

A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL: SISTEMA, NORMATIVIDADE, INTERTEXTUALIDADE E LIMITES INTERPRETATIVOS

THE BUSINESS PURPOSE THEORY: SYSTEM, NORMATIVITY, INTERTEXTUALITY AND INTERPRETATIVE LIMITS

RUDNEY QUEIROZ DE ALMEIDA

Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e Direito Aduaneiro pela Universidade Candido Mendes – UCAM. Graduado pela ESAMC Santos. Professor Seminarista do IBET. Advogado. rudney.q.a@gmail.com

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Societário

RESUMO: O presente trabalho teórico revisita a controversa Teoria do Propósito Negocial, agora sob o abrigo do Construtivismo Lógico-semântico, que será a metodologia utilizada para aproximação do nosso objeto. Levando em consideração a Teoria dos Sistemas, buscaremos delimitar nosso campo de estudo, procurando entender os limites normativos para a aplicação da teoria no sistema jurídico brasileiro. Ainda, destacaremos a força dos fenômenos linguísticos, sociais, culturais e temporais, que atuam sobre a teoria. Ao final, concluiremos pela impossibilidade de aplicação da teoria no Brasil, tal como vem sendo desenfreadamente aplicada, principalmente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

PALAVRAS-CHAVE: Propósito negocial – Norma – Fenômenos linguísticos – Construtivismo – Sistema.

ABSTRACT: The present theoretical work revisits the controversial of Business Purpose Theory, now under the shelter of Logical-semantic Constructivism, which will be the methodology used to approach our object. Taking into account Systems Theory, we will seek to delimit our field of study, seeking to understand the normative limits for the application of theory in the Brazilian legal system. Still, we will highlight the strength of linguistic, social, cultural and temporal phenomena, which act on the theory. In the end, we will conclude that the theory cannot be applied in Brazil, as it has been unbridledly applied, mainly by the Administrative Council for Tax Appeals (CARF).

KEYWORDS: Business purpose – Norm – Linguistic phenomena – Constructivism – System.

SUMÁRIO: 1. Introdução e recorte metodológico. 2. A origem da Teoria do Propósito Negocial e sua evolução histórica. 3. A Teoria do Propósito Negocial no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). 3.1. A importância das estruturas signícas do sistema jurídico no

percurso gerador de sentido. 3.2. Limitações sintáticas e semânticas do termo "propósito negocial" no sistema jurídico brasileiro. 4. A busca pela economia tributária: pressupostos legais e garantias constitucionais e a "demonização" da elisão fiscal. 5. Conclusões. 6. Referências bibliográficas.

Quando você está estudando um assunto, ou considerando alguma filosofia, pergunte a si mesmo, somente. Quais são os fatos e qual é a verdade que os fatos revelam? Nunca se deixe divergir pelo que você gostaria de acreditar ou pelo que você acha que traria benefícios às crenças sociais se fosse acreditado. Olhe apenas e somente para quais são os fatos.¹

Bertrand Russel

1. INTRODUÇÃO E RECORTE METODOLÓGICO

Longe de ser um tema novo, a Teoria do Propósito Negocial (*Business Purpose Theory*) vem sendo debatida na academia e no contencioso administrativo por longos anos. Para tratar da matéria, muitos artigos foram publicados, sua aplicação, no entanto, ainda hoje envolve enorme insegurança jurídica – defendida por uns, veementemente condenada por outros. Apesar disso, é amplamente utilizada em âmbito pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

A Teoria do Propósito Negocial é empregada para verificar a *validade* do planejamento tributário e a lisura na reorganização societária. Ocorre que o julgador, não encontrando o dito "propósito negocial", invalida o planejamento tributário, afirmando que houve abuso de direito e elisão fiscal.

O objetivo deste trabalho é analisar o significado do termo *propósito negocial*, seu fundamento teórico, conteúdo semântico e sintático – portanto, sua validade, critérios, pressupostos e base legal, para então explicar a Teoria do Propósito Negocial, respondendo se o contribuinte pode visar, tão somente, pagar menos tributos, na confecção de seus planejamentos tributários e em suas reorganizações societárias. Por fim, jogar luzes no sentido dado a expressão e verificar, no sistema jurídico brasileiro, se existem outros caminhos interpretativos possíveis.

A fim de recortar nosso objeto, serão analisados os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF; para tanto, o Constructivismo Lógico-Semântico será o método de aproximação. Assim, a pesquisa utilizará as categorias do Constructivismo para reduzir as complexidades e, por assim ser, a Hermenêutica, como ciência, será guia mestra na busca do sentido *correto*, fornecendo parâmetros, limites e alcance ao nosso objeto.

-
1. Parte final da entrevista do filósofo Bertrand Russel para a BBC em 1959, em que ele dá dois conselhos para as futuras gerações. Cito, aqui, apenas o primeiro deles, o conselho de ordem intelectual. Disponível em: [www.youtube.com/watch?v=Ut7drCi2mts]. Acesso em: 15.05.2020.

2. A ORIGEM DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL E SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A Teoria do Propósito Negocial é alienígena, oriunda de países de tradição *common law*, conforme aponta Ricardo Lodi Ribeiro, surgiu da jurisprudência de países como Estados Unidos e Inglaterra. Já na Suécia e na Austrália, sua origem é no processo democrático legiferante. No Canadá, desenvolveu-se a possibilidade de caracterizar a elisão abusiva quando “o contribuinte, se afastando de seu propósito negocial, busca obter a economia fiscal. Assim, deve o fisco, perquirir o objetivo negocial do ato jurídico apresentado pelo contribuinte: o *business purpose test*”.²

Passaremos a analisar sua origem, deixando consignado que não temos a intenção de realizar uma pesquisa de direito comparado, muito menos de aprofundar o estudo do interno ou comparado dos critérios possíveis para o combate à evasão fiscal. Nosso objetivo restringe-se a tentar identificar os critérios adotados no paradigma e compará-los ao modo como a teoria passou a ser adotada no Brasil. Leonardo Aguirra de Andrade, em primoroso estudo, traçou alguns desses critérios que marcam a origem da teoria.³

As pesquisas apontam que a Teoria do Propósito Negocial surgiu nos EUA, em 7 de janeiro de 1935, quando do julgamento, pela Suprema Corte Americana, do caso *Gregory v. Helvering* (293, U. S. 465). A doutrina também assevera que esse é *leading case* que deu origem à *Teoria da Essência Sobre a Forma* e à *Teoria Econômica na Interpretação do Direito Tributário*⁴.

