

O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CONDIÇÃO DA ELISÃO FISCAL NAS REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS

BUSINESS PURPOSE AS A TAX AVOIDANCE CONDITION IN CORPORATE REORGANIZATIONS

141

Marciano BUFFON¹
Isaías Luz da SILVA²

Sumário: Introdução; 1 O propósito negocial: uma abordagem histórica; 2 A doutrina do propósito negocial no direito norte-americano; 3 A (des)construção da doutrina do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro; 4 - Propósito negocial e direito civil: causa objetiva do negócio jurídico; Considerações Finais; Referências.

RESUMO: Com a promulgação da norma geral antielisiva na legislação tributária nacional, diversos são os julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que têm se utilizado de um instituto antielisivo do direito comparado para considerar determinadas práticas decorrentes da fusão, cisão e incorporação de sociedades como planejamento tributário abusivo. Trata-se da denominada doutrina do propósito negocial, a qual vem conduzindo os Conselheiros do Tribunal Administrativo Fiscal Pátrio a estabelecer limites ao exercício da atividade empresarial, mas ainda pouco discutida pela doutrina brasileira. Em síntese, esta nova concepção visa impedir que operações societárias desta natureza sejam realizadas com o objetivo de construir uma realidade jurídica diversa da fática, sob o manto do formalismo legal. A licitude nas reorganizações societárias, sob o enfoque a teoria do propósito negocial, tem sido condicionada à observância de três requisitos básicos: a temporalidade do negócio, a interdependência das partes e a normalidade da operação. Em que pesem as controvérsias existentes sobre a legitimidade do instituto, observa-se que a adoção do “*business purpose test*” mostra-se plausível, porquanto a figura identifica-se com a causa do negócio jurídico.

ABSTRACT: With the approval of the general norm of tax avoidance in the national tax laws, there are several judgments of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), which have used a tax avoidance institute of comparative law to consider specific practices resulting from companies' mergers, demergers or amalgamation as abusive tax planning. It is known as the business purpose doctrine, which has been running the Audit of the Brazilian Administrative Court to establish limits on the exercise of business activity, but still little discussed under the Brazilian doctrine. In summary, this new approach seeks to prevent that corporate transactions of this kind are carried out with the purpose of building a diverse legal reality of the factual, under

¹ Doutor em Direito – ênfase em Direito do Estado – pela UNISINOS, com período de pesquisa na Universidade de Coimbra – Mestre em Direito Público. Advogado Tributarista, com especialização em direito empresarial. Professor de Direito Tributário na UNISINOS e em cursos de pós-graduação (especialização) em Direito Tributário noutras instituições.

² Bacharel em Direito pela UNISINOS com intercâmbio pela *Washington University in Saint Louis*. Servidor Público Federal. São Leopoldo. Rio Grande do Sul. Brasil.

the cover of legal formalism. The legality in corporate reorganizations focusing on the business purpose theory has been subject to compliance to three basic requirements: the temporality of business, the interdependence of the parties and the normality of the operation. In spite of the controversies regarding the legitimacy of the institute, it is noted that adopting a business purpose test seems plausible, once the institute is identified with the cause of the legal business.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento tributário. Elisão Fiscal. Reorganização Societária. Propósito Negocial. Negócio Jurídico.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Business purpose. Corporate Reorganization. Legal Fact.

INTRODUÇÃO

O presente artigo aborda a construção da doutrina do propósito negocial, criação jurisprudencial norte-americana, no Ordenamento Jurídico Pátrio sob a perspectiva de direito civil e os critérios adotados pela administração fazendária para aplicação da aludida doutrina nas decisões administrativas. Para tanto, há de se ter presente que o propósito negocial corresponde ao ato que induz a organização a realizar a operação societária pela existência de algum objetivo mercantil, e não a simples economia de tributos. Nesta perspectiva, o trabalho se propõe a examinar a postura adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na utilização do *business purpose*, no sentido de verificar se o entendimento que vem prevalecendo encontra guarida no Direito Brasileiro.

Para viabilizar tal empreitada, analisa-se, em um primeiro momento, a concepção das normas antielisivas nas legislações de direito comparado, criadas para refrear os planejamentos tributários abusivos, entre elas o desenvolvimento da doutrina decorrente da construção jurisprudencial norte-americana e inglesa, pautada basicamente no propósito mercantil.

Conhecida como *business purpose test* ou *business purpose doctrine* no direito norte-americano, a doutrina do propósito negocial - também denominada doutrina da utilidade negocial entre os doutrinadores brasileiros - foi concebida no ano de 1935 pela Suprema Corte norte-americana, de modo a pautar o planejamento tributário na seara administrativa e judicial norte-americana, fixando os critérios para a licitude e ilicitude na condução dos negócios societários.

Não obstante a divergência entre o sistema jurídico continental e a Common Law, o CARF, acompanhando a evolução das normas antielisivas dos mais diversos sistemas jurídicos do direito comparado, trouxe ao Ordenamento Jurídico Pátrio o teste do propósito negocial, ainda que sob outras figuras correlatas à seara do planejamento tributário, como forma de legitimar as práticas elisivas, provocando controvérsias diversas na doutrina. Porém, como se observa na segunda parte deste estudo, a jurisprudência administrativa brasileira construiu critérios outros que não somente aqueles adotados pelos Tribunais norte-americanos para aplicação do teste da utilidade negocial.

Não por outras razões, já se admite entre a doutrina tributária falar-se que o instituto criado pela Suprema Corte e pela administração tributária estadunidense corresponde ao elemento civilista da causa objetiva do negócio jurídico, razão pela qual a administração tributária estaria apta a aplicá-lo nos seus julgamentos. É o que se analisará na terceira parte deste estudo.

1 O PROPÓSITO NEGOCIAL: UMA ABORDAGEM HISTÓRICA

Quando se pretende examinar uma temática que envolve a tributação, invariavelmente assume-se o risco de enfrentar posições antagônicas, fortemente defendidas por seus arautos. Trata-se, inegavelmente, de um ramo de direito marcado pelo constante e interminável conflito entre Estado e contribuinte, sendo este confronto especialmente visível quando se examina a questão atinente a distinção entre elisão e evasão fiscal.

Historicamente, a caracterização do ato elisivo e, portanto, lícito tem sido objeto de discussões infundáveis, notadamente no que diz respeito a sua caracterização. Especificamente em relação à reorganização societária, tais contendas jurídicas foram ganhando um espaço de crescente importância no contexto de um mercado globalizado, em que os competidores buscam assegurar para si um tratamento tributário, o mais favorável possível.

A clássica distinção entre os atos elisivos e evasivos, baseada tão somente nos critérios da temporalidade da operação e da licitude da conduta praticada, tornou-se insuficiente para solução de inúmeras controvérsias que surgiram ao longo dos anos. Pode-se entender isso como causa de Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001,

ter introduzido o Parágrafo Único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, cuja redação é a seguinte:

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

Com o advento do referido dispositivo no Código Tributário Nacional, a administração fazendária estaria autorizada a desconsiderar os atos e negócios jurídicos firmados pelo contribuinte quando tais instrumentos estivessem revestidos por atos comerciais ou econômicos que não representassem a realidade do negócio realizado entre as partes, ou seja, na ocorrência de uma dissimulação, desde que fosse editada lei ordinária fixando os procedimentos respectivos.

