produção de outras normas)” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. IBET. São Paulo: IBET, 29 out. 2013. p. 1-45. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Fontes+do+Direito+Tribut%C3%A1rio.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2015, p. 7).

<sup>64</sup> AMARAL, Gilberto Luiz do. *A operacionalização do planejamento tributário e o propósito negocial*. IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. São Paulo: IBPT, 10 jul. 2015. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2201/A-OPERACIONALIZACAO-DO-PLANEJAMENTO-TRIBUTARIO-E-O-PROPOSITO-NEGOCIAL>>. Acesso em: 14 ago. 2015.

<sup>65</sup> Seria extremamente válido que falássemos sobre a teoria das provas, no entanto, as reduzidas linhas que possuo não me permite tratar o referido tema. Assim sendo, continuemos.

Incumbe ressaltar que o propósito negocial não é tratado como um termo de aferição positiva, ao contrário, sempre que se fundamenta uma decisão tendo ele como pilar, fala-se em ausência de propósito negocial, ou seja, a própria alcunha já o cerca de negatividade.

Postergo a momento ulterior a análise do atual panorama do propósito negocial no sistema jurídico brasileiro, afinal, como “manda” a semiótica de Morris aplicada ao direito devemos nos ater a três análises, primeiramente à sintática, num segundo momento à semântica e, ao final, à pragmática. Dessa forma analisaremos a norma por todos os seus prismas, deixando a pragmática por último.

Antes de finalizar as considerações sobre o propósito negocial, consideramos fundamental tratar o tema a partir da criatividade do contribuinte no manejo dos seus negócios para fins de obter qualquer tipo de economia, incluindo a economia fiscal. Ora, cediço é que sempre teremos alternativas para a realização de um mesmo negócio, Luís Eduardo Schoueri faz espetacular consideração quando trata sobre negócios inusuais, comentando a forma como é tratado o parágrafo 42 do Código Alemão de 1977:

Mais relevante no que se refere ao planejamento tributário é a norma hoje inserida no parágrafo 42 do Código Alemão de 1977. Esta norma trata do abuso de formas jurídicas, ou seja, dos casos nos quais um contribuinte vale-se de uma forma jurídica inusual, para obter um determinado resultado.

Tem-se então uma forma jurídica inusual, aquela que normalmente não se adota para obter determinados resultados. Normalmente para vender um imóvel eu devo passar uma escritura, e ao passá-la posso ter algum tributo. O que é que seria inusual? Inusual seria eu querer vender o imóvel e ao passar a escritura, estando sujeito ao tributo, constituir uma empresa, capitalizá-la com aquele e depois vender as ações desta. Compreenda, esta empresa não tem qualquer objeto empresarial, ela não foi criada porque eu queria desenvolver um negócio; eu simplesmente coloquei o imóvel como único bem do ativo da empresa para ao invés de vendê-lo, vender a empresa. Portanto, a forma jurídica de constituir uma empresa é válida, mas foi utilizada de modo abusivo porque foi adotada com a finalidade exclusiva de afastar-se uma tributação que aconteceria se eu tivesse vendido o imóvel diretamente.

Dispõe o Código Tributário Alemão que se o indivíduo valer-se de uma forma inusual, será tributado como se tivesse sido adotada a forma usual<sup>66</sup>.

Daí surge a importante dicotomia proposta por Charles McNaughton ao tratar do Propósito Negocial na Lei e do Propósito Negocial além da Lei. Explica o autor que a diferença reside no conteúdo da norma que dá azo à formação do negócio. Por exemplo, na conhecida operação “casa e separa”, em que duas pessoas constituem uma sociedade consoante art. 981 do Código Civil, e uma integraliza sua parte no capital social com a dação de um imóvel, enquanto a outra o faz com capital líquido. Posteriormente, há o encerramento da empresa, e o sócio que deu o imóvel sai com o dinheiro, enquanto o outro sócio fica com o imóvel. Ora, por óbvio que foi utilizada uma forma inusual para efetuar uma compra e venda de determinado imóvel sem a necessidade de recolhimento do ITBI.