Na ocasião, a Corte julgava a conduta da contribuinte, Sra. Evelyn Gregory, que possuía a integralidade das ações da sociedade *United Mortgage Company* (Empresa A), que, por sua vez, detinha 100% (cem por cento) das ações da sociedade *Monitor Securities Corporation* (Empresa B). Afirma-se que a Sra. Gregory intentava receber as ações da Empresa B, sem, contudo, pagar os impostos dessa operação.

Para isso, constituiu a sociedade *Everill Corporation* (Empresa C). Posteriormente, a Empresa A transferiu todas as ações da Empresa B para a recém-constituída Empresa C. Passados apenas 6 (seis) dias de sua constituição, a Empresa C foi extinta, liquidando as ações da Empresa B, que foram, assim, entregues a Sra. Gregory, como resultado da reorganização societária, operação que, nos termos da legislação vigente, não era tributada.

2. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
3. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 285-326.
4. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 209. Também GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Decisão Levou Análise Econômica ao Direito Tributário*. Disponível em: [www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935]. Acesso em: 28.04.2020.

Diante da operação, o Fiscal de Impostos Sr. Guy Helvering concluiu que (i) a Empresa C era desprovida de substância e, em decorrência, (ii) as ações da Empresa B, entregues à Sra. Gregory, deveriam ser tributadas como dividendos pagos à adquirente pela Empresa A.

A operação foi, inicialmente, considerada legal pela *Board of Tax Appeals*, entretanto foi, posteriormente, considerada como *sham transaction* (simulação) pelo *United States Court of Appeals for the Second Circuit* (Tribunal em segunda instância). Por fim, a Suprema Corte de Justiça manteve a decisão de segunda instância, afirmando que “a busca pela economia fiscal não poderia ser realizada por meio de uma ‘*elaborada e desonesto forma de transmissão disfarçada de reorganização societária e nada mais*’”.⁵

Nesse julgamento, ganhou destaque a ideia de que a *forma* artificiosa (reorganização societária), em descompasso com a *substância dos fatos* (compra e venda de ações ou distribuição de dividendos) deveria ser rejeitada, apesar da observância dos termos formais da lei, pois estaria em divergência com a intenção do legislador.⁶

No entanto, importa destacar o fundamento que muitas vezes passa de lado nos estudos sobre o caso. Nesse julgamento, a Suprema Corte de Justiça dos Estados Unidos reafirmou sua jurisprudência (já sedimentada)⁷, nestes termos: “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”. Em tradução livre, “Não se pode duvidar do direito de o contribuinte diminuir a carga tributária que por outro modo lhe seria exigida, ou eliminá-la completamente mediante os meios legais”⁸ – ponto que abordaremos posteriormente.

A teoria parece ter sido *incorporada* a sistemas de outros países de variadas maneiras, mas com outras características elementares; assim, ela já não é, *a priori*, a mesma, *i.e.*, no direito alemão, foi introduzida no § 42 de seu Código Tributário; no direito espanhol, no art. 159 da LGT, e a experiência espanhola parece revelar que a positivação de conceitos correlatos à elusão fiscal cria em “*entrave*” na aplicação da lei tributária.⁹ A elusão é abordada também pelo direito francês no art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales*.

5. No original: “[...] was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else” (Gregory v. Helvering (293, U. S. 465), P. 469. Disponível em: [https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/usrep/usrep293/usrep293465/usrep293465.pdf]. Acesso em: 27.05.2020).

6. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Op. cit., p. 287.

7. Precedentes: *United States v. Isham*, 17 Wall. 496, 506; *Superior Oil Co. v. Mississippi*, 280 U. S. 390, 395-6; *Jones v. Helvering*, 63 App. D. C. 204; 71 F. (2d) 214, 217.

8. No original: “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”. Disponível em: [https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/usrep/usrep293/usrep293465/usrep293465.pdf]. Acesso em: 27.05.2020.

9. “A experiência espanhola indica que a positivação de conceitos correlatos à ilusão fiscal cria um ‘*entrave*’ na aplicação da lei tributária, tanto da norma iludida, como da regra geral ante alusiva.

Pararemos por aqui a citação à legislação e à experiência internacional, pois, como afirmamos anteriormente, este não é um estudo voltado ao direito comparado; portanto, iremos nos limitar à análise da experiência estadunidense. Tampouco temos a pretensão de aprofundar no estudo do planejamento tributário em si. Nossa intenção se restringe apenas a compreender a Teoria do Propósito Negocial e como ela é aplicada no Brasil.

3. A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Chegado o momento de verificar como o CARF tem se posicionado em relação à teoria do propósito negocial, quais são os fundamentos teóricos e legais utilizados para analisar casos concretos.

Imperioso ter em mente a função do Conselho, ou seja, qual é o limite interpretativo permitido ao Tribunal Administrativo. Nessa toada, fundamental perquirir quais são os critérios estabelecidos para a manutenção ou derrubada dos autos de infração que se baseiam na falta de propósito negocial.

Antes, é necessário olhar no retrovisor do tempo para perceber, no curso da história, as transformações de conceitos ou de critérios adotados pelo CARF. Como todo Colegiado, a jurisprudência ou a tendência de se julgar de certo modo é mutante, variando com o passar dos anos, o que exige detida análise sobre esse fenômeno.

Podemos seccionar essa “evolução” (para fins pedagógicos) em dois momentos relevantes – apesar de essa divisão não possuir um marco temporal preciso, é, contudo, facilmente notada.

Num primeiro momento, que podemos também chamar de fase, ainda quando se denominava Conselho de Contribuintes, havia forte tendência em analisar os limites do planejamento tributário à luz da estrita legalidade, ou, ainda, para alguns autores, sob um prisma formalista¹⁰, em que as transações efetuadas pelos contribuintes eram tidas como válidas (no sentido de legal) se não houvesse a prática de *falsidade* (dolo, fraude ou simulação) e operada nos limites da lei.