Não por outras razões que o enfrentamento dessas questões induziu a doutrina e a jurisprudência administrativa a discussões relacionadas ao caráter antielisivo ou antievasivo do dispositivo em comento.

À vista disso, no que se refere à regra estampada no parágrafo único do art. 116 do referido diploma legal, dividiu-se a doutrina em duas correntes. A primeira corrente, liderada por Alberto Xavier de Couto, afirmava que o parágrafo único do art. 116 tratava-se de norma antievasiva, pois, caso antielisiva fosse, conflitaria com o princípio da tipicidade fechada (tributária). A segunda corrente, liderada por Marco Aurélio Greco, defendia que o parágrafo único é norma antielisiva, seguindo a orientação das normas antielisivas no direito comparado (*specific tax avoidance rule*), que atuam no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou a supremacia da forma sobre a substância (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá etc) (TORRES, 2012, p.03).

Os adeptos da interpretação econômica do direito tributário, em concordância com o que sustenta Marco Aurélio Greco, defendem que o dispositivo é norma antielisiva, pois o planejamento tributário será lícito quando não houver abuso de direito, e, caso este ocorra, poderá o administrador tributário intervir nos negócios realizados entre os particulares de modo a desconsiderar o ato ou o negócio realizado. Em sentido inverso, há quem entenda que a interpretação econômica é inconstitucional porque ofende a legalidade e a tipicidade fechada da lei tributária (PORTO, 2012, p.155).

Frente às divergências postas, a caracterização do planejamento tributário relacionado aos conceitos de elisão e evasão fiscal tornou-se obsoleta pela clássica distinção da temporalidade e da licitude no Ordenamento Jurídico, uma vez que no cenário tributário contemporâneo o campo de discussão volta-se para os planejamentos tributários abusivos, vislumbrando-se uma interpretação da lei tributária que busque a justiça fiscal. (GOMES, 2005, p.503).

Diante dessa conjuntura, a doutrina e as legislações do direito comparado foram, paulatinamente, criando balizas para coibir os planejamentos tributários abusivos.

Em países como Estados Unidos, Canadá e Inglaterra, desenvolveu-se uma doutrina motivada pela utilidade do negócio realizado entre as partes, denominada doutrina do “propósito negocial”, “propósito mercantil” (*business purpose*) ou “utilidade negocial”, decorrente de construção jurisprudencial nos Estados Unidos da América e na Inglaterra (*anti avoidance rules*) ou da legislação, no Canadá, Austrália e Suécia (GOMES, 2005, p.503).

No Canadá as normas antielisivas são aplicadas quando ocorre elisão abusiva (*abusive tax avoidance*). Na cláusula geral antielisiva (*general anti-avoidance provision*) do direito canadense há autorização expressa que o Fisco pode denegar os benefícios fiscais que resultam direta ou indiretamente das operações caso entenda que essas não foram realizadas de forma razoável (AMARAL, 2002, p.296).

No Reino Unido as normas antielisivas surgiram através do entendimento jurisprudencial de dois significativos casos da “indústria” do planejamento tributário: os casos *Ramsay e Furniss* (AMARAL, 2002, p.295). No primeiro, o contribuinte visava à venda de um imóvel a determinado comprador sem pagar o imposto na Inglaterra, realizando a transferência do bem para uma empresa em um paraíso fiscal (Ilhas Mann) a fim de que a empresa vendesse o imóvel diretamente ao comprador na Inglaterra (operação circuito). No caso *Furniss*, determinado contribuinte inglês vendeu imóvel à empresa localizada nas Ilhas Mann e essa o vendeu para outro contribuinte auferindo ganho de capital.

A “*House of Lords*”, superior instância britânica, ao analisar ambos os casos, decidiu que no Caso *Ramsay* a operação seria desconsiderada porque o que existia de fato era um negócio de compra e venda. Já no caso *Furniss* a Corte decidiu que a operação era válida porque não havia comprador determinado naquela situação, de modo que não existia uma “estrutura circular” do negócio, tal como no primeiro caso, ou seja,

inequívoco objetivo de obter a vantagem econômica e lesar o *Tax Statute* (AMARAL, 2002, p.296).

A partir desse contexto, consolida-se nas Cortes Britânicas o chamado “*Ramsay Principle*”, aqui explicado por Túlio Rosembuj:

Según Lord Oliver, em el caso Ramsay se enuncia el principio de que los tribunales pueden considerar transacciones individuales como ‘un todo’ y, por tanto, como un plan organizado para eludir impuestos; que este plan organizado puede estar formado por transacciones (contratos, operaciones, etc) artificialmente concertadas para obtener un resultado diferente, em su conjunto, del que se habría producido de no existir tal conexión; que es importante establecer si en algunas de esas transacciones falta um objetivo comercial; que es suficiente para tener uma preorganización elusiva, uma ‘voluntad guía’ que pueda garantizar que los diferentes passos sucesivos serán llevado a cabo. (ROSEMBUJ, 1999, p.380).

Entretanto, é com o advento da doutrina do propósito negocial na jurisprudência norte-americana que se estabelece um marco divisório no cenário do planejamento tributário (GODOY, 2003, p.61).

Sem embargo, a construção da doutrina do propósito negocial firmou-se na intenção de considerar a elisão abusiva quando o contribuinte distancia-se do propósito do negócio em busca de vantagens na área fiscal. Trata-se de um teste criado pela jurisprudência ianque cujo objetivo é analisar se a operação teria sido realizada da mesma forma caso não existissem vantagens tributárias. (SCHOUERI, 2010, p.18).

A doutrina desenvolveu-se nas cortes norte-americanas a partir da ideia da substância sobre a forma (*substance over form*), que implica na prevalência da substância (conteúdo) do negócio em face do revestimento (forma) da operação adotado pelas partes. (AMARAL, 2002, p.294)

Dessa análise perfunctória, a partir do tópico seguinte, passa-se a estudar a origem da doutrina do propósito negocial e seu desdobramento na jurisprudência norte-americana.

2 A DOUTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO DIREITO NORTE-AMERICANO

Entre os diversos institutos criados pela *judge-made law* nos Estados Unidos, ganha relevância o chamado teste do propósito negocial ou “business purpose test”, ora

objeto deste estudo, o qual possibilita, em maior amplitude, a análise da licitude e ilicitude na elisão fiscal.

O referido teste foi concebido em 1935 pela Suprema Corte americana com o julgamento do caso “*Gregory v. Helvering*” (293 U.S. 465, 1935), no intuito de avaliar se em determinada operação comercial praticada pela contribuinte, Sr.^a Gregory, existia, de fato, “substância” econômica (MACHADO, 2013, p.70).