Diante desse cenário, vejamos como o professor Charles McNaughton assevera:

Propósito Negocial na Lei - Operação “Casa Separa”, assim, quando duas pessoas constituem uma sociedade, da aplicação do artigo 981 do CC, resulta a implicitude da necessidade de propósito negocial, isto é, que os sócios firmem a

---

Plano Sintático – Relações formais e estruturais dos signos entre si;

Plano Semântico – Relações entre os signos e aquilo que designam (objetos)

Plano Pragmático – Reações dos usuários diante dos signos

(ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. Aula 5 – Semiótica como técnica de estudo do direito. In: **IBET** – Curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: IBET, 30 set. 2014. p. 1-32. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/FernandaMoreira22/aula-dra-clarice-von-oertzen-300914>>. Acesso em: 13 jun. 2015).

<sup>66</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de Forma – Interpretação Econômica – Negócio jurídico indireto – Norma Antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 292.

sociedade para contribuir com bens ou serviços para desenvolver uma atividade econômica<sup>67</sup>.

Ou seja, determinadas normas válidas no sistema jurídico pátrio implicam, por si só, a necessidade de um propósito negocial no seu manejo. Este é o propósito negocial na lei, é aquele negócio que, para ser realizado, já nasce com uma presunção de práticas extratributárias.

Em outra senda, o Propósito Negocial além Da Lei é aquele que não traz em seu bojo a necessidade de observância de norma que implicitamente impõe alguma prática específica. Aliás, o propósito além da lei se caracteriza pelo extremo subjetivismo dado ao tema. Tomemos como exemplo a mesma operação “casa e separa”; no entanto, imaginemos que a sociedade tenha operado no mercado, realizando atividades normalmente durante 6 meses. Todavia, apesar de ter realizado operações mercantis e, por conseguinte, ter cumprido o propósito negocial na lei, a autoridade fazendária glosa a operação fundamentando-a na curta duração da empresa.

Ora, nota-se imenso subjetivismo na decisão administrativa, afinal como aferir a real intenção dos sócios? Não poderia ter ocorrido uma briga entre eles que tornasse a continuação da sociedade insuportável? Não poderiam eles ter decidido que um ficaria com o imóvel e outro com o dinheiro?

Portanto, assim define Charles McNaughton: “Nessa toada, isso que poderíamos chamar de ‘necessidade propósito negocial além da lei’ indica uma aplicação da doutrina do propósito negocial, sem qualquer amparo legal”<sup>68</sup>.

A nosso ver, essa proposta conceitual de McNaughton nos permite confrontá-la com os princípios destacados neste trabalho, facilitando o sopesamento de princípios e valores para aferição da validade ou não da exigência do propósito negocial dentro do nosso sistema jurídico. Analisemos, pois, o quadro comparativo abaixo:

	<b>Propósito Negocial na Lei</b>	<b>Propósito Negocial além da Lei</b>
<b>P. da Estrita Legalidade</b>	X	
<b>P. da Transparência Fiscal</b>		X
<b>P. da Liberdade Organizacional</b>	X	
<b>P. Substância sobre a Forma</b>		X

Antes de iniciar a explicação do quadro comparativo acima, incumbe destacar que ele demarca a observância dos princípios com base na exigência do propósito negocial na lei e além da lei.

Assim, observamos que o propósito negocial na lei atende ao princípio da legalidade por conceder base sintática para exigência de observá-lo. Também, privilegia a liberdade organizacional do contribuinte, pois garante a ele a possibilidade de organizar seus negócios da maneira como bem entender, desde que não contrarie o direito positivo posto.

Por sua vez, o propósito negocial além da lei acolhe o princípio da transparência fiscal, visto que sua exigência coloca os deveres sociais acima dos interesses individuais, portanto a exigência,

<sup>67</sup> McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 427.