Diante desse cenário, é possível encontrar tanto na doutrina espanhola, como na doutrina brasileira que estudou o cenário espanhol, apontamentos no sentido de que melhor seria que as regras gerais antielusivas não tivessem sido criadas” (ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Op. cit., p. 297).

10. “Isto é compreensível, pois o formalismo e o estruturalismo encontram espaço propício em contextos autoritários como instrumento de proteção de valores democráticos (CALABRESI, 2000, p. 482) ou conservadores em que não se pretenda dar espaço para discussões de caráter substancial quanto aos fatos sociais (LE ROY, 1999, p. 24)” (GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Brasileiro. *Revista da PGFN*, n. 1, ano 1. p. 13. Disponível em: [www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf]. Acesso em: 11.06.2020).

Num segundo momento, ou segunda fase, passou-se a admitir, para fins de elidir as operações dos contribuintes, além do dolo, da fraude ou da simulação, outros conceitos abertos, como de *propósito negocial*, *abuso sobre formas*, *abuso de direito*, *fraude à lei*.¹¹ A mudança não foi à toa, fruto da tentativa de combater o planejamento tributário abusivo, a doutrina e a jurisprudência buscaram inspiração nas experiências estrangeiras, muito embora não haja, no ordenamento jurídico brasileiro, dispositivos legais que proíbam a economia tributária¹².

O propósito negocial tem sido entendido como *causa*, *motivo*, *motivação real*, *intenção* ou ainda como *ato normal de gestão* do agente econômico.

Destaca-se, entretanto, que a aplicação da Teoria do Propósito Negocial não é unânime nem mesmo entre os Conselheiros do CARE.

Para observar o problema do conteúdo semântico da expressão *propósito negocial*, observemos o Acórdão 91-002.429, proferido nos autos do processo 11080.723.307/2012-06:

“Processo 11080.723.307/2012-06, Acórdão 91-002.429

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006, 2008

Operações de reorganização societária. Princípios constitucionais e legais. Falta de propósito negocial. Inadmissibilidade.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais – entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social –, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.

Ganho de capital. Constituição de sociedade sem propósito negocial. Planejamento tributário abusivo.

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização.

Multa de ofício qualificada. Simulação.

Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.”¹³

11. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 312-313.
12. “Fruto da tentativa estatal de lidar com a questão do planejamento tributário ‘abusivo’ no País antes mesmo de haver um tratamento legislativo da questão buscaram a doutrina e a jurisprudência inspiração em experiências estrangeiras na criação de mecanismos de ‘combate’ e essas práticas de economia fiscal” (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 207).
13. Processo 11080.723.307/2012-06, Acórdão 91-002.429.

Interessante notar parte da transcrição do voto vencedor da câmara baixa, que assim assentado:

“Posto tal quadro fático, em que pese a regularidade formal das operações quando tomadas individualizadas, conclui-se que a constituição da Saiqui visou unicamente a indevida redução tributária que deveria ter sido suportada pela Transpinho, considerando-se o ganho de capital inerente às operações e as formas de tributação nos Ano calendário 2006 e 2008, inexistindo outro propósito negocial relevante.”

Posteriormente, quando do julgamento pela Câmara Superior, o conselheiro Luís Flávio Neto, ao se referir ao acórdão da Câmara Baixa, faz registrar seu voto (em que pese vencido) e, com precisão, aponta:

“O voto vencedor considerou, portanto, que não haveria propósito negocial suficiente, enquanto, o voto vencido compreendeu que haveria propósito negocial suficiente. Além do evidente subjetivismo quanto ao grau de propósito negocial que seria suficiente para legitimar as operações realizadas, compreendendo que a adoção desse discrimen é, por si só, vedado pelo ordenamento jurídico.”

No julgamento do Recurso Voluntário 16327.720306/2010-13, rel. José Antônio Francisco, foi acrescentado mais um signo ao termo, o *propósito negocial verdadeiro*¹⁴.

Como se vê, o conteúdo de significação da expressão *falta de propósito negocial* desperta, mesmo entre os julgadores do CARF, nítido descompasso. Quando buscamos compreender o fundamento teórico dos votos, percebemos que, muitas vezes, partem de premissas distintas, noutras, as mesmas premissas são fundamento para decisões contraditórias entre si, *i.e.*, a busca de economia tributária por si pode ou não ser considerada legítima na ordem jurídica brasileira? Adotando-se o princípio da solidariedade, da capacidade contributiva, da função social da empresa, ora se conclui pela impossibilidade de que os planejamentos tributários busquem apenas vantagens tributárias; ora, com fundamento no princípio da legalidade, da liberdade econômica, da função social da empresa, conclui-se como válido o planejamento calcado na busca de economia tributária.

Além das dificuldades inatas de se precisar o que significa *propósito negocial*, some-se à problemática os termos *suficiente*, *relevante* e *verdadeiro* cunhados nos acórdãos retrocitados. Pergunta-se, então: No que consistiria a expressão *propósito negocial suficiente*? E *propósito negocial relevante*? E *propósito negocial verdadeiro*? São sinônimas ou são termos que possuem características diversas? Não basta que a operação empresarial apresente propósito negocial, este deve ser suficiente, relevante e verdadeiro?

14. “A operação de corrente de documentos societários devidamente registrados na junta comercial de acordo com o objetivo pretendido pelos associados só pode ser desconsiderado irmão de acordo com a jurisprudência deste tribunal, *seu propósito negocial não for verdadeiro*, o que não ocorreu” (Recurso Voluntário 16327.720306/2010-13, rel. José Antônio Francisco, julgamento em 27.11.2012, grifo nosso).

