

DOUTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL E INIBIÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

Ian Sampaio de Freitas¹
Abílio das Mercês Barroso Neto²
Daiane Zappe Viana Veronese³

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo verificar de que forma o ordenamento jurídico brasileiro discute a possibilidade de utilização da doutrina do propósito negocial como instrumento inibidor do planejamento tributário agressivo. Para isso, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental de livros, artigos e decisões de julgados com a qual se concretizou uma explanação conceitual, um resumo do desenvolvimento histórico da teoria e uma análise de seu tratamento pela doutrina e pelos órgãos julgadores pátrios. Concluiu-se que o ordenamento jurídico brasileiro não possui um posicionamento consensual quanto à utilização da doutrina do propósito negocial, havendo questionáveis tentativas de implantação por vias legislativas e divergentes visões expressadas nos órgãos julgadores administrativos, porém também se verificou que o posicionamento ótimo de uma análise de propósito negocial parece restrito a uma atuação como indício de presença do consolidado instituto da simulação.

Palavras-chave: planejamento tributário agressivo; planejamento tributário abusivo; doutrina do propósito negocial; teoria do propósito negocial; teste de propósito negocial; business purpose

1 INTRODUÇÃO

Os instrumentos de inibição do planejamento tributário, tema do presente estudo, são um importante e complexo objeto de estudo tendo em vista a falta da regulação legal preconizada pelo parágrafo primeiro do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Em face da constante busca política nos últimos anos por uma reforma do sistema tributário brasileiro, este tema, tão caro aos ideais de liberdade e interesse social, se faz deveras relevante a todos os brasileiros.

Dentre os vários instrumentos de inibição, destaca-se a doutrina do propósito negocial, tomada como um princípio antielisivo segundo o qual, para que um ato ou negócio jurídico possa receber um benefício fiscal, é necessário que esse possua uma intenção extrafiscal. Desenvolvida pela jurisprudência americana no caso Gregory versus Helvering, essa é objeto de grandes debates no ambiente jurídico

¹ Pós-graduando/a em Direito, Centro Universitário Nobre (UNIFAN), ian.fpv@hotmail.com.br

² Mestre em Regulação da Indústria de Energia (Universidade Salvador), Centro Universitário Nobre (UNIFAN), abiliobarroso@yahoo.com.br

³ Mestre em Ciências Jurídico-Criminais (Universidade de Coimbra), Centro Universitário Nobre (UNIFAN), advogadaaiane@hotmail.com

internacional e brasileiro (SANTOS, 2015). Assim, o presente artigo tem como problema: De que forma o ordenamento jurídico brasileiro discute a possibilidade de utilização da doutrina do propósito negocial como instrumento inibidor do planejamento tributário agressivo?

Compreender o estado geral da questão é fundamental não apenas para profissionais do Direito Tributário, como também para os contribuintes, que necessitam se conscientizar acerca da extensão de seus direitos e antever quais impactos financeiros e estratégicos terão caso ocorra uma plena adoção da doutrina pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, o presente artigo tem o objetivo geral de verificar de que forma o ordenamento jurídico brasileiro discute a possibilidade de utilização da doutrina do propósito negocial como instrumento inibidor do planejamento tributário agressivo. Para isto, como objetivos específicos busca: a) Analisar em que consiste o planejamento tributário. b) Verificar a diferença entre planejamento tributário abusivo de planejamento tributário agressivo. c) Identificar as diferenças existentes entre elisão, evasão e elusão fiscal. d) Descrever o desenvolvimento histórico da doutrina do propósito negocial. e) Identificar o impacto e a aceitação da doutrina do propósito negocial no Brasil.

Para a consecução dos objetivos, o artigo apresenta um estudo qualitativo no qual foi realizada uma pesquisa bibliográfica para que, com a revisão da literatura a partir de livros e artigos, seja esclarecida a problemática da doutrina do propósito negocial sob a guia dos especialistas no tema. Também se procedeu a uma pesquisa documental com consulta a legislações e decisões de julgados que possam esclarecer o estado atual da questão.

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEUS LIMITES

O Sistema Tributário Brasileiro é formado por uma complexa rede composta por mais de 90 tributos com várias regras de incidência, alíquotas e obrigações acessórias, o que acaba por tornar necessária uma série de atividades decisórias por parte do contribuinte, seja a pessoa natural ao optar pelo modelo completo ou o simplificado na declaração do Imposto de Renda, seja a pessoa jurídica frente às inúmeras decisões que tomará na gestão de sua atividade (OS TRIBUTOS NO

BRASIL, 2020). Portanto, é natural que o contribuinte estruture suas atividades buscando a economia tributária, esta organização, principalmente no âmbito empresarial, é denominada planejamento tributário (AMARO, 2021).

O planejamento tributário decorre, primeiramente, do direito fundamental à liberdade de não ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude lei (Art. 5º, II, CF) e também do princípio da tipicidade tributária, que proíbe o uso de analogia para exigência de um tributo não exigido em lei (Art. 108, § 1º, CTN), uma vez que a obrigação tributária só surge com a ocorrência do fato gerador (Art. 113, § 1º, CTN), que é a situação definida em lei como necessária e suficiente para a constituição da obrigação (Art. 114, CTN). Ademais, a Constituição garante o direito à propriedade (Art. 5º, XII, CF), o que impede a tomada arbitrária por parte do Estado dos bens do contribuinte. No âmbito empresarial, o direito à liberdade está concretizado nos princípios da autonomia privada e da livre iniciativa (Art. 170, CF), impedindo a ingerência do Estado na organização da entidade, e, sobre este princípio e em consonância com os interesses da empresa, no âmbito das sociedades anônimas, ainda surge obrigação legal para seus administradores (Arts. 153 e 154, Lei 6.404/1976).⁴