<sup>68</sup> *Ibid.*, p. 434.

ainda que subjetiva, obriga o contribuinte a agir em conformidade com a igualdade do sistema, impedindo-o de realizar negócios inusuais que culminem em economia fiscal, tudo isso em prol de uma sociedade mais igualitária. Cumpre ainda o princípio da substância sobre a forma, dado que permite a desconsideração de negócios engenhosamente planejados, valorizando mais o substrato real e desconsiderando a forma utilizada.

Finalizando, acreditamos que, num sistema que preza pela legalidade estrita e baseia todas as suas ações em conformidade com o direito positivo, deve-se falar apenas em exigência do propósito negocial na lei. Ademais, considerando os alarmantes níveis de corrupção que acompanhamos todos os dias, seria, no mínimo, imprudente que concedêssemos à administração pública tamanha subjetividade para desconsiderar negócios realizados que não descompassados com a lei posta. Afinal, como afirmou Luís Eduardo Schoueri, “num confronto entre igualdade e legalidade, o sistema brasileiro sempre privilegiou para esta matéria última”<sup>69</sup>.

Encerramos o presente capítulo com as considerações de dois grandes nomes, Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado:

Sem dúvida, é legítima a técnica de organização preventiva dos negócios jurídicos a serem praticados, visando à economia de tributos. Com maior razão, é admissível a realização de atos que, além da redução de carga tributária, venham revestidos de propósito negocial<sup>70</sup>.

O direito tributário não se ocupa de definir o que é proibido, ou permitido. Por isto não se pode afirmar que o não previsto pela lei tributária é proibido. As leis tributárias regulam as relações entre o Estado-fisco, e o contribuinte, concernentes ao dever de pagar tributos. O princípio da legalidade tributária, portanto, é restrito a essas relações.

Os fatos que consubstanciam hipótese de incidência tributária, e aqueles que consubstanciam hipóteses de isenção, compõem o campo da legalidade.

Os fatos não previstos em lei constituem o campo da denominada não incidência tributária. Esse campo corresponde, em princípio, ao campo da licitude em sentido estrito, a que se reporta a Teoria Geral do Direito<sup>71</sup>.

<sup>69</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de Forma – Interpretação Econômica – Negócio jurídico indireto – Norma Antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 292.

<sup>70</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: **IBET**, São Paulo: IBET, p. 1-26, 2013. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/PBC%20Forma%20e%20conte%20C3%BAAdo.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

<sup>71</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Fiscal** – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1995, p. 50.

### 3 ATUAL PANORAMA NO SISTEMA BRASILEIRO – JULGADOS ADMINISTRATIVOS E TENTATIVAS DE INSERÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO DIREITO POSITIVO PÁTRIO

Como dito no último capítulo, trataríamos o tema com base na tríade prismática proposta por Charles Morris, ou seja, partindo de uma análise sintática, percorrendo a semântica e finalizando com um exame pragmático do propósito negocial. Superadas as análises sintática e semântica, finalizaremos o presente artigo com a análise de julgados administrativos e, também, falaremos um pouco sobre as tentativas de inserção da exigência do propósito negocial no direito positivo brasileiro, em especial a Medida Provisória 685 e o Projeto de Lei 537/2015.

Informamos também que, no presente capítulo, não faremos uso de citações diretas ou apresentarei as ideias de qualquer autor ou cientista jurídico. Não que elas não sejam importantes na construção de pensamentos próprios; no entanto, acreditamos que, para os fins pretendidos, tudo aquilo que discorreremos no decorrer deste trabalho nos fornecerá um mapa suficientemente interessante para análise pragmática das decisões administrativas e dos pretensos textos que intentam integrar nosso ordenamento.

Finalizando a parte introdutória deste capítulo, não podemos nos furtar a informar que a utilização da doutrina do propósito negocial como fundamento decisório acerca das glosas realizadas pela Fazenda Pública se deu mediante a inserção do parágrafo único ao art. 116, do CTN. É sobre essa previsão positivada que a autoridade administrativa obteve autorização para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou elementos da natureza constitutiva da obrigação tributária.