Por outro lado, para alguns autores, mediante o chamado critério da *prevalência da substância sobre a forma*, quer-se afirmar que se deve considerar não apenas as formalidades das operações mas também uma investigação a respeito do seu conteúdo¹⁵ e, por meio do teste do propósito negocial, a assistência de razão econômica para realização do negócio jurídico. Seu cerne não seria a intenção de economizar tributos, e sim a realização de atos que justifiquem do ponto de vista econômico. Marco Aurélio Greco entende que, na análise do planejamento e da conduta do contribuinte, há de atentar ao “filme”, e não somente a “foto”:

“Passa a lá assumir relevância o conjunto de atos praticados cante e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato. O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas a coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores.”¹⁶

No entanto, há um problema a ser superado. O planejamento tributário é um instrumento destinado à economia tributária. Representa a análise, o estudo e a gestão voltada à redução do ônus relacionado à tributação.¹⁷ O próprio Marco Aurélio Greco entende que planejamento tributário surge a partir da ideia do exercício da liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo possível, considerando a validade da norma, a legalidade, a validade do fato, a efetividade e a validade dos valores.

Assim, a carga axiológica não pode ser outra além daquela cunhada pelo sistema jurídico brasileiro, e este possui, como pedra angular, o princípio da legalidade, ou seja, o agente fazendário poderá sempre desconsiderar planejamentos tributários abusivos, desde que, com o devido embasamento jurídico, não bastando a presunção sentada na falta de propósito negocial, para criar obrigações aos contribuintes, pois o exercício de sua função pública é vinculado à Lei, só pode fazer o que esta autorize.

Muitos veem na ausência de propósito negocial a ocorrência de simulação ou fraude. Para esses casos, o sistema jurídico possui mecanismos de controle positivados, para impor limites aos chamados planejamentos tributários abusivos. A começar pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar 104, de 2003, que estabeleceu uma norma antissimulação¹⁸.

15. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Ed. RT, 2003. p. 249.
16. GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Brasileiro. *Revista da PGFN*, n. 1, ano 1, p. 16. Disponível em: [www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf]. Acesso em: 03.06.2020.
17. RIBEIRO, Ricardo Lodi; BENELLI, Vanessa. Reorganização Patrimonial e a Exigência de Propósito Negocial na Constituição da Pessoa Jurídica imobiliária. *Planejamento Tributário sob a ótica do CARF: Análise de Casos Concretos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 469.
18. “A doutrina brasileira divide-se basicamente em duas correntes interpretativas: os que entendem que este dispositivo legal introduziu no sistema jurídico brasileiro norma geral antielisiva e os que

“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.”

Segue-se, ainda, nos arts. 149, VII, e 150, § 4º, parágrafo único, do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII – quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

[...]

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Ademais, a legislação civil buscou proteger as relações jurídicas afetadas por simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil.

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

Percebe-se, assim, que o ordenamento jurídico brasileiro possui instrumentos legais capazes de elidir a prática de simulação ou fraude, sendo, também por esse prisma, desnecessária e impertinente a importação de teorias ou conceitos alheios ao sistema pátrio.

entendem tratar-se de norma antisimulação. Somos adeptos desta segunda corrente por entender na linha de Eduardo Domingos Botallo, que ‘reprimir a elisão é, em última análise, o mesmo que frustrar o regular exercício de direito.’ Os direitos e garantias individuais do cidadão contribuinte não foram reformulados por uma norma antielisiva: o direito a auto-organização, ao planejar se licitamente, permanece existindo” (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 202).

Como se vê, são muitos os espinhos na Teoria do Propósito Negocial, em que se destaca a obscuridade semântica, oriunda da falta de tipificação legal e da inexistência de critérios claros para o tratamento do tema.¹⁹

Esclarecer expondo as nossas premissas é, portanto, de suma importância para fugirmos da confusão de métodos e dos fundamentos óbvios²⁰.

3.1. A importância das estruturas signílicas do sistema jurídico no percurso gerador de sentido

A expressão *falta de propósito negocial*, quando utilizada no texto da decisão proferida pela Suprema Corte americana, no julgamento do caso *Gregory v. Helvering*, estava circunscrita em um contexto²¹. Este, por certo, ligado, umbilicalmente, ao modo como o sistema de justiça americano se desenvolveu ao longo dos anos – sistema que privilegia os precedentes (*common law*). Dessa forma, possui características que lhe são próprias, difere do sistema brasileiro (*civil law*), que prestigia a observância dos textos positivados.

Em estudo primoroso, Galderise Fernandes Teles, em dissertação de mestrado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, na mesma linha aqui esposada, afirma que:

“[...] no sentido de compreender que o sistema jurídico norte americano possui características próprias permitindo a compatibilidade da figura do propósito negocial naquele ordenamento para o qual a incidência da norma tributária deve ser determinada pela substância econômica da transação e não por sua forma.

-
19. “Os trechos da atual jurisprudência do CARF evidenciam a obscuridade inerente no tratamento do tema pelo Direito Brasileiro, consequência da inexistência de sua notificação legal, que acaba por implicar, tantas vezes, na busca desorganizada por fundamentos teóricos para além do direito positivo embasar autuações, ou, ainda, num embasamento carente de demonstração efetiva dos dispositivos legais violados, para que importada a doutrina a de ser minimamente compreendida, e não reproduzida como se apta a introduzir novos regramentos ao comportamento dos contribuintes sem regulação legal” (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 213).
 20. “Esclarecer é explicitar as premissas. O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se pressupõem óbvio. De modo que de premissas iguais em sua aparência (a obviedade confere uma identidade falsa às premissas) deduzem-se conclusões diferentes porque cada contendedor atribui um diferente conceito as premissas ‘óbvias’” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 12).
 21. “Todo texto (aqui utilizado na sua acepção ampla) é envolvido por um contexto, isto é, encontra-se inserido num processo histórico-social onde atuam determinadas informações ideológicas. Nesse sentido, podemos dizer que não há texto sem contexto” (CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 194).

[...] A realidade jurídica de cada ordenamento é construída a partir das características peculiares de cada país, de forma que o que é incompatível em determinado sistema normativo pode apresentar-se perfeitamente compatível com outro sistema. Isso é o que se verifica no caso em tela, a figura do propósito negocial amplamente utilizada na jurisprudência norte americana possui validade e compatibilidade com as características daquele ordenamento jurídico, contudo, apresenta nítida incompatibilidade com as características do nosso Sistema Constitucional Tributário.”²²

Por assim ser, não é possível transmutar teses, conceitos e teorias de um sistema para outro – buscando incorporá-los, como se tal maneira de existir fosse imanente ao fenômeno tributário, em qualquer ordenamento jurídico²³ – sem, antes, observar os primados que são pilares desses sistemas.