Está, portanto, demonstrado o papel fundamental do planejamento tributário para o correto e justo funcionamento econômico e financeiro do país. Entretanto, a liberdade de organização encontra certos limites que, quando ultrapassados, vemos caracterizado o chamado planejamento tributário abusivo. Estes limites são explicitados principalmente pelos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva (GRECO, 1998), que proíbem o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (Art. 150, II, CF). O próprio direito à propriedade é limitado por sua função social (Art. 5º, XIII). Porém, em várias situações, os limites da legalidade não se encontram bem definidos e a organização realizada sobre este terreno nebuloso, entre o lícito e o ilícito, é chamada de planejamento tributário agressivo (SARAIVA NETO, 2019). Para buscar trazer clareza quanto ao grau de liberdade de organização no âmbito tributário se faz necessária a compreensão de determinados conceitos doutrinários que, conforme

⁴ O professor doutor André Mendes Moreira, em face dos dispositivos, afirma que “prévia estruturação das atividades empresariais com o fito de pagar menos tributos – planejamento tributário – é não somente direito de todos como dever inarredável daqueles a quem foi confiada a administração de sociedades anônimas”. (MOREIRA, 2003)

aceitos pela maioria dos doutrinadores, definem as diferentes formas em que o contribuinte pode evitar o pagamento de tributos.

Quando o contribuinte utiliza de meios lícitos para não pagar tributos ou para pagar menos, tem-se um caso de elisão, ambiente por excelência do planejamento tributário. A elisão pode ocorrer induzida pela lei, quando o legislador cria condições tributárias favoráveis para empresas que cumpram determinados requisitos visando atender algum interesse extrafiscal, exemplo emblemático disto é a Zona Franca de Manaus. A elisão também pode ocorrer por lacuna da lei, é esta que, como o presente artigo demonstra, é aquela que encontra a mais forte resistência por parte de certos doutrinadores e do Fisco e, em regra, é realizada por meio de negócios jurídicos indiretos (MOREIRA, 2003). O negócio jurídico indireto é caracterizado quando este é verdadeiramente praticado pelas partes que se responsabilizam pelo ônus decorrente de sua escolha, porém, tendo um objetivo diverso daquele criado por lei ou, nas palavras diretas do professor Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2019), “negócio indireto é a preterição de uma estrutura jurídica diretamente aplicada à situação concreta para a escolha de uma estrutura não específica, com efeitos semelhantes, mas sem a previsão de incidência tributária”.

Quando o contribuinte utiliza de meios ilícitos para não pagar tributos ou para pagar menos, está configurado um caso de evasão. Aqui estão os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137/1990, normalmente abrangidos pelos conceitos gerais de: sonegação, que é a omissão de informação às autoridades fazendárias, e fraude, que é a falsificação ou alteração de documentos relativos à obrigação fiscal.

O contribuinte, entretanto, pode também fugir da tributação pelo meio ardil e ilícito da simulação, defeito do negócio jurídico previsto no artigo 167 do Código Civil e melhor definido como sendo uma discrepância entre a essência e a aparência (TARTUCE, 2021). Alguns estudiosos, como Luciano Amaro (2021), Antônio Roberto Sampaio Dória (apud AMARO, 2021), Ives Gandra da Silva Martins (apud AMARO, 2021) e André Mendes Moreira (2003) entendem que este meio de evitar a tributação está perfeitamente abrangido no conceito de evasão, outros, entretanto, seguindo Heleno Tôrres (apud MOREIRA, 2003), entendem ser mais apropriado a utilização do termo elusão para definir a situação, outros, ainda, denominam de elisão ineficaz ou de elisão abusiva, estes últimos termos são extremamente

didáticos ao já indicarem a perigosa semelhança entre uma situação de simulação e uma situação de elisão lícita realizada por meio de negócio indireto (ALEXANDRE, 2021). A dificuldade na definição se torna ainda mais compreensível quando se reconhece as duas modalidades de simulação: a simulação absoluta, onde é exprimido um ato jurídico inexistente, como uma declaração por parte da empresa de despesas fictícias para seguido abatimento no Imposto de Renda; e a simulação relativa, também chamada dissimulação, onde o verdadeiro negócio realizado pelas partes é ocultado por outro diverso, caso clássico é o da ocultação de um contrato de compra e venda de imóvel por meio de um contrato de sociedade em uma tentativa de impedir a incidência do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis com o sócio que incorporou o dinheiro saindo com o imóvel e o sócio que incorporou o imóvel saindo com o dinheiro no momento do distrato do contrato da sociedade (MOREIRA, 2003, pp 11-17).

A distinção entre as formas de simulação fica mais clara sob a luz da doutrina de Luciano Amaro (2021), segundo o qual, na simulação (*stricto sensu*) cria-se uma situação de não incidência, mas na dissimulação oculta-se uma situação de incidência, ou seja, o fato gerador que verdadeiramente ocorreu.

A dissimulação, conforme aponta o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020), diz respeito ao abuso das formas de direito, requerendo do juiz um exame atento do caso concreto. Por isso que, retomando o exemplo do negócio de compra e venda de imóvel dissimulado, Coêlho (2020) explica que o contrato social poderá ser desfeito “um mês depois (dissimulação) ou 10 anos depois (não dissimulação), será sempre preciso discutir, através de um processo especialíssimo, se há ou não dissimulação quando os particulares utilizam as formas alternativas de Direito Privado”.

Todo este aparato teórico culmina com a norma incluída pela Lei Complementar 104/2001 no parágrafo único do artigo 116 do CTN:

Art. 116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O dispositivo foi alvo de debate quanto à sua constitucionalidade, tendo sido alvo da ADI 2.446/DF, proposta pela Confederação Nacional do Comércio, cujo

Julgamento em 11 de abril de 2022 confirmou sua validade por maioria dos votos, merecendo o destaque dado pela ministra relatora Cármen Lúcia quanto à impropriedade do termo pelo qual o parágrafo único ficou conhecido, qual seja, “norma geral antielisão”, termo que mais uma vez demonstra a confusão que ronda o problema (ADI 2.446/DF, Inteiro Teor, p. 3).

A norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN, entretanto, não possui plena eficácia por não haver regulamentação (MACHADO SEGUNDO, 2022), conforme afirma a Ministra Cármen Lúcia.⁵ A lei ordinária exigida pela norma até hoje não foi promulgada, mas uma tentativa foi feita no ano de 2002 por meio da Medida Provisória 66/2002 que regulava o procedimento administrativo necessário para a descon sideração de atos ou negócios jurídicos e explicava os critérios para fazê-la, merecendo destaque o décimo quarto artigo que prescrevia:

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

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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

Os artigos que diziam respeito aos procedimentos relativos à norma geral antielisão foram rejeitados na transformação da medida provisória em lei. Esse ocorrido, para professor Hugo de Brito Machado Segundo (2022), deixou os contribuintes expostos à arbitrariedade decorrente da falta de um processo administrativo prévio com ampla possibilidade de defesa. Entretanto, como Coêlho (2020) aponta na análise do conteúdo do artigo 14, tratava-se, essa sim, de uma norma inconstitucional, primeiro pois define conceitos e interpretações em matéria tributária, matéria reservada à lei complementar (Art. 146, CF) sendo impossível o tratamento em lei ordinária ou medida provisória (Art. 62, § 1º, III, CF); e também porque fere o princípio da estrita legalidade e da atuação da administração vinculada

⁵ “A plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos.” (ADI 2.446/DF, Inteiro Teor)

à lei, não cabendo a utilização de costumes na falta de lei. Ademais, os conceitos apresentados no segundo e no terceiro parágrafo estão mal formados.

Abuso de direito, abuso de forma e propósito negocial são termos utilizados pela administração e juízes de nações que não possuem uma norma antielisiva para fundamentar suas decisões, como tem ocorrido no Brasil (SARAIVA NETO, 2019). A conceituação destes termos, entretanto, não é unívoca, seja entre os doutrinadores, seja no âmbito dos julgados administrativos do Fisco Federal (SCHOUERI, 2010b; ANGELO, 2010).

O conceito de abuso de direito pode ser encontrado no artigo 187 do Código Civil e, como afirma Tartuce (2022), é aberto e dinâmico, sendo formado por cláusulas gerais. Porém, como destaca Schoeuri (2010a), sua utilização no Direito Tributário advém de influência francesa e na legislação deste país seu sentido é diverso do civil, constituindo um instituto que se refere a casos de elusão. Amaro (2021), entretanto, aponta uma outra abordagem, segundo a qual o abuso de direito traduziria “procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática”.

Abuso de formas, como definido no artigo 14 da MP 66/02 não segue o uso que Coêlho dá ao termo, como visto anteriormente no presente artigo, mas está ligado à doutrina alemã. Falta, entretanto, para a boa aplicação do instituto, todo o edifício doutrinal que o sustenta (SCHOUERI, 2010a). Este edifício inclui a polêmica interpretação econômica do Direito Tributário (COÊLHO, 2021), que, apesar de afirmada em julgado do STJ em 2005⁶ é alvo de grandes críticas por parte da doutrina pátria e foi uma das justificativas para a proposição da ADI 2.446/DF, cujo julgado nada estabeleceu sobre a vigência de tal interpretação no ordenamento brasileiro.

Além de abuso de forma, o outro termo mal definido pela Medida Provisória foi o de falta de propósito negocial, nascido no direito americano e foco do presente estudo. Para compreender o problema desta construção teórica, faz-se necessário retroceder para um estudo do surgimento da chamada doutrina - ou teoria - do propósito negocial, de sua evolução, de sua entrada e recorrência no Brasil para

⁶ “Interpretação econômica que se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica.” (STJ, REsp 696745/CE, Data do Julgamento: 07.06.2005)

estabelecer a amplitude e validade dos testes de propósito negocial.

3 ASCENSÃO E QUEDA DA DOUTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Era o dia 18 de setembro de 1928 quando a Sra. Gregory, buscando diminuir os tributos que necessitaria pagar na alienação das ações que sua empresa, a United Mortgage Corporation – da qual detinha a integralidade do capital – constituiu uma segunda empresa, a Averill Corporation – da qual também era a única sócia. A Sra. Gregory transferiu as ações para a segunda empresa e, seis dias após sua constituição, a Averill Corporation estava liquidada. Agora nas mãos da Sra. Gregory, as ações foram alienadas e, por esta transação, ela pagou o correspondente tributo sobre ganho de capital. Essa operação chamou a atenção do agente fiscal Sr. Helvering que acreditava que a reorganização societária deveria ser desconsiderada pois, caso as ações tivessem sido alienadas pela United Mortgage Corporation e depois ter o valor revertido para sua sócia, a carga tributária a ser paga seria maior pela tributação sobre dividendos (SUMMERS, 1961). A discussão foi levada para o âmbito judicial, dando início ao caso Gregory versus Helvering que, logo no primeiro grau de jurisdição, decidiu favoravelmente à contribuinte (SANTOS, 2015).

A situação foi revertida na corte de apelação, graças ao voto do juiz Learned Hand, que entendeu que nada indicava que, na constituição da lei, o Congresso Americano pretendia cobrir a transação realizada pela Sra. Gregory. Para o magistrado, as regras jurídicas precisam ser interpretadas à luz do seu propósito final e não apenas na sua literalidade, pois “o significado de uma frase pode ser mais do que aquele das palavras isoladas, assim como a melodia é mais do que as notas musicais e nenhum nível de particularidade poderá se opor ao ambiente no qual todos aparecem e que todos criam coletivamente”⁷. Assim, as ações realizadas pela contribuinte não se encaixavam no conceito de “reorganização” presente na lei “porque as transações não faziam parte da condução de negócios de alguma ou das duas companhias”.⁸ Aqui se localiza a gênese da doutrina do propósito negocial,

⁷ No original: “[...] the meaning of a sentence may be more than that of the separate words, as a melody is more than the notes, and no degree of particularity can ever obviate recourse to the setting in which all appear, and which all collectively create.” (Gregory vs. Helvering, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934))

⁸ No original: “All these steps were real, and their only defect was that they were not what the statute means by a “reorganization,” because the transactions were no part of the conduct of the business of

ou no original: *business purpose doctrine*.