Tal parágrafo é o que grande parte da doutrina – entre eles Charles McNaughton, Luís Eduardo Schoueri, entre outros – chama de norma antielisiva. No entanto, veremos a seguir que a suposta norma antielisiva é demasiadamente subjetiva e acaba por instaurar uma situação de enorme insegurança, pois não há previsibilidade de critérios para aferição do que é, ou não é, passível de desconsideração.

#### 3.1 Decisões Administrativas

##### 1º Caso

###### Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. **Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito negocial, mas revela objetivo exclusivamente tributário.** MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO. Não havendo o autuante demonstrado a ocorrência de fraude, que imputa à conduta do contribuinte para fins de qualificação da multa de ofício, deve esta ser reduzida para 75%. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A decadência, para os tributos

sujeitos ao lançamento por homologação, opera-se 5 anos após a ocorrência do fato gerador, quando não há a comprovação de dolo, fraude ou simulação, e a ausência de pagamento se deu por não ter o contribuinte apurado valor a pagar no ajuste anual. MULTA DE OFICIO. EMPRESA INCORPORADORA. O sucessor por incorporação responde pela multa de ofício decorrente de infração cometida pela sucedida quando se tratar de empresas do mesmo grupo econômico, ainda que lançada posteriormente ao evento societário, já que tinha conhecimento prévio da situação que levou à autuação fiscal. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplicam-se ao lançamento reflexo as mesmas conclusões e razões de decidir consideradas para o lançamento principal, por serem comuns os fundamentos fáticos e jurídicos dos lançamentos.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão 1402-001.893 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 03/02/2015).

O primeiro caso que trazemos à baila refere-se à utilização de empresa-veículo a fim aproveitar o ágio dedutível nos termos do art. 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97. Em resumo, uma empresa estrangeira “A” criou duas empresas no Brasil, “B” e “C”, desembolsou R\$ 93.203.037,47 repassando à empresa “B” e, em seguida, à empresa “C”. A empresa “C” adquire investimento com ágio na empresa “D”. Isto feito, as empresas “B” e “C” são incorporadas pela empresa “A” que recebe as ações da empresa “D”.

A substância dessa engenhosa operação era a empresa “A” efetuar investimento diretamente na empresa “D”. Todavia, se assim fosse feito, não haveria a possibilidade de amortizar o ágio e deduzi-lo como despesa na apuração do IRPJ e da CSLL. Assim, foi necessária a utilização de duas empresas-veículo de suposta duração efêmera (duraram apenas 1 ano e 3 meses) apenas para fins de aproveitamento de crédito tributário.

À luz do que expusemos, a ausência de propósito negocial foi consubstanciada por desrespeito aos princípios da transparência fiscal, da legalidade estrita (dado o não cumprimento das funções inerentes à sociedade constituída e com duração efêmera, afinal quem investe espera retorno econômico do investimento, e este não seria possível em 15 meses) e primou ainda pela aplicação do princípio da substância sobre a forma, aferindo que o único intento era o investimento direto da empresa “A” na empresa “D”, sendo que a operação somente se deu para utilizar a dedução com base na amortização do ágio.

Contudo, denotamos que há um certo grau de subjetividade principalmente na afirmação de que as empresas incorporadas tiveram duração efêmera. Não há critério objetivo que permita caracterizar como efêmero o tempo de duração de uma sociedade. Assim, consideramos que neste caso foi utilizado como fundamento um propósito negocial além da lei, decisão confrontante com o sistema autopoiético e, portanto, confrontante com o ordenamento jurídico brasileiro.

## **2º Caso**

### Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTÂNCIA DOS ATOS. O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se

verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão 1302-001.713 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25/03/2015).

O segundo caso em análise narra a utilização de uma suposta empresa fantasma com intuito de distribuir lucro de uma empresa “X” para uma empresa “Y”. Afirmo a autoridade administrativa que a empresa “Y”, empresa de consultoria, teria sido criada apenas no papel, não possuindo sede própria e não prestando serviços para terceiros, para que, transferindo lucro em forma de pagamento, a empresa “X” (lucro real) reduzisse sua base de cálculo tributária, repassando parte do lucro a ser tributado pelo regime do lucro presumido na empresa “Y”.

