

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

BIANCA DE CASTRO NAVES

**APLICAÇÃO ISOLADA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA
DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DA
JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

São Paulo

2023

BIANCA DE CASTRO NAVES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie como requisito parcial à obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. CAIO AUGUSTO TAKANO

São Paulo

2023

BIANCA DE CASTRO NAVES

APLICAÇÃO ISOLADA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA
DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DA
JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie como requisito parcial à obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

À minha família, por todo alicerce, apoio e
amor incondicional.

Aos meus amigos e aos meus colegas de
trabalho pela grandiosa troca e incentivo.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Carla e Antônio, por serem os verdadeiros responsáveis pela concretização deste sonho e por estarem ao meu lado em cada passo, me auxiliando e vibrando em cada pequena conquista. Devo tudo a vocês.

À minha irmã Leticia, por alegrar meus dias e por ser minha maior referência de independência, garra e gentileza. Você me inspira diariamente.

Aos meus avós, pelos ensinamentos repassados e por viverem essa realização ao meu lado. E, especialmente, ao meu avô Toninho (*in memoriam*), por ser meu maior exemplo profissional e, sobretudo, meu eterno e grande amigo.

Ao meu namorado Lucas, pela paciência ao longo desses anos, por se arriscar a entender um pouco sobre direito e, principalmente, por ser meu grande parceiro.

Às minhas amigas da Faculdade, Fernanda, Juliana e Leticia, por tornarem essa trajetória leve, divertida e enriquecedora.

Aos meus colegas de trabalho, em especial: Arthur, Fernanda, Gabriel, Leticia, Pedro e Thayssa, pela companhia diária, risadas e por auxiliarem no meu desenvolvimento profissional.

Ao meu orientador, Prof. Caio Takano, pelo apoio neste processo e por ser um exemplo para mim. E, por fim, ao meu chefe Rômulo Coutinho, pela ajuda na escolha do tema e por ser a minha principal referência sobre o tema abordado nesse trabalho.

RESUMO

O planejamento tributário pode ser interpretado como a atividade ou técnica de prospecção de alternativas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico, em busca da redução da carga tributária suportada pelas empresas e pessoas (ANDRADE, et al., 2023, p. 780). Contudo, tal técnica nem sempre é bem-vista pelos órgãos judiciais e administrativos, que frequentemente criam obstáculos no reconhecimento e na validade desse instrumento, por meio da aplicação de requisitos que, por vezes, se quer possuem previsão no ordenamento jurídico brasileiro, como é o caso do propósito negocial. Nesse sentido, o objetivo central do presente trabalho insurge-se em identificar como o propósito negocial é utilizado pelo Conselho Nacional de Recursos Fiscais – CARF na desconsideração do planejamento tributário, a fim de constatar se tal pressuposto, por si só, pode ensejar a sua desconsideração, bem como se a sua aplicação está em consonância com o Sistema Tributário Nacional. Para atingir determinado objetivo, o trabalho se subdivide em 3 grandes pontos: (i) analisar o planejamento tributário e seus limites previstos no ordenamento jurídico brasileiro; (ii) identificar o conceito de propósito negocial e investigar se esta ferramenta foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro; e (iii) verificar a aplicabilidade do propósito negocial no âmbito da jurisprudência do CARF e as controvérsias de sua aplicação isolada no desestímulo ao planejamento tributário.

PALAVRAS-CHAVES: Planejamento tributário, propósito negocial, jurisprudência, CARF.

ABSTRACT

Tax Tax planning can be interpreted as the activity or technique of prospecting alternatives, always in line with the legal system, seeking to reduce the tax burden borne by companies and individuals (ANDRADE, et al., 2023, p. 780). However, such a technique is not always well-regarded by judicial and administrative bodies, which often create obstacles in the recognition and validity of this instrument, through the application of requirements that, sometimes, are foreseen in the Brazilian legal system, as is the case of business purpose. In this sense, the main objective of the present work is to identify how the negotiating purpose is used by the National Council of Fiscal Resources - CARF in the disregard of tax planning, in order to verify if such assumption, by itself, can give rise to its disregard, as well as whether its application is in line with the National Tax System. To achieve a certain objective, the work is subdivided into 3 main points: (i) to analyze tax planning and its limits provided for in the Brazilian legal system; (ii) identify the concept of business purpose and investigate whether this tool was included in the Brazilian legal system; and (iii) verify the applicability of the business purpose within the scope of CARF jurisprudence and the controversies of its isolated application in discouraging tax planning.

Keywords: Tax planning, Business purpose, jurisprudence, CARF.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	10
2.1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ASPECTO GERAL	10
2.2. RELEVÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATUALMENTE	11
2.3. ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL	12
2.4. LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	14
2.4.1. Limites ao poder de tributar: princípio da legalidade e segurança jurídica	14
2.4.2 Hipóteses de desconsideração do planejamento tributário: simulação, dissimulação e norma antielisiva	16
3. PROPÓSITO NEGOCIAL COMO LIMITADOR DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	18
3.1. CONCEITO DE PROPÓSITO NEGOCIAL E ANÁLISE SOBRE SUA PREVISÃO NORMATIVA	18
3.2. APLICAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO ÂMBITO DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF PARA LEGITIMAR A DESCONSIDERAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	20
3.2.1. Processo nº 12571.720330/2014-33 - Acórdão nº 3301-004.593 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	21
3.2.2. Processo nº 14098.720001/2015-31 - Acórdão nº 9101-004.117 – 1ª Turma	22
3.2.3. Processo nº 16646.720035/2015-06 - Acórdão nº 9101-004.658 – CSRF / 1ª Turma.. 24	24
3.2.4. Processo nº 13047.720309/2013-58 - Acórdão nº 2402-010.367 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	24
3.2.5. Processo nº 10920.002462/2008-07 - Acórdão nº 2402-010.550 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	25
3.3. VIOLAÇÕES ADVINDAS DA APLICAÇÃO ISOLADA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	26
4. CONCLUSÃO	29