A decisão foi mantida pela Suprema Corte dos Estados Unidos, porém, utilizando de uma argumentação muito mais ancorada na letra da lei. Tomando a Seção 112 (g) do Revenue Act de 1928, a Corte identificou na lei que prescreve a isenção tributária a necessidade de haver “conformidade com um plano de reorganização”⁹ na transferência de ativos para a caracterização de uma reorganização e não podendo se conformar a um plano totalmente alheio aos negócios das companhias¹⁰.

A partir de então, conforme a análise de Ramon Tomazela Santos (2015), a teoria do propósito comercial foi estendida ambigualmente pela jurisprudência norte-americana, sendo aplicada indistintamente, deturpando-a e desvirtuando-a, saindo da interpretação finalística das normas jurídicas para uma investigação das razões subjetivas do contribuinte. Nasce o teste de propósito comercial. A Suprema Corte não havia reconhecido que um teste de propósito comercial poderia ser aplicado em situações outras que as de reorganizações (WAIZER, 1981), entretanto, já na entrada da década de 60, a doutrina já era utilizada também em questões de

either or both companies [...]” (Gregory vs. Helvering, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934)

⁹ No original: “Sec. 112. (g) Distribution of Stock on Reorganization. If there is distributed, in pursuance of a plan of reorganization, to a shareholder in a corporation a party to the reorganization, stock or securities in such corporation or in another corporation a party to the reorganization, without the surrender by such shareholder of stock or securities in such a corporation, no gain to the distributee from the receipt of such stock of securities shall be recognized [...]”

“(i) Definition of Reorganization. – As used in this section [...]”

“(1) The term ‘reorganization’ means [...] (B) a transfer by a corporation of all or a part of its assets to another corporation if immediately after the transfer the transferor or its stockholders or both are in control of the corporation to which the assets are transferred [...]” (Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)

Traduzindo: “Seção 112. (g) Distribuição de Ações na Reorganização. se são distribuídos, em conformidade com um plano de reorganização, para um acionista de uma companhia parte na reorganização, ações ou valores mobiliários desta companhia ou outra companhia que faça parte da reorganização, sem a renúncia deste acionista das ações ou valores mobiliários nesta companhia, nenhum ganho para o beneficiário da receita de tais ações ou valores mobiliários deverá ser reconhecido...”

“(i) Definição de Reorganização. – Como utilizada nesta seção [...]”

“(1) O termo ‘reorganização’ significa [...] (B) uma transferência por uma companhia de parte ou todos os seus ativos para outra companhia se, imediatamente após a transferência, o cedente ou seus acionistas ou ambos estão no controle da companhia para a qual os ativos são transferidos [...]”

¹⁰ No original: “When subdivision (B) speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made ‘in pursuance of a plan of reorganization’ [§ 112(g)] of corporate business, and not a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here.” (Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)

Traduzindo: “Quando a subdivisão (B) fala da transferência de ativos de uma companhia para outra, significa uma transferência feita ‘em conformidade com um plano de reorganização’ [§ 112(g)] de negócios corporativos e não uma transferência de ativos de uma companhia para outra em conformidade com um plano não que não possui qualquer relação com os negócios de qualquer das companhias, como é o presente caso.”

distribuições corporativas, desconsideração de sociedades, leasebacks¹¹ e vendas (SUMMERS, 1961). Frente a este fato, em 1981, Harry Waiser (1981) defendia que a doutrina deveria ser aplicada apenas quando há recursos legais para isso, como havia no caso Gregory versus Helvering, justificando isto ao afirmar que não cabe a aplicação generalizada de uma doutrina que perscruta os motivos íntimos do contribuinte, como é a do propósito negocial, mas sim a uma doutrina que se atém aos fatos apresentados. Essa crítica quanto à própria natureza da doutrina não era uma novidade: já no início da década de 60, Robert Summers (1961) apresentou críticas à utilização de um fator subjetivo, qual seja, o motivo do contribuinte, como base para a desconsideração de transações, uma vez que isto obscureceria os verdadeiros problemas, alimentaria a arbitrariedade e abriria a possibilidade dos contribuintes poderem “inventar” seus propósitos negociais; com isso, negando a necessidade da doutrina do propósito negocial e afirmando a possibilidade de uma “abordagem completamente objetiva”.

Com o passar dos anos, a doutrina do propósito negocial perdeu espaço para a doutrina da substância sobre a forma, também chamada doutrina da substância econômica, que buscava uma análise objetiva dos casos e foi finalmente positivada em 30 março de 2010 na Seção 7701(o) do Internal Revenue Code durante o mandato do presidente Barack Obama para ser utilizada casuisticamente (SANTOS, 2015). A lei exige dois requisitos cumulativos objetivos para a verificação de que há substância econômica: mudança na posição econômica do contribuinte e um propósito substancial na transação¹², algo que independe do motivo subjetivo do contribuinte e baseia-se nos efeitos do ato ou negócio jurídico (SANTOS, 2015).

Como se vê, no seu próprio país de origem, a doutrina do propósito negocial passou por sucessivas modificações, interpretações e duras críticas, levando ao seu enfraquecimento teórico e substituição por um instituto mais sofisticado.