Arnaldo Sampaio Moraes Godoy conta que ao tempo do julgamento – que data do ano de 1934 a 07/01/1935 - os Estados Unidos da América atravessava uma grande crise econômica, ainda lutando contra a recessão de 1929. A imagem institucional do país precisava ser restabelecida mediante a adoção de medidas pedagógicas que solapassem a legislação comercial de 1920 e a Suprema Corte era o cenário ideal para esse intento (GODOY, 2003, p.61).

Em breve síntese, conforme se depreende da leitura da decisão e dos comentários do jurista anteriormente citado, a contribuinte, Sr.^a Evelyn Gregory, era proprietária de todas as ações da empresa *United Mortgage Corporation*. A empresa *United* possuía 1000 ações da empresa *Monitor Securities* em seu ativo com o valor de mercado que excedia o valor contábil, razão pela qual queria aliená-las para ter acesso direto ao resultado da alienação. Inicialmente, a contribuinte poderia distribuir as cotas da Monitor a si mesma, para posteriormente aliená-las, o que resultaria na tributação dos dividendos no valor das quotas.

Desse modo, a Sr.^a Gregory articulou uma reorganização societária conforme o disposto na seção 112(g) da Lei do Imposto de Renda de 1928 para transferir as ações para si, com o fito de diminuir a quantia do imposto de renda quando da transferência direta das ações. Tal norma isentava a tributação nos casos em que determinada empresa, através de uma operação societária, transferisse para seus acionistas as quotas que detinham em outra empresa.

Ato contínuo, a contribuinte constituiu uma nova empresa denominada *Averill Corporation*, para a qual transferiu as ações que detinha em nome da *Monitor Securities*, dissolvendo, em sequência, a empresa *Averill*, e, ulteriormente, distribuindo os ativos desta para si mesma.

O Fisco norte-americano, ao analisar cuidadosamente o caso, observou que a empresa *Averill*, criada mediante uma operação societária, nunca possuiu substância e

desse modo, sua existência deveria ser desconsiderada, ainda que a contribuinte não tivesse diretamente burlado a legislação vigente.

Embora no tribunal administrativo – *The Board of Tax Appeals* – a visão da administração fiscal tenha sido rejeitada, a Corte de Apelação – *The United States Court of Appeals for the Second District* – reverteu o julgamento, considerando que, de fato, a operação ocorreu nos ditames da legislação, mas que o negócio não atendia ao propósito negocial legítimo.

No entendimento da Suprema Corte, conquanto a contribuinte tivesse o direito de reduzir ou planejar seus impostos, não o podia fazer se o ato praticado não se harmonizasse com a intenção do legislador, como se vê no excerto abaixo transcrito:

The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted. [...] But the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was the thing which the statute intended.³

Nessa esteira, resultando em julgamento desfavorável à contribuinte, ficou assentado pela Suprema Corte que:

(1) *Minimization, Avoidance or Evasion of Liability: Taxpayer can decrease amount of his taxes or altogether avoid them by means which law permits.* (2) *Acts Constituting Reorganization in General: Transfer of some of assets of corporation owned wholly by taxpayer to new corporation owned wholly by taxpayer and created solely for purpose of receiving and transferring assets to taxpayer as liquidating dividend, after which new corporation was dissolved, held not 'reorganization' within statute exempting from tax, gain arising out of transfer of assets by one corporation to another corporation pursuant to plan of reorganization. Revenue Act 1928, § 112(g), (i) (1), 26 U.S.C.A., § 112.* (3) *Plan of Reorganization: Under statute exempting from tax gain arising out of transfer of assets by one corporation to another, 'transfer' must be made pursuant to plan of reorganization and not pursuant to plan having no relation to business of either corporation. Revenue Act 1928, C(g), (i) (1) 26 U.S.C.A. § 112.*⁴

³ Do direito legal de um contribuinte para reduzir a quantidade daquilo que de outra forma seriam seus impostos, ou evitá-los por completo, através de meios que a lei permite, é indubitável. [...] Mas a questão determinante é se o que foi realizado, além do motivo tributário, é a intenção da lei (ou legislador). (Tradução nossa). ESTADOS UNIDOS. Suprema Corte dos Estados Unidos. *Gregory v. Helvering*, Commissioner of Internal Revenue. Nº 127. Mr. Justice Sutherland. Decidido em 07/01/1935. Publicado no 55 S.Ct. 266. Disponível em: <<https://a.next.westlaw.com/Document/I47>>. Acesso em: 15 out. 2013.

⁴ (1) Redução, “Elisão” ou Evasão de responsabilidades: o contribuinte pode reduzir os impostos ou evitá-los por completo através dos meios permitidos em lei (2) Atos constitutivos das operações societárias: transferência de parte dos ativos da empresa de propriedade da contribuinte, criada exclusivamente com a finalidade de receber e transferir à contribuinte os dividendos de liquidação, resultando na dissolução da nova empresa, “reorganização societária” em desacordo com a lei [...] (3) *Revista Intervenção, Estado e Sociedade* v.3.n.1 jan./jun. p. 141-166

O julgamento do caso pela Suprema Corte foi determinante para elevar a doutrina do propósito negocial à norma antielisão, condicionando limites aos planejamentos tributários realizados em solo americano.

Nesse aspecto, a doutrina do propósito negocial veio afirmar que as operações não serão válidas quando o único objetivo destas for a economia de impostos, a menos que se destinem a atingir uma utilidade negocial válida e independente. Nestes casos, pode a administração fiscal, na falta de um motivo negocial, desconsiderar a operação, ainda que a mesma esteja de acordo com a legislação fiscal (JONES, 1999, p.73).

Destarte, constata-se que a administração tributária e os Tribunais norte-americanos buscam evitar a vantagem tributária das empresas que constituem negócios jurídicos dissociados da utilidade negocial da sociedade com a simples motivação de elidir o tributo, como sustenta Tulio Rosembuj:

El business purpse test, em los EE UU resulta aplicado por los Tribunales para descalificar o declarar la ineficácia de determinadas actividades os negócios jurídicos cuya finalidad o alguna de las fases de los mismos, aun cuando sea verdaderas no son apropiadas ni necesarias a la empresa, dirigidos como están a obtener una situacion de ventaja tributária (ROSEMBUJ, 1999, p.261)

No instituto do *business purpose*, a administração fiscal busca uma finalidade negocial no ato jurídico realizado pelo contribuinte. A realidade econômica é elemento indispensável para a aplicação do instituto, pois que o propósito que se busca é aquele que pauta o exercício da atividade empresarial (MACHADO, 2007, p.48).

Nas palavras de Hermes Marcelo Huck, constata-se que “o significado econômico do negócio jurídico é indispensável, e, não sendo encontrado, é lícito ao Fisco taxar a operação dissimulada pelo negócio ostensivamente apresentado” (HUCK, 1997, p.200).