Apesar das alegações da Receita Federal, os julgadores consideraram válido o planejamento tributário, confirmando que a segregação de partes operacionais da empresa (atividade meio) pode, sim, ser conduzida por outra empresa, ainda que do mesmo grupo. Afirmou, ainda, na decisão que “o direito brasileiro protege o direito individual de auto-organização, não podendo o fisco desconsiderar atos válidos que visem tal auto-organização, ainda que desta seja obtido redução ou economia de impostos”.

Portanto, tendo em vista que todos os atos foram realizados em consonância com a legislação pátria, desde o registro da nova empresa, perpassando pelos contratos assinados entre a empresa “X” e a empresa “Y”, e os dados corretamente escriturados nas duas empresas, não há que se falar em planejamento abusivo.

Ademais, fora aferido propósito comercial nas operações, porquanto, além da economia tributária, houve significativa melhora na consecução da atividade fim da empresa, sendo que ficou relegada à nova empresa constituída (“Y”) apenas as atividades meio.

### 3º Caso

#### Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 SIMULAÇÃO.PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL, COM OBJETIVO SOCIAL DE REDUÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA. **O negócio jurídico será reputado como simulado quando se comprove a sua inexistência, pela ausência dos elementos essenciais do negócio jurídico - sujeitos, objeto e causa. Falso um dos elementos que conformam a estrutura da relação jurídica comercial, há a simulação.** Se os objetos transações que nunca ocorreram de fato, sendo apenas articuladas documentalmente, ou aquelas que, embora ocorridas, são desprovidas de substância, há simulação. MULTA AGRAVADA. Tomando-se como pressuposto a ocorrência de simulação nas transações, cabível o agravamento da multa de ofício. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). 3201-001.889 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 25/02/2015).

Nosso último caso em análise descreve a lavratura de um auto de infração consubstanciado na glosa por utilização de um crédito sobre mão-de-obra paga a pessoa física, valendo-se de um

contrato simulado de serviços de industrialização por encomenda. Descobriu-se que os serviços pagos como industrialização por encomenda eram, na verdade, parte da própria atividade da indústria. Desta feita, a indústria obtinha o benefício de ingresso de sua mão-de-obra no SIMPLES, reduzindo sua carga tributária previdenciária e usufruía do benefício do creditamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, na forma do art. 3º, §3º, inciso I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Tal glosa foi consubstanciada, principalmente, pelo fato das duas empresas possuírem o mesmo objeto social, confusão de funcionários e confusão patrimonial.

A exigência de propósito negocial neste caso se dá com bases legais. Percebemos do caso em voga que não houve cuidado ao colocar em prática o planejamento tributário, ademais as operações realizadas jamais existiram no mundo dos fatos, sabido é que direito é prova, é substrato, portanto a decisão do CARF atende aos regramentos da exigência do propósito negocial na lei.

É correta a fundamentação da manutenção da glosa com base no propósito negocial, tendo em vista que as operações conflitaram com o sistema jurídico posto.

Encaminhando-nos ao fim do presente trabalho, reputo fundamental tratarmos ainda sobre as tentativas de inserção do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se, na verdade, de uma tentativa de oferecer parâmetros mais objetivos para sua verificação, afinal deixar a questão ao bel prazer da autoridade administrativa é um risco que não podemos correr.

## **3.2 Tentativas de Inserção do Propósito Negocial no Direito Positivo**

### **3.2.1 Medida Provisória nº 685**

Pois bem, segundo o modelo de fontes orientado por Tárek Moysés Moussallem, e por nós adotado, as medidas provisórias seriam enquadradas como veículo introdutor executivo, segundo os fundamentos ínsitos no art. 62 da CF/88. Segundo o artigo retrocitado não há qualquer óbice material que impeça o chefe do poder executivo de tratar mediante MP a questão do propósito negocial. Dessa forma, as disposições por ela veiculadas estão em vigor desde a sua publicação, entretanto correm o risco de perder a vigência caso não seja convertida em lei, em conformidade com os prazos estabelecidos no art. 62, CF.