4 A DOCTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO BRASIL

Pode-se ver a influência da doutrina do propósito negocial no Brasil tanto nos

¹¹ “Leaseback” é a venda de um ativo por uma entidade seguida imediatamente pelo arrendamento deste mesmo ativo. (MONTOTO, 2021, p. 693)

¹² “I.R.C. § 7701(o)(1)(A) — the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer’s economic position, and I.R.C. § 7701(o)(1)(B) — the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.”

doutrinadores quanto na jurisprudência administrativa. Quanto ao primeiro caso, enquanto figuras como Santos apontam que a verificação de propósito comercial tem utilidade limitada a um indício para a caracterização de simulação ou outra patologia, quem se destaca realmente na discussão é a figura de Marco Aurelio Greco que, inspirado pelo caso Gregory versus Helvering (SANTOS, 2015), desenvolveu sua própria teoria para análise dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte:

Não nego a existência do direito de o contribuinte se auto-organizar; afirmo apenas que o exercício deste direito é dependente da existência de uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar etc. que o justifique. Não sustento a aplicabilidade da chamada interpretação econômica das leis tributárias; afirmo, apenas, que os atos abusivos não serão oponíveis ao Fisco. [...] Não afirmo que o Fisco possa, a seu bel-prazer, desqualificar as operações realizadas; afirmo, isto sim, e peremptoriamente, que cabe ao Fisco o ônus da prova de que o único motivo da operação foi a busca de menor carga tributária. (GRECO, 1998, p. 139-140)

Apesar do aperfeiçoamento trazido por Greco à teoria, reconhecendo a liceidade de razões não comerciais nos atos do contribuinte, sua proposta não está livre de críticas, como as de Machado Segundo (2022), as de Santos (2015), as de Derzi (2006 apud FREITAS, 2010), as de Amaro (2021) e as de Szajnbok (2019), cabendo aqui destacar uma destes três últimos que é aplicável não apenas à formulação de Greco, mas a qualquer visão de suficiência da doutrina do propósito comercial na desconsideração de atos do contribuinte: o propósito de economia tributária não é, por si só, um motivo lícito? Se não o fosse, que sentido haveria no legislador estimular certas condutas (AMARO, 2021) nos casos de elisão induzida pela lei? Se não o fosse, por que a legislação colocaria como lícita a participação de uma companhia em outras sociedades com o propósito de beneficiar-se de incentivos fiscais¹³? Este último caso é de significativa importância, pois é uma das bases legais para a constituição de *holdings* – empresas frequentemente constituídas visando organização patrimonial, planejamento sucessório e economia tributária – instituto que já foi visto como estando sob ameaça pela forma de utilização da doutrina do propósito comercial pelo Fisco (MEDEIROS; MERIDA, 2020), em especial o CARF.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda e tem a finalidade de julgar os recursos de

¹³ “A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.” (Art. 2º, § 3º, Lei 6.404/76)

juízos feitos na esfera administrativa referente a tributos federais, sendo formado por três seções, cada uma formada por quatro câmaras que, por sua vez, são formadas por diferentes turmas e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) cujo pleno é dividido em três turmas e que é responsável pelo julgamento de recursos especiais contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF (Arts. 1º, 9º e 61 da Portaria MF 343/2015).

O CARF substituiu o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em 2009, este antigo órgão da administração já teve suas decisões entre 2002 e 2008 mapeadas por um grupo de estudos da USP desenvolvido sob a coordenação de Luís Eduardo Schoueri e sob a monitoria de Rodrigo de Freitas. Concluindo sobre os resultados dos estudos, os professores identificaram a utilização da teoria do propósito comercial na sua aceção de “motivo subjetivo” das partes como forte indício de simulação, sendo os “motivos extratributários” o grande critério adotado pelo antigo Conselho, critério este que, devido à falta de parâmetros objetivos para sua determinação, levou a resultados contraditórios e acabou por instaurar a insegurança jurídica (SCHOUERI, 2010b; FREITAS, 2010). Estes graves problemas apontados no estudo foram herdados e ganharam uma nova dimensão no novo órgão.

As decisões do CARF ganharam ainda mais importância quando, no início do milênio, com a instituição do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) que, com o objetivo de regularizar os créditos da União, dava ao contribuinte a possibilidade de parcelamento de sua dívida, redução de juros e multas e emissão de certidões de dívidas positivas com efeito de negativas; entretanto, para participar do programa o contribuinte precisaria desistir de todos os recursos judiciais que existissem e do direito que os sustenta (SCHOUERI, 2015). A consequência, como aponta Schoueri (2015), é que entendimentos sem base sólida “acabam por ingressar de modo sorrateiro no próprio Ordenamento Jurídico, [...], desprezando-se, daí, o papel do próprio Poder Legislativo como corpo legítimo para inovar na matéria tributária”. Entre os polêmicos entendimentos do CARF o teste do propósito comercial se tornou algo comum no julgamento de questões envolvendo a amortização de ágio¹⁴ na aquisição de investimentos (SCHOUERI, 2015). O órgão seguia a linha do antigo

¹⁴ Ágio é a diferença entre o valor pago por um investimento e seu valor patrimonial, esta diferença se dá graças a uma expectativa de resultados futuros. (MONTOTO, 2021, p. 321 e 657)

Conselho até um desenvolvimento ousado nas decisões no caso Lupatech:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito comercial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários.

SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS.

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 consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. (Processo nº 11020.724809/2011-70, Acórdão nº 1402-001.404 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Data da Sessão: 09.07.2013)

Santos (2015) aponta este caso como um “divisor de águas”, pois a teoria do propósito comercial nunca havia sido usada pelo órgão isolada desta maneira; como se vê, mesmo após afastar a acusação de simulação, a turma manteve o lançamento com base na ausência de propósito comercial, como aponta Schoueri (2015), uma decisão evidentemente ilegal.

Entretanto, nos últimos anos, tem-se visto uma divergência entre as turmas do CARF na abordagem da teoria do propósito comercial nas decisões do órgão, algo que é verificado no presente artigo com uma pesquisa com base em palavras-chave.