Antonio Roberto Sampaio Dória explica que o reconhecimento da doutrina do propósito negocial nos negócios societários se dá pela aplicação de três testes: a) o teste da permanência; b) o teste da vantagem societária e c) o teste da economia fiscal (DÓRIA, 1977, p.78). O primeiro teste visa a demonstrar que não se enquadram no conceito de “reorganização” as operações societárias que não têm o intuito de prolongar

Plano de reorganização societária: ao abrigo da lei que isenta o ganho fiscal decorrente da transferência de ativos de uma empresa a outra, a transferência deve ser realizada em conformidade com o plano de reorganização societária e não conforme o planejamento que não tenha relação com o negócio. (Tradução nossa). Ibid.

as suas atividades. O segundo teste determina que a reorganização deve propiciar benefícios à empresa sobrevivente, de modo a não permitir que tais benefícios influenciem diretamente os proprietários do negócio. Por fim, o terceiro teste implica as operações societárias cuja finalidade é a redução de tributos, as quais não são consideradas reorganizações dentro dos ditames legais.

Não obstante o nascimento da doutrina do propósito negocial no julgado alhures, medrou-se, a partir do seu advento, o chamado modelo da substância sobre a forma (*substance over form*).

Trata-se de uma construção do *Internal Revenue Service*, fisco norte-americano, e das Cortes Federais, para assegurar que os contribuintes atentem ao espírito da lei - seu real objetivo, e não apenas a forma jurídica normatizada, conforme expõe Sally M. Jones:

The *substance-over-form* doctrine holds that the IRS is entitled to look through the legal formalities to determine the true economic substance (if any) of a transaction. If the substance differs from the form, the tax consequences of the transaction will be based on the reality rather than the illusion (JONES, 1999, p.73).⁵

A doutrina da substância sobre a forma opera para impedir que a verdadeira natureza da operação seja disfarçada por meros formalismos legais, que podem ser utilizados para contornar as obrigações tributárias, e promove uma administração eficaz das políticas legislativas e da intenção do legislador.

O referido entendimento é utilizado como suporte para aplicação da doutrina do propósito negocial nos países da *commom law*, uma vez que estabelece os limites ao emprego dos arranjos empresariais artificialmente criados, como bem explica Raoul Lenz:

O direito anglo-saxão, fundado nos precedentes, desenvolveu uma doutrina que considera a substância do negócio mais relevante do que a forma. Quando se aplica esta doutrina, o tribunal procura ‘a substância’ da operação, que significa o seu verdadeiro propósito no negócio. Caso a verdadeira substância seja notavelmente diversa da forma atribuída à operação, e caso esta forma tenha como único fim poupar impostos, a operação é considerada simulada e requalificada de acordo com a sua verdadeira substância (LENZ, 1988, p.588).

⁵ A doutrina da *substância sobre a forma* determina que a entidade administrativa se reserva o direito de examinar as formalidades legais a fim de determinar a verdadeira substância econômica (se houver) de uma operação. Se a substância difere da forma, as consequências fiscais da operação serão baseadas na realidade e não na aparência. (Tradução nossa). JONES, Sally M. **Federal Taxes and management decisions**. New York: Irwin McGraw-Hill, 1999. p. 73.

Na sistemática jurídica norte-americana, a doutrina do propósito negocial e da substância sobre a forma, juntas, arvoraram-se em três categorias: a) transações fictícias (*shams transactions*), em que o teste do propósito negocial é utilizado para desconsiderar as sociedades ou os benefícios por ela obtidos quando seu único objetivo for motivado pela economia tributária e a operação societária não precisava ser realizada de fato; b) transações fora da realidade econômica, as quais, ainda que praticadas nos limites legais, evidenciam-se irreais pois as consequências fiscais são a causa da sua criação e, terminante, as c) “*step transactions*”, nas quais os contribuintes se utilizam dos caminhos mais complexos da legislação tributária para realizar operações em série, podendo a administração fiscal desconsiderar cada passo realizado se observado a operação como um todo (MACHADO, 2013, p. 73).

Frente a tais considerações, para seguimento do presente estudo, buscar-se-á analisar a presença do propósito negocial nas decisões administrativas dos órgãos fiscais e, posteriormente, sua presença, ainda que intrínseca, nas decisões judiciais, o que permitirá a sua melhor compreensão como instrumento adotado pela administração fiscal para viabilidade da elisão fiscal nas reorganizações societárias.

3 A (DES)CONSTRUÇÃO DA DOCTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A despeito dos contrastes existentes entre a jurisdição continental e a *commom law*, tem se observado, mormente após a introdução do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a adoção da doutrina do propósito negocial e suas vertentes nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (ou antigo Conselho de Contribuintes⁶), ainda que sob a designação de teorias outras, tais como fraude à lei ou abuso de direito (SCHOUERI, 2010, P. 18).

Sob essa perspectiva, a teoria do propósito negocial vem sendo utilizada para legitimar as práticas elisivas sob a égide do Ordenamento Jurídico Pátrio, como se vê nas palavras de Andrade Filho:

A rigor, essa ideia corresponde, em essência, à exigibilidade de um ‘motivo extratributário’ para justificar certas práticas elisivas e, de acordo com este ponto de vista, sem a existência desse motivo o sujeito passivo não poderia

⁶ A alteração da nomenclatura para Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei 11.941, de 27 de dezembro de 2009.
Revista Intervenção, Estado e Sociedade v.3.n.1 jan./jun. p. 141-166

justificar práticas apenas a partir das considerações sobre a licitude dos meios e das formas. De outra parte, ainda segundo esta mesma ótica, o simples propósito de obter uma otimização da carga tributária não seria catalogado como business purpose válido (ANDRADE FILHO, 2009, p.200):

O propósito negocial ganhou maior destaque nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a partir da edição da Medida Provisória nº 66/2002, que regulou o procedimento administrativo para desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos para fins tributários.⁷

Assim, a referida norma buscou complementar o parágrafo único do art. 116, estabelecendo a falta de propósito negocial ou o a ocorrência do abuso de forma para a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos pela administração fiscal, como se vê no excerto abaixo transcrito:

São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. §1º Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I – falta de propósito negocial; ou II – abuso de forma.

O parágrafo segundo do dispositivo em comento, em um ensaio de positivar o propósito negocial na legislação tributária nacional, determinava as condições da não ocorrência do propósito negocial nos atos ou negócios jurídicos.

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

Ocorre que o art. 14 da Medida Provisória nº 66/2002, que elegeu a falta de propósito negocial e o abuso de forma para desconstituição dos atos e negócios jurídicos, não floresceu na legislação nacional, porquanto determinada parte da referida norma não foi convertida em lei.⁸

Não obstante a não conversão da Medida Provisória, dita circunstância não foi impedimento para que o Fisco permanecesse a aplicar a doutrina norte-americana em

⁷ BRASIL. **Medida provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre os procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 11 maio 2014.

⁸ A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, foi posteriormente convertida na Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

suas decisões, ainda que sob a alcunha de outras figuras da legislação tributária (SCHOUERI, 2010, p.19).