No Brasil, por exemplo, o princípio da legalidade é pedra angular do sistema jurídico. No subdomínio tributário, ainda mais, pois, o constituinte estabeleceu exegese rígida ao positivar a estrita legalidade (arts. 5º, II, e 150 da CF/88). A mesma obediência deve ocorrer na utilização de conceitos e teorias que intentem modalizar comportamentos humanos (proibir, permitir, obrigar), ou seja, para incorporar conceitos e teorias de outros sistemas jurídicos, o intérprete deve atentar para o Manto Constitucional, uma vez que o princípio da legalidade atua como verdadeira armadura, como ensina Paulo de Barros Carvalho:

“Da mesma forma se dá com o princípio da legalidade, limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal.”²⁴

No ordenamento pátrio, inexistem enunciados prescritivos (enunciados-enunciados) que tratem da matéria, conforme observa Paulo Ayres Barreto, sequer existe alusão, menção ou referência a *abuso de direito, de formas jurídicas, efeitos jurídicos relevantes*

-
22. TELES, Galderise Ferreira. *Planejamento tributário e normas antielisivas: uma análise a partir da perspectiva de nosso sistema constitucional*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: [https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6636]. Acesso em: 18.07.2020.
 23. BRITO, Lucas Galvão. *Tributar na Era da Técnica*. São Paulo, Noeses, 2018. p. 117.
 24. CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica no novo CARE. In: ROSTAGNO, Alessandro (Org.). *Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 8.

além da economia fiscal (*propósito negocial*), objetivo único ou principal de reduzir ou eliminar impostos ou referência a atos anormais de gestão²⁵.

Por outro lado, aprofundando os estudos, verificamos ainda outras problemáticas. É que, ao lidarmos com termos que são traduzidos de outras línguas e de outros sistemas jurídicos, temos que ter em mente que a *tradução literal* pode não revelar qual o sentido originalmente empregado.

Portanto, para bem apreendê-lo, o intérprete precisa atentar para o contexto em que o termo fora empregado²⁶. Dessa forma, a mudança do contexto situacional implicará a mudança de significado – é o fenômeno da intertextualidade. A constatação desse fenômeno na interpretação da expressão *propósito negocial* é de grande relevância para sua compreensão²⁷.

Outro ponto que observamos diz respeito à forma como a frase “falta de propósito negocial” é destacada do texto-fonte. Essa *destacabilidade* tem como função marcar, no consciente e subconsciente do leitor, a afirmação de que a autoridade fiscal *descobriu* um ato negocial escuso, imoral, ilegal, violador de princípios constitucionais. É uma aforização (frase sem texto) a serviço do discurso da autoridade – afinal, quem não se indignaria com uma operação empresarial assim caracterizada²⁸.

Sobre a expressão, ainda se impõe o dialogismo, entendido como ideia de polifonia, visto que uma voz influencia a outra voz, que com ele se relaciona, tendo seu sentido modificado pelas atualizações do discurso, adensando os textos e as relações entre eles, fazendo com que não se consiga interpretar o texto da mesma forma que outrora.

Para além disso, de seu surgimento nos EUA até os dias de hoje, houve um salto quantitativo no conceito. Temos que o ato de interpretar qualquer enunciado produz *um novo*, esse *novo*, que pode conter ou não força vinculante (a interpretação vinculante ocorre quando o intérprete é investido de competência para inserir normas no sistema jurídico), será ponto de chegada para um intérprete, mas também ponto de partida para tantos outros.

25. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 196.

26. “Cada um desses nomes, que a tradução convenientemente equipara, somente podem ser bem compreendidos se relacionados a situação efetiva é o fundo cultural dos atos de fala enunciam” (BRITO, Lucas Galvão. *Tributar na Era da Técnica*. São Paulo, Noeses, 2018. p. 104).

27. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 207.

28. “Não basta constatar que certas frases foram destacadas de um texto: deve-se considerar também como elas se encontravam antes do destacamento. Frequentemente, de fato, é o texto-fonte que apresenta tais ou quais de fragmentos como destacáveis. O teatro clássico explorava abundantemente essa ‘destacabilidade’ sobre a forma de enunciados sentenciosos destinados a ser gravados no espírito do espectador” (MAINGUENEAU, Dominique. *Frases Sem Texto*. São Paulo: Parábola, 2014).

Tantas e tantas vezes são os enunciados destacados pelo CARF como *falta de propósito negocial* que o conteúdo do conceito fora modificado, derivado da interpretação imediatamente anterior (utilizando-se deste como critério de interpretação) e, assim, ao infinito. Desse modo, há o *deslizamento de sentido* quanto à enunciação primeira.

Ao observar a incidência dos fenômenos da intertextualidade, da aforização, do dialogismo, do deslizamento e do salto quantitativo do conceito, parece-nos que a Teoria do Propósito Negocial se tornou um *mito*.

E um *mito* faz com que passe no exterior aquilo que é interior, como ensina Kierkegaard²⁹. Essa expressão é bastante reveladora, pois quer significar que aquele que produz ou reproduz um *mito* cria uma “realidade” (exterior) que existe somente na sua imaginação (interior).

Ou seja, tanto o agente fiscal que lavra autos de infração como o julgador que fundamenta seu voto somente na *ausência de propósito negocial* podem estar criando uma realidade dos eventos empresariais que existe unicamente na sua imaginação, aplicando aquilo que acha que aconteceu no mundo do fenômeno (na construção do planejamento tributário ou na reorganização societária), sem, contudo, possuir respaldo em Lei ou elementos de prova³⁰, para sustentar o que lhe é interior, faltando, destarte, com o dever de motivação.

A motivação é uma obrigação que se impõe à prática dos atos jurídicos, como ensina Maria Rita Ferragut:

“É neste contexto que a motivação dos atos jurídicos se insere, pois não basta alegar sem provas, nem tampouco acusar de forma genérica, vaga, precisa tornando inviável o exercício da ampla defesa.