Seguindo uma linha de aplicação radical da teoria, destacam-se os acórdãos da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, podendo ser exemplificado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIO JURÍDICO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA CONTRA A FAZENDA.

No contexto do planejamento tributário, não tem eficácia contra a Fazenda o negócio jurídico destituído de propósito comercial, mas que busca atingir fins puramente tributários. (Processo nº 16561.720167/2013-06, Acórdão nº 1402003.730 - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Data da Sessão: 19.02.2019)

Não se trata de uma decisão isolada da turma, mas um comportamento reiterado¹⁵, como se vê pelo fato de que, em repetidos acórdãos¹⁶, afirmou que:

¹⁵ Ver também: Processo nº 10980.721389/2017-44, Acórdão nº 1402003.814 - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Data da Sessão: 20.03.2019 e Processo nº 10980.720496/2017-55, Acórdão nº 1402003.815 - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Data da Sessão: 20.03.2019.

¹⁶ O exato teor pode ser encontrado em: Processo nº 16561.720147/2014-16, Acórdão nº

Para que um planejamento tributário seja oponível ao Fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores. Além disso, é necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.

Apesar de parecer dominar no Fisco a posição de que os atos do contribuinte podem ser invalidados perante a falta de propósito negocial, recentemente, outras turmas da 1ª Seção de Julgamento têm apontado para uma direção diferente, como é o caso da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara no Acórdão nº 1302002.623 do Processo nº 16095.720119/2014-34 e da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, que eloquentemente declarou a falta de base jurídica para a utilização da polêmica teoria¹⁷:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA.

Na medida que as operações foram calçadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades, não há que se falar em planejamento tributário abusivo.

Em que pese as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não tenham amparo no Direito Tributário Brasileiro, o que por si só já deveria afastar as exigências do IRPJ e da CSLL, restou evidenciado no caso concreto a existência razões negociais, operacionais e regulatórias relevantes. Não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intenso prático visado, tampouco adoção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada. (Processo nº 16682.722364/2016-28, Acórdão nº 1201-003.561 - 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Data da Sessão: 22.01.2020)

A decisão da turma não acusa apenas a irregularidade das posições contrárias como também a insegurança jurídica a qual o contribuinte brasileiro está exposto. Em 2021, a discussão chegou à Primeira Turma da CRSF que, em um caso envolvendo a multa imposta a uma *holding*, decidiu sobriamente seguindo o entendimento já exposto por Santos, afirmando a necessidade de uma utilização instrumental da doutrina do propósito negocial, sob o risco de cair em ilegalidade:

Ora, é certo que a utilização de conceitos como a materialidade econômica das operações e a averiguação dos propósitos negociais na apuração dos fatos colhidos pela Fazenda Pública são ferramentas úteis e válidas para a investigação da presença ilícitos, defeitos, falsidades ou qualquer outra irregularidade efetivamente previstas em Lei (provando-se, ao final, a materialização de suas hipóteses de ocorrência), mas, simplesmente,

1402002.513 - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Data da Sessão: 17.05.2017; Processo nº 15889.000623/200796, Acórdão nº 1402002.963 - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Data da Sessão: 13.03.2018 e Processo nº 10580.731548/2013-06, Acórdão nº 1401-003.807 - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Data da Sessão: 15.10.2019.

¹⁷ O mesmo teor é encontrado em Processo nº 16561.720070/2017-19, Acórdão nº 1201-003.203 - 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Data da Sessão: 16.10.2019

desconsiderar operações e multar, pesadamente o contribuinte, mediante a conclusão que houve, finalisticamente, uma economia tributária e ausente motivação empresarial, não pode ser aceito ou tolerado. (Processo nº 10855.724094/2011-70, Acórdão nº 9101-005.872 - CSRF / 1ª Turma. Data da Sessão: 11.11.2021. Inteiro Teor. p. 24.)

O nível da influência dessas últimas manifestações sobre as decisões das demais turmas do CARF é desconhecida, mas é uma questão que poderá ser bem relevante, principalmente em face do já regulamentado Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no âmbito do Simples Nacional (Relp), apelidado como “Refis do Simples” e do novo Refis ainda em discussão no Congresso Nacional, medidas importantes que podem auxiliar no enfrentamento das adversidades trazidas pela pandemia (RECEITA Federal regulamenta Relp, o Refis das micro e pequenas empresas, 2022; FERNADES e PORTELLA, 2022).

Cabe destacar que as tentativas de implantação da teoria não se limitam à MP 66/2002 ou à atuação do CARF, caso importante é o da tentativa de criação de uma nova obrigação acessória nos artigos 7º ao 12 da MP 685/2015 onde os contribuintes deveriam informar atos ou negócios jurídicos que resultassem em algum benefício fiscal que não possuíssem razões extratributárias relevantes, adotassem forma não usual ou utilizassem de negócio jurídico indireto (ALEXANDRE, 2021).

Mais interessante ainda é o caso da legislação municipal de São Paulo que prescreve no Art. 19. § 2º da Lei 14.133/2006 *ipsis litteris* a prescrição do Art. 14. § 1º da Medida Provisória 66/2002. A usurpação de competência não deixou de ser questionada de maneira incidental, mas com chegada do Recurso Especial no STJ, não houve qualquer manifestação sobre o mérito uma vez que este só poderia ser conhecido “mediante o exame da repartição constitucional das competências legislativas tributárias, entre os entes da Federação, matéria que, obviamente, escapa dos limites estritos de cognição do Recurso Especial” (STJ, AREsp 1651219, Data do Julgamento: 20 de maio de 2020). A confusão normativa parece longe de ter um fim.