Vejamos o que diz o art. 7º, da MP 685, precisamente o inciso I:

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

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

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

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

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

Percebe-se que o intento da MP 685 é criar um mecanismo de comunicação prévia do planejamento tributário pretendido pelo contribuinte. Dessa forma, caberia ao contribuinte informar à Receita Federal, passo a passo, a alteração operacional que encerre na redução ou supressão de tributos.

A meu ver, a declaração prévia é, à primeira vista, extremamente positiva, pois, apesar de reduzir a liberdade individual do contribuinte, concede segurança jurídica nos seus atos e preceitua ainda a transparência na relação Receita x Contribuinte.

Fazemos duas ressalvas à MP 685: a primeira ressalva fica por conta da pressão exercida por outros sistemas, principalmente econômico e político, no sistema jurídico. Sobre isso, Charles McNaughton trouxe interessante estudo realizado por pesquisadores norte-americanos que comprovaram que a causa principal de recusa dos planejamentos tributários não é jurídica, mas, no caso dos Estados Unidos da América, o maior causador de recusa de planejamento elisivo é o fator guerra externa<sup>72</sup>.

A segunda ressalva fica por conta da presunção de omissão dolosa, constante no art. 12, do contribuinte que não faz a declaração nos moldes do art. 7º. Segundo as diretrizes do direito pátrio, partimos sempre do princípio que as relações são regidas pela boa-fé, não se pode admitir que dolo, sonegação ou fraude sejam presumidos por simples ausência de declaração prévia.

### 3.2.2 Projeto de Lei 537/2015

Há ainda em trâmite o PL 537/2015 (veículo introdutor legislativo), que, segundo sua exposição de motivos, visa regulamentar o parágrafo único do art. 116, do CTN, fixando regras e procedimentos para descon sideração de atos e negócios jurídicos celebrados com intenção de furtar-se ao cumprimento das obrigações tributárias. Analisemos o art. 2º, *ipsis litteris*:

Art. 2º São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, com a finalidade de reduzir o valor de tributo ou de evitar ou postergar o seu pagamento.

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta 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 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.

<sup>72</sup> McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 413-414.

Nota-se que há um atrelamento entre a prática de forma mais complexa ou onerosa e a ausência de propósito negocial. O caminho não deveria ser esse! Pensemos no trânsito caótico de uma grande metrópole: por vezes, o caminho mais longo e mais oneroso pode ser percorrido num menor tempo; se, para muitos, tempo é dinheiro, o modo mais complexo e oneroso acaba por se tornar mais efetivo.

Contudo, percebo que o §2º diz que a forma mais complexa e onerosa é apenas indicativa da falta de propósito negocial, não encerra o tema, há de se grifar essa ressalva.

No frigidus dos ovos, nenhum dos instrumentos introdutores de norma que tentam regular a matéria consegue definir, com precisão, critérios objetivos para aferição da existência do propósito negocial. Muito há que se debruçar sobre o tema e muito há que evoluir a doutrina a fim de firmar parâmetros condizentes que concedam segurança jurídica às relações entre fisco e contribuintes quando falamos em planejamento tributário.

Ante esse cenário, coadunamos entendimento esposado por Heleno Taveira Torres. Com ele encerramos nossos atuais pensamentos sobre o tema.

Para uma correta identificação dos atos elusivos, não cabe nenhuma espécie de preconceito sobre a configuração dos negócios pretendidos. Uma configuração insólita, promovida por formas, tipos ou causas inusuais, pode resultar adequada; enquanto uma configuração em tudo usual pode manifestar-se inadequada. Uma forma insólita pode perfeitamente mostrar-se adequada quando existam razões objetivas para operar segundo tal escolha, em presença de uma “causa” que justifique a funcionalidade do negócio. Assim, o aplicador do direito tributário deve seguir a evolução do mundo negocial e não pode querer impor aos contribuintes o uso de formas ou tipos legais, necessariamente, segundo seus propósitos arrecadatórios. Impendem-no as três liberdades negociais: formas, tipos e causas, as quais, se não lhe podem ser oponíveis em plenitude, ao menos garantem que sua desconsideração tem limites bem determinados no sistema constitucional vigente, pela composição dos princípios da legalidade, tipicidade e capacidade contributiva (objetiva e subjetiva), que só permitirão nas hipóteses de ausência de funcionalidade e causa ou quando presente uma hipótese de simulação ou fraude, que também consistem em ausência de causa, ou vício desta (*causa turpis*)<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 169-170.