O dever de motivação é princípio constitucional implícito, obriga toda Administração Pública, assim como o Poder Judiciário. Assegura a legalidade a moralidade a estabilidade da jurisdição e a ampla defesa e o contraditório.

[...]

Os atos jurídicos, sejam eles administrativos ou judiciais vinculados ou discricionários devem ser motivados, já que é por meio da motivação que se faz o concreto e o controle da legalidade, evitando-se o arbítrio e possibilitando o efetivo exercício do

29. KIERKEGAARD, Soren Aabye. *O conceito de angústia*: uma simples reflexão psicológico-demonstrativa direcionada ao problema dogmático do pecado hereditário. Petrópolis: Vozes; Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2020. p. 50.

30. “A produção da prova pela administração não caracteriza mero ônus, entendido como encargo necessário para se atingir uma pretensão. Mais que isso, configura um verdadeiro dever. Tendo em vista o caráter vinculado do lançamento Edu ato de aplicação de penalidade tributária, é dever da autoridade administrativa certificar-se da ocorrência ou não do fato jurídico desencadeador do liame obrigacional, o que só é possível mediante a linguagem das provas” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 364).

contraditório por parte do sujeito contra quem o ato aproveita. Em outras palavras segurança jurídica e controle.”³¹

Um mito, porque o CARE, sob pretenso poder de dizer (para o direito) qual deve ser o conteúdo semântico da expressão *propósito negocial* ou da *falta de propósito negocial*, ultrapassa os limites de sua competência – pois o constituinte reservou essa atribuição ao legislador – e, assim, constrói a sua “realidade” (relato vencedor), estabelecendo o controle público da linguagem.³²

3.2. Limitações sintáticas e semânticas do termo “propósito negocial” no sistema jurídico brasileiro

“Não é por outras razões que, da análise de qualquer problema jurídico – por mais trivial que seja (ou que pareça ser) –, o cultor do Direito deve, antes de tudo, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.”³³

O sistema jurídico brasileiro é norteado por uma série de princípios que o Poder Constituinte Originário, expressa ou implicitamente, fez constar na Carta Política de 1988. O princípio da legalidade estampado no art. 5º, inciso II, expressa que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” de tal sorte que, na seara tributária, por um lado, o particular tem a liberdade de agir desde que a lei não o proíba, por outro, a administração pública só pode fazer o que a lei lhe autorize. Esse primado é pedra angular do Estado Democrático de Direito Brasileiro.

Importa destacar que entendemos os princípios como *normas jurídicas*, agindo ora como valor, ora como limite objetivo³⁴, desvencilhando-nos da corrente doutrinária que

31. FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária do Administrador e o Dever de Motivação do Ato Administrativo. In: SOUZA, Priscila (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 854.

32. “Significa considerar que tudo aquilo que se chama de ‘realidade’, a sucessão temporal de eventos únicos e repetíveis, consiste em um *relato vencedor*, um fenômeno linguístico cuja apreensão é retórica” (Grifos do original). (ADEODATO, João Maurício. *Uma Teoria Retórica da Norma jurídica e do Direito Subjetivo*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 21).

33. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 52-53.

34. Paulo de Barros Carvalho ensina que “os limites objetivos são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 196). No mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto: “O reconhecimento de que há princípios que encerram valores e outros

crê ser possível separar e hierarquizar princípios e regras, dando prevalência a estas últimas em caso de conflito³⁵.

Portanto, na escala máxima da hierarquia axiológica³⁶, por assim ser, entendemos que os princípios são a salvaguarda da ordem constitucional.

Comungamos da tese que defende que o sistema jurídico positivo é um corpo linguístico de enunciados prescritivos válidos e autorreferentes, ou seja, o direito se autorregula com as regras que cria. E a criação dessas regras está umbilicalmente sujeita às regras do próprio direito e, assim sendo, todo e qualquer conceito só terá *validade científica* uma vez albergado dentro do sistema ao qual pertence. São preciosos os ensinamentos de Soren Aabye Kierkegaard, que professa: “e cada conceito deve ser tratado a partir da ciência a que pertence, quer o conceito pertença à ciência e nessa se desenvolva, quer venha a ser exposto ao ser pressuposto”.³⁷

Insisto que Kierkegaard usa o signo “ciência” como sinonímia de sistema – essa explicação é bastante para que o leitor não confunda os planos de linguagem e embarace Ciência do Direito com o direito positivo.

A partir daí, percebe-se que a expressão *falta de o propósito negocial* é tomada como aceção de valor sem que se perceba ou, percebendo-a assim, simplesmente se ignore. Entenda-se, que o valor está na raiz mesma do *dever-ser*, ou seja, na sua configuração lógico-formal³⁸. Isso quer dizer que o valor é pré-jurídico e, assim, capaz de irradiar seus efeitos no comportamento humano, no entanto, mantendo a fidelidade com as premissas

que estabelecem verdadeiros limites objetivos constitui importante passo na busca de critérios consistentes que nos permitam solucionar conflitos entre as normas tidas por principiológicas e outras não merecedoras desse qualitativo, plantadas no idêntico nível hierárquico” (BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 15). E, ainda, Robson Maia Lins: “Consideramos o princípio uma proposição jurídica pertencente ao direito posto. Desta forma, independentemente da distinção entre regras e princípios, há de se observar que sempre o que é aplicado é uma norma, para alguns em forma de princípio ou regras ou, ainda, uma norma de maior cunho valorativo ou um limite objetivo voltado para a realização de um valor” (LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 143-144).

35. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
36. Para Charles William McNaughton: “Na escala máxima da hierarquia axiológica, os princípios em sentido estrito, são as normas de maior intensidade e que, fundam, axiologicamente, outros enunciados prescritivos” (MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 62).
37. KIERKEGAARD, Soren Aabye. *O conceito de angústia: uma simples reflexão psicológico-demonstrativa direcionada ao problema dogmático do pecado hereditário*. Petrópolis: Vozes; Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2020. p. 38.
38. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 181.

deste trabalho, esse *valor* só passa a ser tutelado pelo direito quando for juridicizado, verificado em linguagem.