5 CONCLUSÃO

Está claro pela explanação do presente artigo que a problemática dos limites do planejamento tributário está longe de ser pacificada no ordenamento jurídico brasileiro. A necessidade de proteção da autonomia privada, da livre iniciativa e do

direito constitucional à propriedade está em tensão com a necessidade de um sistema tributário baseado na equidade entre os contribuintes e esta tensão atinge um ponto crítico nas situações de elisão fiscal por lacuna da lei e, em especial, quando se utiliza de negócios jurídicos indiretos. A configuração de simulação quando há utilização de formas jurídicas não usuais é identificado pacificamente como um caso de evasão, porém parte da doutrina, dos órgãos julgadores e legisladores creem que esse instituto do direito civil não é suficiente para resolver a problemática. Vários conceitos são importados para tentar inibir o que seriam planejamentos tributários agressivos, estes conceitos porém, não estão bem definidos, nem pela doutrina, nem na legislação, nem na jurisprudência; dentre estes conceitos, destaca-se o de propósito negocial.

A doutrina do propósito negocial surgiu nos Estados Unidos da América no século passado e durante sua evolução doutrinária foi sendo deturpado, deixando de ser uma interpretação finalística das normas para uma análise das razões subjetivas do contribuinte. Seu enfraquecimento doutrinário levou à sua superação pela doutrina da substância pela forma. Todo esse histórico não impediu que a teoria entrasse no Brasil em sua modalidade mais agressiva. A tentativa de entrada fracassada no ordenamento brasileiro pela Medida Provisória 66/2002 e a bem sucedida, porém ainda questionável, entrada no ordenamento paulista pela Lei 14.133/2006, mostram a relevância política do tema. A aplicação da teoria no âmbito dos julgamentos do CARF não apenas levanta a questão de usurpação da competência do legislativo, mas pela divergência entre os posicionamentos deste órgão também está revelada a grande insegurança jurídica em que se encontra o contribuinte brasileiro. Por fim, apesar da busca de adaptação de Marco Aurélio Greco, a maior parte da doutrina brasileira tece duras críticas à teoria estrangeira.

Todos os conceitos e desenvolvimentos históricos apresentados no presente artigo parecem apontar para a impossibilidade de utilização da doutrina do propósito negocial como instrumento inibidor do planejamento tributário agressivo enquanto um instituto autônomo, pois sua investigação dos motivos íntimos do contribuinte permite a entrada de grande nível de arbitrariedade por parte dos julgadores, ficando sua função melhor restrita à de ser um indício de presença do já consolidado instituto da simulação. A aplicação da doutrina, porém, é um testamento para o quanto a ciência do Direito Tributário ainda possui um longo caminho para se

desenvolver, principalmente na busca de um consenso quanto a definição de importantes institutos que são utilizados na qualificação de negócios jurídicos suspeitos de evasão fiscal e no estabelecimento de critérios mais objetivos para o julgamento da amplitude da aplicação da legislação, como ocorre na abordagem hermenêutica trazida pela interpretação econômica da doutrina alemã que merece estudos à parte. Resta ainda, a necessidade concreta de uma reforma fiscal no país, uma vez que a alta complexidade do sistema em nada auxilia no combate da evasão, ao contrário, alimenta a arbitrariedade que permitiu a entrada irrefletida da doutrina do propósito negocial no ordenamento pátrio. O remédio para os problemas do país não parece que virá da importação total e mal feita de produtos estrangeiros, mas de um esforço sincero para uma compreensão dos problemas nacionais e, em seguida, da busca e aplicação das soluções adequadas, que podem ter inspiração no exterior, mas que são devidamente localizadas e definidas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
Disponível em:

[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555592993/epubcfi/6/16\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcap01.xhtml\]!/4/2/1:0\[%2CCap\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555592993/epubcfi/6/16[%3Bvnd.vst.idref%3Dcap01.xhtml]!/4/2/1:0[%2CCap]). Acesso em: 09 de abril de 2022.

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. Aplicações dos Conceitos de Planejamento Tributário na Jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes e na Doutrina. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 491-504.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1201-003.203**. Relatora: Gisele Barra Bossa. DJ: 16 de outubro de 2019. Disponível em:

https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16561720070201719_6086524.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1201-003.561**. Relatora: Gisele Barra Bossa. DJ: 22 de janeiro de 2020. Disponível em:

https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16682722364201628_6143976.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1302002.623**. Relator: Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa. DJ: 13 de março de 2018. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16095720119201434_5861525.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1401-003.807**. Relator: Cláudio de Andrade Camerano. DJ: 15 de outubro de 2019. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10580731548201306_6092547.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1402-001.404**. Relator: Paulo Roberto Cortez. DJ: 09 de julho de 2013. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11020724809201170_5320772.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1402002.513**. Relator: Luiz Augusto de Souza Gonçalves. DJ: 17 de maio de 2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16561720147201416_5739163.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1402002.963**. Relator: Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. DJ: 13 de março de 2018. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15889000623200796_5911854.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1402003.730**. Relator: Evandro Correa Dias. DJ: 19 de fevereiro de 2019. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16561720167201306_5986904.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1402003.814**. Relator: Leonardo Luis Pagano Gonçalves. DJ: 20 de março de 2019. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980721389201744_5999626.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1402003.815**. Relator: Leonardo Luis Pagano Gonçalves. DJ: 20 de março de 2019. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980720496201755_5994306.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais / 1ª Turma. **Acórdão nº 9101-005.872**. Relator: Caio Cesar Nader

Quintella. DJ: 11 de novembro de 2021. Disponível em:
https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10855724094201170_6546469.pdf. Acesso em: 10 de maio de 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 10 abril 2022.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 2 de maio de 2022.

BRASIL. Lei n. 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em: 10 de abril de 2022.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 10 de abril de 2022.

BRASIL. Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 ago. 2002. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em : 2 de maio de 2022.

BRASIL. Medida Provisória n. 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 de julho de 2015. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm. Acesso em: 17 de maio de 2022.