A tentativa do antigo Conselho de Contribuintes de construir a tese do propósito negocial em seus julgamentos, ainda que “desautorizado” pelo Poder Legislativo, suscitou controvérsias na seara do planejamento tributário, mormente sobre a (in)compatibilidade da sua aplicação na sistemática jurídica pátria frente ao princípio da tipicidade e da segurança jurídica, conforme expõe Hugo de Brito Machado:

Como se vê, a exigência do propósito negocial para a validade dos atos ou negócios jurídicos perante o Fisco, que ganhou força a partir da Medida Provisória nº 66, constitui limitação intolerável à liberdade do cidadão contribuinte, sendo rejeitada até pela doutrina mais favorável à Fazenda em matéria de planejamento tributário. O pior, todavia, é que a rejeição, pelo Congresso Nacional, dos dispositivos daquela Medida Provisória que cuidavam deste assunto, que pareceu ser uma vitória contra o arbítrio, na prática terminou sendo um caminho para seu agravamento, como a seguir se verá (MACHADO, 2007, p.51).

Anteriormente a edição da norma geral antielisiva, o antigo Conselho de Contribuintes abraçava o princípio da tipicidade e da estrita legalidade tributária nos seus julgamentos, de modo que a simples observância da formalidade do negócio jurídico caracterizava a licitude da operação, ou seja, a licitude do ato estava intrinsecamente ligada à subsunção do negócio jurídico à lei.⁹

Pelo princípio da legalidade tributária, a administração fazendária obriga-se a lançar e arrecadar os tributos nos casos prescritos em lei, pois que a intervenção estatal nos atos, na propriedade e nos direitos do contribuinte somente pode ser autorizada através de um ato legal (CARRAZA, 2010, p.278).

Com o advento da norma geral antielisiva, o antigo Conselho de Contribuintes - atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – vem alterando energicamente o modo de compreender os negócios jurídicos realizados pelas sociedades.

Com efeito, vem sendo adotado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a análise da ausência de propósito negocial nos negócios jurídicos, modo a determinar que a validade da operação societária esteja atrelada a determinados indícios de “motivação negocial” e a sua licitude¹⁰, o que significa dizer que dada operação deve

⁹ Nesse sentido ver acórdãos 103-21.047 (10/2002), 101-93.616 (09/2001) e 106-09.343 (09/1997) do antigo Conselho de Contribuintes.

¹⁰ Nesse sentido ver os acórdãos 1103-000.960 (05/2014), 1102-001.018 (03/2014), 1401-001.059 (01/2014), 1402-001.229 (04/2013), 1202-000.884 (04/2013), 2202-002.187 (02/2013), 1402-001.103
Revista Intervenção, Estado e Sociedade v.3.n.1 jan./jun. p. 141-166

apresentar um objetivo prático, ou seja, uma justificativa negocial para que ocorra (HUCK, 1997. p.49).

Em recente estudo realizado, mediante de análise de diversos julgamentos do antigo Conselho de Contribuintes, verificou-se quais são os indícios de propósito negocial admitidos pela jurisprudência fazendária. O estudo revelou que três são os critérios apreciados pela administração fazendária para a verificação de ausência de propósito negocial: o lapso temporal, a interdependências das partes envolvidas e operações anormais (SCHOUERI, 2010, p.482).

O primeiro critério pauta-se no período de tempo que a operação é realizada, normalmente considerado nas reorganizações societárias realizadas às pressas ou no mesmo dia. Nesses casos, o Conselho concebe a ausência de propósito negocial quando as operações são realizadas sem o tempo necessário para as que decisões sejam tomadas dentro das formalidades que a sociedade exige, tal como se vê no acórdão nº 106-14486, no excerto do voto da Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto:

Uma operação como a alienação da empresa Freios Varga S/A, por sua importância e pelo valor da operação, não é realizada em alguns dias, mas em meses, depois de muitos ajustes. A seqüência de operações realizadas a toque de caixa é o mais forte indicio de que todas as operações foram realizadas com o fim de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido.¹¹

O segundo critério é avaliado através da interdependência entre as partes envolvidas. Aqui os julgadores observam se as operações estão sendo realizadas entre empresas diferentes ou entre um mesmo grupo econômico, conforme se observa na ementa do acórdão nº 1803-000.551:

MULTA DE OFÍCIO – SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO – RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR – SUCESSÃO ENTRE EMPRESAS INTEGRANTES DO MESMO GRUPO – EXONERAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE – Tratando-se de sucessão entre empresas ligadas, coligadas ou controladas, deve-se manter a multa de ofício lançada na empresa

(08/2012), 1402-001.078 (08/2012), 1402-001.080 (07/2012), 1402-01.078 (06/2012), 1201-00.548 (08/2011), 2202-001.217 (06/2011), 9202-01.194 (02/2010) e 103-23290 (12/2007) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

¹¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 106-14486**. Recorrente: Marina Varga de Carvalho. Recorrido: 3ª Turma DRJ em Brasília. Relator: Sueli Efigênia Mendes de Britto. Brasília, 16 de março de 2005. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 maio 2014.

incorporada, já que é manifesta a interveniência da incorporadora nos procedimentos da incorporada.¹²

O terceiro e último critério é baseado nas operações anormais, consideradas aquelas distantes da realidade empresarial de uma sociedade, as quais podem ser observadas na ementa colacionada:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.¹³

Ainda, tocante ao critério das operações anormais, evidencia-se que a jurisprudência administrativa vem analisando o conjunto de todas as operações empreendidas e não somente os atos isolados de cada operação.

É o que se mostra no fragmento do acórdão nº 1103-000.960, que trata da sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial, sem qualquer finalidade negocial:

No exame de casos de amortização de ágio, faz necessária a avaliação do conjunto de operações investigadas, não apenas de cada uma isoladamente, de tal forma a identificar-se a situação das sociedades antes e depois da sucessão dos fatos, verificando-se se houve alguma alteração efetiva nos negócios, na organização do grupo societário, ou se tudo continuou como antes, criando-se tão somente as condições para a redução da base de cálculo artificialmente.¹⁴

A construção do *business purpose test*, presente em diversas decisões administrativas fazendárias, pode também ser observada, ainda que intrinsecamente, nas decisões judiciais.

¹² BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1803-000.551**. Recorrente: Marcotrade Comércio Exterior do Brasil Ltda. Recorrido: 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo. Relator: Benedicto Celso Benício Junior. Brasília, 05 de agosto de 2010. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

¹³ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1803-000.551**. Recorrente: Marcotrade Comércio Exterior do Brasil Ltda. Recorrido: 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo. Relator: Benedicto Celso Benício Junior. Brasília, 05 de agosto de 2010. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

¹⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1103-000.960**. Recorrente: Fazenda Nacional e Tempo Serviços. Relator: Aloysio José Percínio da Silva. Brasília, 25 de abril de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 maio 2014.

Um dos casos mais relevantes sobre o tema foi enfrentado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região quando da análise da apelação nos autos de nº 2004.71.10.003965-9/RS, conhecido como “Caso Josapar”, grande empresa do ramo de alimentos localizada no Estado do Rio Grande do Sul.