Dos elementos que dotam o valor da expressão “falta de propósito negocial”, primeiramente se destaca a historicidade: seu conteúdo semântico não surgiu instantaneamente, ele foi sendo construído ao longo da história e dos julgamentos do CARF e, como veremos, esse conteúdo significativo é alterado continuamente. É a linguagem criando a realidade, como ensina Paulo de Barros Carvalho:

“[...] com a linguagem, o homem vai criando novos nomes e novos fatos, na conformidade de seus interesses e de suas necessidades, atribuindo valores de acordo com a sociedade em que vive num dado momento histórico. Com o passar do tempo, aqueles mesmos vocábulos já conhecidos, passam a assumir novas acepções, tanto um como outros incorporando-se ao patrimônio linguístico, por força de incessantes mutações sociais. É a linguagem construindo novas realidades e alargando as fronteiras do nosso conhecimento.”³⁹

Outro elemento é o da *atributividade*: são valores como preferência por núcleos de significação, que expressam uma *preferibilidade* por certos conteúdos, ou seja, o intérprete é quem escolhe o conteúdo do valor, em detrimento a outros possíveis.

Entretanto, isso não é suficiente para que o valor escolhido se torne a *ratio decidendi* nos julgamentos jurídico-prescritivos no sistema jurídico pátrio, pois não é qualquer norma (ética, moral, religiosa), portanto, não é qualquer valor – que pode realizar os 3 (três) modais deônticos (obrigatório, permitido e proibido) no mundo do *dever-ser*. Somente as normas jurídicas detêm tal prerrogativa.

Para que um valor qualquer possa ingressar no plano jurídico, é necessário que seja, para ser redundante, juridicizado, ou seja, que ganhe *status* de norma jurídica. Somente as normas elevadas a esse altiplano, inseridas no sistema jurídico, adquirem a qualidade de proposições deônticas, detendo o condão de regular condutas intersubjetivas e, assim, realizar aquele valor colhido do seio social – “a validade objetiva do *dever-ser* é dada pelo sistema normativo estatal”.⁴⁰

E são os princípios, por excelência, portadores desses vetores axiológicos, a ponte entre o mundo pré-jurídico e o jurídico. Daí que, se a construção das normas jurídicas tem como fim último a realização de um valor (justiça, igualdade, solidariedade, capacidade contributiva, legalidade, segurança jurídica, etc.), caminhar, no tempo, para o futuro é sempre um caminhar para o passado, numa espécie de movimento cíclico universal no interior do sistema.

39. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 264-265.

40. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 97.

Com isso, quer-se dizer que não é qualquer enunciado (mesmo que dotado de valor/desvalor) que pode ser tido como fundamento válido para elidir um planejamento tributário: o fundamento deve ser jurídico.

4. A BUSCA PELA ECONOMIA TRIBUTÁRIA: PRESSUPOSTOS LEGAIS E GARANTIAS CONSTITUCIONAIS E A "DEMONIZAÇÃO" DA ELISÃO FISCAL

É certo que a Constituição Federal não restringe a liberdade econômica à existência de propósito negocial, tampouco a condiciona a justificativas íntimas (subjctivas). O particular tem o direito de empreender o seu capital por meio de pessoa jurídica (ou mesmo física), como bem lhe aprouver, limitado tão somente pela lei: é conteúdo axiológico do inciso II do art. 5º da Magna Carta.

À borda do Poder Legiferante, a administração tributária vem exigindo, ora a presença de *propósito negocial*, ora de *propósito negocial suficiente*, ora de *propósito negocial relevante*, ora de *propósito negocial verdadeiro*, marginalizando o contribuinte com uma interpretação marginal.

Se o constituinte não desenhou tal limitação e se, ao legislador infraconstitucional, não aprovou definir essa exigência, não pode a administração fiscal elegê-la como fator de discriminação de condutas nem se pode concordar que cada agente fiscal possua discricionariedade para adotar critérios subjetivos, a fim de aferir se há ou não *propósito negocial* em cada operação realizada pelo particular⁴¹.

Até porque o próprio sistema jurídico prevê a economia tributária aos contribuintes ao oferecer incentivos fiscais. No interesse dos Entes Federativos, são criadas alternativas tributárias capazes de incentivar a atração de investimentos privados para determinados setores econômicos ou para determinados espaços territoriais, *vide* art. 151, I, da CF/88:

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

[...].”

Ora, se o próprio constituinte previu a possibilidade de conceder incentivos fiscais, *prima facie*, estabeleceu o direito subjetivo de que a estrutura empresarial se organize visando, unicamente, alcançar o menor impacto tributário.

41. Conforme Luís Flávio Neto. Processo 11080.723.307/2012-06, Acórdão 91-002.429.

Essa norma constitucional não é atacada pela administração tributária – nem poderia ser; não se impugna, *i.e.*, uma empresa que, estando sediada no Estado de São Paulo e diante da oferta de um incentivo fiscal, decida sair do Estado de origem e se instale na Zona Franca de Manaus.

Parece claro que o objetivo da mudança do domicílio fiscal foi unicamente a economia tributária. Seria, então, essa reorganização empresarial violadora dos princípios da capacidade contributiva e do princípio da solidariedade? De forma alguma.

No mesmo sentido doutrina Hugo de Brito Machado:

“O motivo tributário – vale dizer, a exclusão ou redução do tributo como motivo ou razão para a prática de determinado ato ou negócio jurídico –, por si só, não pode ser considerado abuso de direito. Mesmo tratando-se de atos ou de negócios jurídicos semelhantes e que produzem o mesmo efeito econômico, a escolha de um em vez de outro com o objetivo de reduzir o ônus tributário é conduta legítima do contribuinte e o Fisco não pode desconsiderar o ato ou negócio efetivamente praticado, para exigir o tributo que seria devido se em vez de se tivesse sido praticado o ato ou negócio jurídico que a lei é onera com o tributo.

Realmente, o propósito de praticar uma atividade econômica com o menor custo possível ver inclusive tributários, é indiscutivelmente legítimo. Não é ilícito nem moral [...].”⁴²

Ainda que assim não fosse e o intérprete estivesse livre para transmutar e importar, a Teoria do Propósito Negocial da experiência americana para o Brasil deveria observar a jurisprudência reiterada no julgamento do caso *Gregory v. Helvering* (293, U. S. 465), ou seja, admitir que o planejamento tributário que vise tão somente economizar tributos é plenamente legítimo.