BRASIL. Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, de 10 de junho de 2015. Disponível em:
<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>. Acesso em: 17 de maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446 - DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Lei Complementar n. 104/2001. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJ: 11/04/2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%202446%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 2 de maio de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial 696.745 - CE**. Recorrente: José Tupinambá Cavalcante de Almeida e outros. Recorrente: Fazenda Nacional. Relator: Luiz Fux. DJ: 07/06/2005. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200401500951&dt_publicacao=10/10/2005. Acesso em: 17 de maio de 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530988357/epubcfi/6/64\[%3Bvnd.vst.idref%3Dpt3ch1!\]/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530988357/epubcfi/6/64[%3Bvnd.vst.idref%3Dpt3ch1!]/4). Acesso em: 15 de abril de 2022

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Internal Revenue Act of 1986**. Disponível em: <https://irc.bloombergtax.com/>. Acesso em: 2 de maio de 2022.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. US Court of Appeals for the Second Circuit. **69 F.2d 809 (1934)**. Juiz: Learned Hand. DJ: 19 de março de 1934. Disponível em: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>. Acesso em: 14 de maio de 2022.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. U.S. Supreme Court. **293 U.S. 465 (1935)**. Relator: George Sutherland. DJ: 07 de janeiro de 1935. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>. Acesso em: 14 de maio de 2022.

FERNANDES Adriana; PORTELLA Iander, Novo Refis em debate no Congresso deve excluir pessoas físicas. **CNN Brasil**, 20 de maio de 2022. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/novo-refis-em-debate-no-congresso-deve-excluir-pessoas-fisicas/>. Acesso em: 23 de maio de 2022.

FREITAS, Rodrigo de. 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” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 441-490.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. Barueri: Atlas, 2022. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559772261/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover!\]/4/2/2%4051:2](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559772261/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover!]/4/2/2%4051:2). Acesso em: 15 de abril de 2022

MEDEIROS, Henrique Rodrigues; MERIDA, Carolina. Constituição de Holdings Patrimoniais no Agronegócio e as Autuações Fiscais por Ausência de Propósito Negocial. In: VEIGA, F. S.; LEVANTE, L. G.; GOMES, M. K. (dirs.). **Novos métodos disruptivos no direito**, Porto: Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos; Belo Horizonte: Escola de Direito Dom Helder, 2020. p. 525-533. Disponível em: https://www.academia.edu/44435944/Novos_m%C3%A9todos_disruptivos_no_Direito. Acesso em: 15 de abril de 2022

MONTOTO, Eugênio. **Contabilidade Geral e Avançada: Esquemático**. 7. ed. rev. amp. e atual. Salvador: JusPodivm, 2021.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte: n. 21, p. 11-17, 2003. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>. Acesso em: 15 de abril de 2022.

OS TRIBUTOS NO BRASIL, **Portal Tributário**, 2020. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 15 de maio de 2022.

RECEITA Federal regulamenta Relp, **gov.br Ministério da Economia**, 29 de abril de 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2022/abril/receita-federal-regulamenta-o-relp>. Acesso em 23 de maio de 2022.

SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso Gregory vs. Helvering até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 243, p. 126-145, 2015. Disponível em: https://www.academia.edu/19562130/O_desvirtuamento_da_teor%C3%BA3sito_negocial_da_origem_no_caso_Gregory_vs_Helvering_at%C3%A9_a_sua_aplic%C3%A7%C3%A3o_no_ordenamento_jur%C3%ADdico_brasileiro. Acesso em: 04 de novembro de 2021.

SÃO PAULO (SP). Lei 14.133/2006, de 24 de janeiro de 2006. Cria o Programa de Modernização da Administração Tributária. **Secretaria do Governo Municipal**, São Paulo, SP, 24 de janeiro de 2006. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14133-de-24-de-janeiro-de-2006>

SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. Planejamento Tributário agressivo: aspectos teóricos, posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e multa punitiva. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte: ano 17, n. 97, p. 9-30, 2019. Disponível em: https://www.academia.edu/43169790/Planejamento_tribut%C3%A1rio_agressivo_aspectos_te%C3%B3ricos_posicionamento_do_Conselho_Administrativo_de_Recursos_Fiscais_e_multa_punitiva. Acesso em: 14 de abril de 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: n. 24, p. 345-370, 2010a. Disponível

em:

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4432568/mod_resource/content/2/Artigo%20-%20Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20-%20Limites%20%C3%A0%20Norma%20Antiabuso%20%28prof.%20Schoueri%29.PDF. Acesso em: 20 de abril de 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Desafio do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010b. p. 13-20.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 232, p. 103-115, 2015. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-O-Refis-e-a-Desjudicializac%C3%A7%C3%A3o-do-Planejamento-Tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2022.

SUMMERS, Robert S. A Critique of the Business-Purpose Doctrine. **Cornell Law Faculty Publications**, New York, Paper 1336, p. 38-48, 1961. Disponível em: <http://scholarship.law.cornell.edu/facpub/1336>. Acesso em: 15 de abril de 2022.

SZAJNBOK, Lucienne Michelle Treguer Cwikler. **Planejamento Tributário e Propósito Negocial**. In: VII Congresso Nacional da FEPODI, 2019, São Paulo. Disponível em: https://www.academia.edu/43387291/Planejamento_tribut%C3%A1rio_e_prop%C3%B3sito_negocial. Acesso em: 15 de abril de 2022.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: lei de introdução e parte geral**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530993870/epubcfi/6/22\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml9\]/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530993870/epubcfi/6/22[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml9]/4). Acesso em: 25 de abril de 2022.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das obrigações e responsabilidade civil**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559643660/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml5\]/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559643660/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml5]/4). Acesso em: 25 de abril de 2022.

WAIZER, Harry. Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability. **Fordham Law Review**, New York, n. 49, p. 1078-1096, 1981. Disponível em: <https://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7>. Acesso em 15 de abril de 2022.