O feito versou sobre uma operação de incorporação às avessas em que a empresa Supremo Industrial, detentora de prejuízo fiscal, incorporou a empresa superavitária Suprarroz S.A. para redução de prejuízos fiscais. Posteriormente, a empresa Josapar incorporou a Suprarroz S.A. A exigência tributária decorreu da constatação de simulação de incorporação de outra pessoa jurídica para o aproveitamento de prejuízos fiscais e o afastamento da incidência do IRPJ e CSLL.

Conquanto a empresa Josapar tenha alegado a inexistência de simulação, uma vez que respeitou as formalidades previstas na legislação, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu que a incorporação foi economicamente inviável, pois que realizada com o único intuito de viabilizar os prejuízos fiscais da incorporadora, apontando o magistrado, inclusive, os diversos fatores que distanciaram a realidade econômica do negócio.¹⁵

O Superior Tribunal de Justiça, quando da interposição do recurso pela empresa Josapar, confirmou a decisão proferida pela segunda instância jurisdicional, abrindo um importante precedente para a aplicação da doutrina do propósito negocial no Ordenamento Jurídico Pátrio.

Nessa esteira, é o que nos diz Guilherme Costa Val Machado:

Parece-nos que o STJ tangenciou o tema e acabou por validar a utilização do teste do propósito negocial (mesmo que aliado a outros testes e análises) como instrumento, diríamos, quase intrínseco, à identificação da prática simulada. Isso porque a análise das demonstrações contábeis em atenção à configuração societária e às operações praticadas pela empresa são essenciais à compreensão da realidade econômico-social da operação que, no caso, foi interpretada como irreal sob tais pontos de vista. Seria o negócio economicamente viável? Há razões econômicas ou logísticas que suportem a transação? (MACHADO, 2013, p.77).

¹⁵ Conforme se observa no acórdão de lavra do Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares, são apontados como ausência da realidade econômica do negócio (propósito negocial): a incorporadora (Supremo) assumiu a denominação social da incorporada; a sede do novo grupo resultante da operação passou a ser a antiga sede da empresa incorporada (Suprarroz); a empresa incorporadora (Supremo) nem mesmo possuía sede; os membros do Conselho de Administração da incorporadora (Supremo) renunciaram para assumir no Conselho da incorporada (Suprarroz).

Tem-se, portanto, que o Tribunal afastou o formalismo da lei para aplicação da doutrina do propósito negocial, modo a demonstrar efetivo interesse pela realidade econômica do negócio jurídico ali perquirido, mostrando que a simples subsunção do fato à norma conjuga-se não somente ao cumprimento dos requisitos formais e materiais do negócio jurídico, mas também a não ofensa à ordem jurídica (CAVALCANTI, 2011, p.14).

4 - PROPÓSITO NEGOCIAL E DIREITO CIVIL: CAUSA OBJETIVA DO NEGÓCIO JURÍDICO

A doutrina tem apontado alterações que ocorrem no direito tributário brasileiro frente à posição da legalidade e da tipicidade tributária que outrora vigorava com maior expressão (GRECO, 2011, p.10).

O formalismo como instrumento de proteção aos valores democráticos acarretou a idolatria da lei, permitindo que as organizações adotassem estruturas negociais e reestruturações societárias meramente formais, ou seja, “Montagens jurídicas sem qualquer substancia econômica, empresarial ou extratributária” (GRECO, 2011, p.14).

Com o advento do Texto Constitucional de 1988, o apego ao sentido formal do fenômeno tributário deveria ser repensado, mormente porque o formalismo exacerbado, fruto das legislações totalitárias e conservadoras, é incompatível com a “variável político e filosófica” do Estado Democrático de Direito (GRECO, 2011, p.10).

Nesse aspecto, Ricardo Lobo Torres aduz que a passagem da jurisprudência dos conceitos, cuja importância está na legalidade estrita e no primado do papel do Poder Legislativo, para a jurisprudência dos valores, cuja atenção centra-se na afirmação de um Estado Democrático de Direito, rompeu com as antigas interpretações do direito tributário (interpretação conceptualista e interpretação econômica), reconhecendo novas temáticas para a compreensão dessa seara do direito, quais sejam:

- a) Preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo; b) ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça obtida por argumentação democrática, e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de ‘segurança da regra’; c) equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador; d) harmonização entre direito e

economia, tendo em vista que, além de a economia viver *sub specie juris*, ambos exibem o coeficiente ético comum; a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade. (TORRES, 2012, p.14).

Em relação a isto, Marco Aurélio Greco assevera que o vetor da liberdade do contribuinte auto organizar seus empreendimentos deve ser compatibilizado com a isonomia e a capacidade contributiva, pois, para que a sua conduta seja fiscalmente aceitável, necessário que todos os atos praticados sejam considerados e não apenas os atos isolados, razão pela qual explica:

O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores. (GRECO, 2011, p.15).

Percebe-se, a partir do discurso citado, que a doutrina nacional e a própria administração tributária estão ampliando o debate sobre o formalismo na ciência do direito, mormente no direito tributário, que se utiliza de proposições descritivas e normativas para a construção dos significados, acolhendo interpretações que “busquem a verdade” sem ignorar a realidade dos fatos, e assim permitindo o alcance prático do texto normativo (ÁVILA, 2013, p.181).

Ademais, é necessário salientar que o paradigma constitucional de 1988 prestigiou o princípio da capacidade contributiva, proibindo exigências discriminatórias e a não exigência de tributo aos contribuintes que se encontram em situações análogas, tal como se vê no inciso II, do art. 150, da Constituição da República.

Na ensinança de Humberto Ávila, a capacidade contributiva, com previsão no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, foi elevada a “medida de diferenciação entre os contribuintes” para os tributos que visam a determinada finalidade fiscal (ÁVILA, 2009, p.160).

Não por outra razão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem relativizado o princípio da liberdade de auto-organização pelos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, nos procedimentos de reorganização societária, diante da ausência de motivação extratributária – e entre elas o propósito negocial – como fundamento para exigência do tributo.

É o que se vê na ementa do acórdão nº 104-21.497, do antigo Conselho de Contribuintes, de lavra da Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, em recurso administrativo interposto pelo ex-governador do Estado do Rio Grande do Sul:

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.¹⁶

O mesmo entendimento pode ser verificado na ementa do acórdão nº 1302-001.108, da Primeira Seção de Julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

LIBERDADE DE AUTO-ORGANIZAÇÃO. LIMITES. A liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta, está sujeita a restrições como o respeito à livre concorrência, à boa-fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei.¹⁷

Por certo que o princípio da liberdade de auto-organização é decorrência do princípio da autonomia privada, e como tal, reconhecido pela ordem jurídica como “fonte criadora de relações jurídicas”, autorizando os particulares a realizarem diversas atividades econômicas objeto de tributação (AZEVEDO, 2002, p.13).

Nesse contexto, o princípio da autonomia privada associa-se a um instituto do direito civil que, relacionado ao direito tributário, torna-se relevante para o estudo do propósito negocial no Ordenamento Jurídico Pátrio: o negócio jurídico (FREITAS, 2010, p.462).