Reiteramos o trecho do voto: “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”.⁴³

Portanto, mesmo que fosse possível superar todas as problemáticas para aplicação da teoria no sistema jurídico brasileiro, o intérprete deverá se curvar à conclusão anteriormente exposta, “convalidando” os planejamentos tributários que busquem única e exclusivamente a economia tributária.

A exceção estaria naquelas hipóteses de simulação ou fraude, em que o negócio jurídico revelado não existiu de fato, mas, para esses casos, repisa-se, o nosso sistema possui mecanismos de controle positivados.

42. MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 118.

43. Em livre tradução: “não se pode duvidar do direito de o contribuinte diminuir a carga tributária que por outro modo lhe seria exigida, ou eliminá-la completamente mediante os meios legais.”

5. CONCLUSÕES

A *teoria do propósito negocial* ou da falta dele, tal como extraída da experiência estadunidense, não pode ser aplicada no ordenamento jurídico brasileiro. A uma, porque não há previsão constitucional ou legal que exija do particular o preestabelecimento de propósito negocial e, a duas, porque existem limites à liberdade interpretativa, seja do juiz, seja da administração tributária, seja de qualquer um que venha a se debruçar sobre o estudo das normas, limites esses marcados na legislação tributária, nos artigos 109 e 110 do CTN.

Portanto, o planejamento tributário fundado na economia tributária não pode ser considerado ilegal ou ilegítimo, tampouco atentatório aos princípios constitucionais. O planejamento fiscal é intrinsecamente estruturado pela busca de estratégias que visam ao menor impacto tributário na atividade econômica, calcada na liberdade constitucional estabelecida nos arts. 5º, II, e 150 da Constituição Federal.

Aliás, a economia tributária é, muitas vezes, estimulada pelos governos, que almejam atrair investimentos para o desenvolvimento de suas regiões e, como contrapartida, oferecem os mais variados incentivos fiscais.

A ocorrência de simulação ou fraude pode perfeitamente ser combatida pelas normas jurídicas previstas no sistema (parágrafo único do art. 116 do CTN e arts. 149, VII e parágrafo único, e 150, § 4º, também do CTN, bem como o art. 167 do Código Civil). Assim, é desnecessária e impertinente a importação de teorias ou conceitos alheios ao sistema pátrio.

Apresentadas as premissas e os fundamentos da pesquisa, concluímos que o constituinte, ao estruturar as normas de regência das atividades econômicas, não exigiu, expressa ou implicitamente, condições como *propósito negocial* para seu exercício. Ao contrário, previu, na Carta, o primado da liberdade econômica, permitindo ao particular estruturar seus negócios nos termos da lei.

Ainda que a Teoria do Propósito Negocial fosse incorporada ao sistema jurídico pátrio, pelos meios permitidos pelo direito, teríamos que admitir que (i) o contexto em que a expressão *Business Purpose Theory* foi utilizada originalmente nos Estados Unidos não representa, necessariamente, o mesmo conteúdo da expressão *Teoria de Propósito Negocial*, aplicada no Brasil; (ii) a polissemia é característica inata da linguagem, ainda mais quando da tentativa de incorporação de conceitos de outros sistemas; (iii) no julgamento do paradigma pela Suprema Corte de Justiça dos Estados Unidos, restou expresso ser legítimo que o contribuinte vise pagar menos tributos em seus planejamentos tributários ou em suas reorganizações societárias.

Aceitar a ideia de que a Teoria do Propósito Negocial detém o condão de modalizar o comportamento humano, no sistema jurídico brasileiro, é, ao apagar das luzes, aceitar a existência de um terceiro plano, que se somaria aos planos do SER (fenomênico) e do DEVER-SER (normativo): o plano do QUERER SER FISCAL (imposição da interpretação fiscal), ao arripio da Lei.

Ainda haveria muito a se falar; esta pesquisa é apenas um passo, e não o fim, da caminhada.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADEODATO, João Maurício. *Uma Teoria Retórica da Norma jurídica e do Direito Subjetivo*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BRITO, Lucas Galvão. *Tributar na Era da Técnica*. São Paulo, Noeses, 2018.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.
- CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica no novo CARF. In: ROSTAGNO, Alessandro (Org.). *Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária do Administrador e o Dever de Motivação do Ato Administrativo. In: SOUZA, Priscila (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Noeses, 2019.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Decisão Levou Análise Econômica ao Direito Tributário*. Disponível em: [www.conjur.com.br/2010-set-15/interpretacao-economica-direito-tributario-nasceu-1935]. Acesso em: 28.04.2020.
- GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Brasileiro. *Revista da PGFN*, n. 1, ano 1. Disponível em: [www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf]. Acesso em: 11.06.2020.
- KIERKEGAARD, Soren Aabye. *O conceito de angústia: uma simples reflexão psicológico-demonstrativa direcionada ao problema dogmático do pecado hereditário*. Petrópolis: Vozes; Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2020.

- LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- MAINGUENEAU, Dominique. *Frases Sem Texto*. São Paulo: Parábola, 2014.
- MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Norma Antielisiva: Compatibilidade e Sistema Tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi; BENELLI, Vanessa. *Reorganização Patrimonial e a Exigência de Propósito Negocial na Constituição da Pessoa Jurídica imobiliária. Planejamento Tributário sob a ótica do CARF: Análise de Casos Concretos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Ed. RT, 2003.
- VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A sanção tributária no planejamento fiscal, de Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Caio Augusto Takano – RT 945/277 (DTR\2014\3032);
- Abuso de direito e o planejamento tributário, de Eduardo Tadeu Francez Brasil e Fernando José de Barros Freire – RDTC 3/91-116 (DTR\2016\24705); e
- Planejamento tributário: o limite existente entre o livre exercício da atividade econômica e a simulação de negócios jurídicos, de Luiz Roberto Franca Conrado Júnior – RDTC 21/121-135 (DTR\2019\42293).

Veja também Jurisprudência relacionada ao tema

- Conteúdo Exclusivo Web: JRP\2020\292957.