### 3 CONCLUSÃO

Num esforço final, lembramos que o direito não existe fora da linguagem. Ademais, sabemos que cada subgrupo ou subsistema social opera em um nível de linguagem próprio, inclusive nós, juristas, que não utilizamos a linguagem do direito em todas as nossas relações sociais, antes, como função empírica e finalística, cada jogo de linguagem serve a determinado fim. Portanto, essa é a base da teoria dos sistemas: que um subsistema social, através de sua linguagem específica, não seja capaz de produzir variações diretas em outro sistema, mas que cada subsistema produza filtros que promovam a seleção daquilo que é, ou não é, importante para aquele sistema (autopoiese).

Revivemos ainda que nos adequamos à teoria de fontes proposta por Tárek Moysés Moussallem, posto que esta reconhece as atividades introdutoras de norma promovida por diferentes entes competentes, alcançando uma abrangência que, a meu ver, é maior do que a alcançada pela doutrina clássica de fontes. Neste mesmo sentido, é complicado encarar o direito estrangeiro (direito comparado) como fonte do direito pátrio; todavia, o uso reiterado de institutos estrangeiros pode ser inseri-lo em nosso ordenamento por um veículo introdutor de costume jurídico, dado que diversas decisões emitidas pelo Poder Judiciário (veículo introdutor jurídico) tornam aquele costume cediço e, portanto, passível de observância e exigência.

Revivo ainda que o exercício do planejamento tributário é válido em nosso ordenamento, a despeito de alguns entenderem que o art. 116, CTN, trata-se de uma norma antielisiva. Afinal, é lícito organizar-se de maneira a promover economia e aumentar o lucro, desde que não seja desrespeitada a lei. Nesse mesmo sentido, definimos propósito negocial como o sentido que as operações detêm com intuito que perpassa a simples economia de tributos. Todavia, coadunamos o entendimento de Charles McNaughton ao asseverar que existe o propósito negocial dentro da lei, que seria aquele intrínseco às próprias normas que definem a forma utilizada pelo contribuinte e aquele propósito negocial além da lei, que reveste-se de um caráter extremamente subjetivo, não encontrando bases no direito positivo para ser aplicado.

Da análise pragmática do tema, notamos que ainda não há critérios objetivos que definam a extensão da aplicação do propósito negocial como fundamento para glosar planejamentos tributários abusivos. No entanto, tal teoria já tem sido utilizada extensivamente pelo CARF, muitas vezes de maneira errada e fundada apenas em presunções, até mesmo pela falta de legislação que defina critérios mais objetivos. Ainda assim, é preciso ressaltar que muitas vezes o próprio CARF tem se posicionado a favor do contribuinte, afirmando que diversas operações, por mais que sejam mais onerosas e complexas, fazem sentido do modo de vista organizacional e, portanto, possuem propósito negocial, afastando, assim, a glosa realizada pela Receita.

Em suma, o tema ainda carece de mais estudos e mais esforços para que sejam reduzidas as subjetividades perpetradas pela atividade administrativa. Assim, o planejamento tributário deve resguardar a liberdade de organização do contribuinte que, por sua vez, não deve utilizar subterfúgios contrários à legislação para atingir fim de economia fiscal. No entanto, o exercício de

verificação efetuado pela Receita Federal deve observar os princípios e regramentos do ordenamento jurídico como um todo; não se pode admitir uma sanha insaciável pela arrecadação.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Ferreira de; CARVALHO, Jorge Morais. **Introdução ao Direito Comparado**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2013.