O negócio jurídico pode ser diferenciado pelo seu conteúdo (objeto) e pela sua causa. Enquanto o conteúdo é a descrição do evento, a causa do negócio jurídico é o próprio evento que se realiza pela mão do homem. O conteúdo do negócio jurídico estará atrelado ao plano do dever-ser (hipótese) e a causa no mundo do ser (fato) (FREITAS, 2010, p.474).

¹⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 104-21.497**. Recorrente: Paulo Affonso Girardi Feijó. Recorrido: 4ª Turma / DRJ – Porto Alegre. Relator: Maria Helena Cotta Cardoso. Brasília, 26 de maio de 2006. Disponível em: <www.carf.gov.br>. Acesso em: 13 maio 2014.

¹⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1302-001.108**. Recorrente: Agreco do Brasil S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Márcio Rodrigo Frizzo. Brasília, 17 de setembro de 2013. Disponível em: <www.carf.gov.br>. Acesso em: 14 maio 2014.

A vontade e a causa são elementos exteriores ao negócio jurídico, servindo ao ordenamento civil apenas como “meios de correção do negócio”. Esse é o entendimento expresso nas palavras de Antônio Junqueira de Azevedo:

Vontade e causa, como veremos, não fazer parte do negócio jurídico, isto é, o negócio existe independentemente delas (plano da existência); uma e outra são somente meios de correção do negócio, no sentido de que elas, agindo de fora do negócio, seja no plano da validade, seja no da eficácia, evitam, ora mais, ora menos, efeitos não queridos (isto é, ou não queridos subjetivamente), pelo agente – vontade, ou não querido objetivamente, pela ordem jurídica – causa)(AZEVEDO, 2002, p.22).

Com propriedade, o mesmo autor explora o conceito de causa do negócio jurídico:

A causa é um fato externo ao negócio, mas que o justifica do ponto de vista social e jurídico, enquanto o elemento categorial objetivo é justamente a referência, que se faz a esse fato, no próprio conteúdo do negócio. Por outras palavras, o elemento inderrogável objetivo faz parte, isto é, é integrante da estrutura do negócio, e a causa, não. O elemento categorial consiste numa referência à causa, a qual está, porém, fora do negócio (ela está, logicamente, ou antes ou depois, mas não no negócio; ela é extrínseca à sua constituição) (AZEVEDO, 2002, p.149).

Diz-se, em outras palavras, que a causa do negócio jurídico nada mais é que a “razão de ser” do negócio, vista não apenas como uma noção jurídica – vontade da lei, mas sim como uma noção social. É ela o objetivo prático mediato do negócio jurídico, recebendo tutela do ordenamento desde que o interesse perseguido se destine às funções (sociais) do negócio jurídico (BETTI, 2008, p.261).

Desse modo, compreende-se que a causa do negócio jurídico é a finalidade econômica objetiva intencionada pelas partes, como bem ensina Emílio Betti:

[...] é fácil concluir que a causa ou razão do negócio se identifica com a função econômico-social de todo o negócio, considerado despojado da tutela jurídica, na síntese dos seus elementos essenciais, como totalidade e unidade funcional, em que se manifesta a autonomia privada. A causa é, em resumo, a função de interesse social da autonomia privada. Os elementos (sic) necessários para a existência do negócio são também elementos indispensáveis da função típica que é sua característica. A sua síntese, assim como representa o tipo de negócio, na medida em que é negócio causal, também lhe representa igualmente função típica. Função econômico-social do tipo de negócio, como manifestação de autonomia privada, a qual é um fenômeno social antes de se tornar, com reconhecimento, um fato jurídico (BETTI, 2008, p.264).

Ainda, quando contemplada em seu aspecto social, na ensinança do mesmo autor, “A causa do negócio, é, propriamente, a função econômico social que caracteriza o

tipo deste negócio como fato de autonomia privada (típica, neste sentido), e lhe determina o conteúdo mínimo necessário” (BETTI, 2008, p.265).

A melhor doutrina classifica a causa com finalidade econômica típica de causa objetiva, porquanto o negócio jurídico dotado de tal finalidade, pelo interesse social que nele reside, exige adoção prática. Daí diz-se que a causa objetiva se concretiza na prática (SCHOUERI, 2010, p.477).

Com alicerce nesse entendimento, como visto, a teoria do propósito negocial encontra respaldo no elemento civilista da causa objetiva do negócio jurídico (vontade objetiva final do negócio jurídico), razão pela qual a doutrina e a jurisprudência administrativa tributária vem reconhecendo o instituto do *business purpose* como a própria causa objetiva do negócio jurídico, conforme se denota das ementas abaixo transcritas:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam ‘conteúdo econômico’ ou ‘propósito negocial’ e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.¹⁸

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – CRITÉRIOS. O que determina a incidência ou não de tributo para caracterização de planejamento tributário é a função que se destina a operação dentro do empreendimento econômico (causa objetiva – propósito negocial), não bastando a existência do conteúdo formal do negócio jurídico, consubstanciado na declaração de vontade.¹⁹

À vista disso, justifica-se que os planejamentos tributários podem ser pautados pela análise do propósito negocial, desde que esse seja qualificado como elemento que compõe a causa objetiva do negócio jurídico (finalidade econômico-social). (SCHOUERI, 2010, p.488).

Salienta-se, todavia, que o propósito negocial, indispensavelmente, deve vir amoldado aos critérios objetivos relacionados aos elementos que compõe o negócio

¹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1101-000.841**. Recorrente: Companhia Energética do Rio Grande do Norte - COSERN. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Edeli Pereira Bessa. Brasília, 06 de dezembro de 2012. Disponível em: <www.carf.gov.br>. Acesso em: 15 maio 2014.

¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1202-001.076**. Recorrente: Nova Paiol Participações Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Geraldo Valentim Neto. Brasília, 10 de fevereiro de 2014. Disponível em: <www.carf.gov.br>. Acesso em: 15 maio 2014.

jurídico, tendo em vista que nem toda justificativa extratributária pode ser alegada contra o Fisco.

Em suma, não cabe à administração tributária a exigência de qualquer motivo extratributário, mas tão somente daqueles motivos que justificam a causa objetiva do negócio jurídico (SCHOUERI, 2010, p.488).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do exposto, é possível sustentar, que a doutrina do propósito negocial pode ser reconhecida e aplicada no Ordenamento Jurídico Brasileiro, conquanto não haja expressa previsão do instituto na Legislação Pátria. Isso pode ser sustentado porque os princípios constitucionais emanados da Constituição da República de 1988, em especial o princípio da função social da propriedade e o da capacidade contributiva, impuseram limitações às operações empresariais, permitindo que o regramento legal eleve o propósito negocial como instituto válido para a elisão fiscal.

Destaca-se, portanto, que não há óbice para que o teste da utilidade negocial seja considerado pressuposto da prática elisiva, mormente no que toca à análise da elisão fiscal nas operações societárias, contribuindo, assim, para a transparência no planejamento tributário que objetiva a redução da carga fiscal dentro de uma correta interpretação da lei tributária.

Conquanto parcela doutrinária ainda a defina como “mais uma teoria estrangeira a invadir o Ordenamento”, mostrou-se que a utilidade negocial, por encontrar amparo no instituto da causa objetiva do negócio jurídico, descarta, por si só, esse estólide raciocínio.

Ambas construções jurisprudenciais, norte-americana e brasileira, são úteis para corroborar que o planejamento tributário, e aqui se insere a elisão fiscal, precisa de novos instrumentos jurídicos para barra a conduta abusiva dos negócios jurídicos societários.

Isso não significa que o contribuinte esteja proibido de adotar condutas que lhes sejam mais convenientes, sob ponto de vista fiscal. O que lhe é exigível é, tão somente, exercer seu direito de planejar a economia tributária e agir dentro dos parâmetros impostos pela função social dos contratos, pela boa-fé negocial, pela vedação do abuso de direito ou de formas, da fraude à lei e da ausência de motivos.

Assim sendo, longe se esgotar o assunto e, abrindo espaço para futuros debates, pretendeu-se aqui demonstrar a plausibilidade da adoção do propósito negocial pelos critérios utilizados pela jurisprudência administrativa, a uma porque no arcabouço legal pátrio a figura pode ser identificada como a própria causa do negócio jurídico, e a duas, porque as cláusulas de direito civil determinam que os atos e negócios jurídicos decorrentes da autonomia privada – e dentre esses se inclui o planejamento tributário – necessitam de um motivo negocial, modo a cumprir os princípios constitucionais e a nova ordem constitucional estabelecida na Constituição da República de 1988.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos, 2002. p. 294.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 200.

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. Aplicação dos conceitos de planejamento tributário na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e doutrina. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, 2013.

AZEVEDO, Antônio Junqueira. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BETTI, Emílio. **Teoria geral do negócio jurídico**. Campinas: Servanda, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 dez. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Apelação nº 2004.71.10.003965-9**. Apelante: JOSAPAR Joaquim Oliveira S/A Participações. Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Desembargador Dirceu de Almeida Soares. Porto Alegre, 06 de setembro de 2006. Disponível em: <http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_ged>

pro.php?local=trf4&documento=1254430&hash=0dd6c69b36abc1239526e96f1248a34f>. Acesso em: 20 out. 2013.

BRASIL. **Medida provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 11 maio 2014.

164

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1202-001.076.** Recorrente: Nova Paiol Participações Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Geraldo Valentim Neto. Brasília, 10 de fevereiro de 2014. Disponível em: <www.carf.gov.br>. Acesso em: 15 maio 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1302-001.108.** Recorrente: Agrenco do Brasil S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Márcio Rodrigo Frizzo. Brasília, 17 de setembro de 2013. Disponível em: <www.carf.gov.br>. Acesso em: 14 maio 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 104-21.497.** Recorrente: Paulo Affonso Girardi Feijó. Recorrido: 4ª Turma / DRJ – Porto Alegre. Relator: Maria Helena Cotta Cardoso. Brasília, 26 de maio de 2006. Disponível em: <www.carf.gov.br>. Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1101-000.841.** Recorrente: Companhia Energética do Rio Grande do Norte - COSERN. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Edeli Pereira Bessa. Brasília, 06 de dezembro de 2012. Disponível em: <www.carf.gov.br>. Acesso em: 15 maio 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1103-000.960.** Recorrente. Fazenda Nacional e Tempo Serviços. Relator: Aloysio José Percínio da Silva. Brasília, 25 de abril de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 maio 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 1803-000.551.** Recorrente: Marcotrade Comércio Exterior do Brasil Ltda. Recorrido: 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo. Relator: Benedicto Celso Benício Junior. Brasília, 05 de agosto de 2010. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 101-96066.** Recorrente: Marambaia Capital S/A. Recorrido: 7ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro. Relator: Sandra Maria Faroni. Brasília, 29 de março de 2007. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 maio 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão n. 106-14486.** Recorrente: Marina Varga de Carvalho. Recorrido: 3ª Turma DRJ em Brasília. Relator: Sueli Efigênia Mendes de Britto. Brasília, 16 de março de 2005. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 maio 2014.

CARRAZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 278.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo de L. S. O novo Código Civil brasileiro e a elisão fiscal: possibilidade de desconsideração de formas jurídicas pelos juízes através da utilização de cláusulas gerais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). **Tributação, justiça e liberdade**. Curitiba: Juruá, 2005.

CAVALCANTI, Mirquelam Chaves. O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da PGFN**, Brasília, ano 1, n. 1, p. 14, 2011.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 78.

ESTADOS UNIDOS. United States Court of Appeals, 10th District (Denver). True v. United States. Nº 98-8015. Judge Wade Brorby. Decidido em: 09 set. 1999. Publicado no 190 F3d 1165. Disponível em: <<https://a.next.westlaw.com/Document/>>. Acesso em: 09 maio 2014.

ESTADOS UNIDOS. Suprema Corte dos Estados Unidos. Gregory v. Helvering, Comissioner of Internal Revenue. Nº 127. Mr. Justice Sutherland. Decidido em 07/01/1935. Publicado no 55 S.Ct. 266. Disponível em: <<https://a.next.westlaw.com/Document/I47>>. Acesso em: 15 out. 2013.

FREITAS, Rodrigo. É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio Moraes. Interpretação econômica do direito tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form). **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, n. 01, p. 61, jan./fev. 2003.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 503.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, Brasília, ano 1, n. 1, 2011.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 49.

JONES, Sally M. **Federal Taxes and management decisions**. New York: Irwin Mcgraw-Hill, 1999. p. 73.

LENZ, Raoul. Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coords.).

Princípios tributários no Direito Brasileiro e comparado. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 586-602. p. 588.

MACEDO JÚNIOR, Ronaldo Porto. Interpretação da boa-fé nos contratos brasileiros: os princípios jurídicos em uma abordagem relacional (contra a euforia principiológica). In: MACEDO JÚNIOR, Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada (Org.). **Direito e interpretação: racionalidades e instituições.** São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Guilherme Costa Val. Planejamento tributário: o papel do “business purpose test” da “step transaction doctrine” na verificação da simulação. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, São Paulo, n. 211, p. 70-79, abr. 2013. p. 77.

MACHADO, Hugo de Brito. A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para a Exigência de Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, São Paulo, n. 143, p. 48-53, ago. 2007. p. 51.

PORTO, Ingrid Aragão Freitas. A tipicidade aberta e a interpretação econômica no direito tributário. In: JORNADA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO, 2. Escola de Magistratura Federal da 1ª Região. Brasília: ESMAF, 2012. p. 155.

ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributário.** 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 261.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação econômica no direito tributário e os limites do planejamento tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, n. 01, p. 163, jan./fev. 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”.** São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 482.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Bahia, n. 4, nov./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-ICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2014.

WALD, Arnaldo. **Direito Civil: direito das obrigações e teoria geral dos contratos.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.