ALVES, Rubem. **Estórias de Quem Gosta de Ensinar**. São Paulo: Ars Poética, 1995.

AMARAL, Gilberto Luiz do. A operacionalização do planejamento tributário e o propósito negocial. **IBPT** – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. São Paulo: IBPT, 10 jul. 2015. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2201/A-OPERACIONALIZACAO-DO-PLANEJAMENTO-TRIBUTARIO-E-O-PROPOSITO-NEGOCIAL>>. Acesso em: 14 ago. 2015.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. Aula 5 – Semiótica como técnica de estudo do direito. In: **IBET** – Curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: IBET, 30 set. 2014. p. 1-32. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/FernandaMoreira22/aula-dra-clarice-von-oertzen-300914>>. Acesso em: 13 jun. 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário** – linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: **IBET**, São Paulo: IBET, p. 1-26, 2013. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/PBC%20Forma%20e%20conte%20C3%BAdo.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 98, p. 159-180, jun. 2003. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: **IBET**, São Paulo: IBET, 2013, p. 12. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/PrincípiosPBC.pdf>>. Acesso em: 19 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário** – fundamentos jurídicos da incidência tributária. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CAVALCANTE, Miquelram Chaves. O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista da PGFN**, Brasília: PGFN, ano 1, n. 1, p. 139-163, jan./jun. 2011.

CAVASSANE, Ricardo Peraça. A Crítica de Wittgenstein ao seu “Tractatus” nas “Investigações Filosóficas”. **Revista de Iniciação Científica da FCC**, v. 10, n. 2, p. 1-8, 2010. Disponível em: <<http://www2.marilia.unesp.br/revistas/index.php/ric/article/viewFile/337/374>>. Acesso em: 15 jul. 2015.

DONAT, Mirian. **Linguagem e Significado nas Investigações Filosóficas de Wittgenstein** – uma análise do argumento da linguagem privada. 2008. Tese (Doutorado em Filosofia) – Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2008. Disponível em: <<http://www.dfmc.ufscar.br/uploads/publications/4f049a8b2ba46.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. São Paulo: Positivo, 2004.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Fiscal** – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1995.

MAIA JR., Humberto. Os impostos já são quase 40% do PIB e seguem aumentando. *Revista Exame*, São Paulo, 22 jun. 2015. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/1092/noticias/os-impostos-ja-sao-quase-40-do-pib-e-seguem-aumentando>>. Acesso em: 23 ago. 2015.

McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

MEIRELES, Cecília. Romance XXIV ou da bandeira da inconfidência. **Obra Poética**. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 1977.

MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 10 abr. 2015.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. **IBET**. São Paulo: IBET, 29 out. 2013. p. 1-45. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Fontes+do+Direito+Tribut%C3%A1rio.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2015.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

NÖTH, Winfred. **Panorama da Semiótica**. De Platão a Peirce. 4. ed. São Paulo: Annablume, 2008.

PEROBA, Luiz Roberto; MARTONE, Rodrigo. A importância dos precedentes tributários. **Valor Econômico**. Legislação e Tributos. São Paulo: 17 ago. 2012.

RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. Fonte estrangeira pode fundamentar decisão nacional? **Consultor Jurídico**. São Paulo, 12 dez. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-dez-12/direito-comparado-recurso-estrangeiro-fundamentar-decisao-nacional>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de Forma – Interpretação Econômica – Negócio jurídico indireto – Norma Antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos, 2002. p. 287-300.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições. In: V Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Noeses, 2008. p. 301-316.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003,

TORRES, Ricardo Lobo, Normas Gerais Antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, n. 4, p. 1-42, nov./dez. 2005, jan. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

WAZER, Harry. Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability, **Fordham Law Review**, v. 49, n. 6, p. 1078-1096, 1981. Disponível em: <<http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7>>. Acesso em: 3 ago. 2015.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. Tradução José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1989, p. 113 (Os pensadores).