1. INTRODUÇÃO

Segundo estudo realizado pelo Ministério da Economia, a carga tributária bruta do Governo Geral chegou a 33,90% do PIB em 2021, o que representa o maior percentual em pelo menos 12 (doze) anos. Dentre a composição da carga tributária, os Impostos sobre bens e serviços ocuparam o primeiro lugar, com 14,76% (BRASIL, 2022). Este resultado, inevitavelmente, reflete o elevado ônus tributário suportado pelas empresas, que destinam grande parte de sua receita ao cumprimento das obrigações tributárias.

Nesse sentido, merece destaque a figura do planejamento tributário, que pode ser traduzida na organização do patrimônio, dos negócios e dos atos das empresas e dos indivíduos que visam diminuir ou até mesmo evitar o peso da tributação (OLIVEIRA, 2010, p. 49). Em outras palavras, é lícito que o contribuinte procure se utilizar de formas menos gravosas para o cumprimento dos encargos tributários a ele atinentes.

Dito isso, é inegável que o planejamento tributário assume um papel essencial para que as empresas possam organizar seus negócios em prol de uma economia tributária legítima, uma vez que no ordenamento jurídico brasileiro não há norma que impeça o uso do planejamento tributário a fim de obter economia fiscal.

Contudo, o que se observa é uma forte tendência de equiparação do planejamento tributário a uma economia ilegal de tributos, sobretudo em virtude da falta de regulamentação do tema e a generalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, o que permitiu a aplicação pelos tribunais de critérios vagos para legitimar a desconsideração do planejamento tributário, dentre eles, o propósito negocial.

Resta saber, no entanto, se o uso do propósito negocial, como verdadeiro limitador ao planejamento tributário está em consonância com o Sistema Tributário Nacional. Isso posto, a abordagem temática do presente trabalho consiste na análise geral do planejamento tributário, com ênfase nos limites normativos a ele impostos, bem como no estudo sobre a teoria estrangeira do propósito negocial, sua recepção no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicabilidade no âmbito da jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos último cinco anos.

Diante desse quadro, faz-se necessária e oportuna a realização de uma análise mais aprofundada sobre o tema, principalmente no que concerne a sua aplicabilidade no plano fático, no sentido de traçar um estudo crítico sobre o uso isolado do propósito negocial pelo CARF na

desconsideração do planejamento tributário e os impactos aos contribuintes no uso desta ferramenta.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Examinar a aplicação do propósito negocial na desconsideração do planejamento tributário prescinde uma análise detalhada sobre o papel do planejamento tributário no sistema tributário nacional e os limites a ele impostos decorrentes do ordenamento jurídico brasileiro.

2.1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ASPECTO GERAL

A Constituição Federal garante aos indivíduos, brasileiros ou estrangeiros, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (CF, art. 5º). Mais especificamente no que tange ao direito à liberdade e com enfoque ao aspecto empresarial, é facultado aos indivíduos a prática de atividades privadas resguardadas pela livre-iniciativa (CF, art. 170), bem como pelo princípio da legalidade, segundo o qual os indivíduos só serão obrigados a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude da lei (CF, art. 5º, inc. II).

Uma vez dispostos na Constituição Federal, tais pressupostos, obviamente, devem ser igualmente aplicáveis na seara tributária, de modo que é facultado aos indivíduos praticarem ou não determinada atividade, de acordo com as regras do Direito Privado, que ensejará ou não a incidência de determinado tributo. Em outras palavras, o indivíduo pode ou não praticar o fato gerador de determinado tributo, que nada mais é que a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (CTN, art. 114), de modo a concretizar a hipótese de incidência tributária e, conseqüentemente, fazer surgir a obrigação tributária.

Sob o primado do direito à liberdade e, mais especificamente, ao direito à liberdade de não fazer, sob a ótica de que aquilo que não é proibido é permitido, é que reside o direito do indivíduo de analisar quais situações não são tributadas ou que são tributadas em menor escala e escolher praticá-las em detrimento daquelas que lhe trarão maior prejuízo, por terem uma carga tributária maior.

Dito isso, é certo que ninguém é obrigado a estruturar seus negócios de um modo tributariamente mais oneroso (SCHOUERI, 2022, p. 808). Do mesmo modo, é natural que o homem procure evitar situações em que ocorra a incidência tributária, sobretudo quando há um negócio novo envolvido ou uma reestruturação de patrimônio que faz com ele opte pela

alternativa que lhe dê maior segurança e melhores consequências econômicas. (OLIVEIRA, 2010, p. 2).

Nesse contexto, merece destaque a figura do planejamento tributário, que, grosso modo, consiste no conjunto de atividades lícitas realizadas por parte dos indivíduos em busca da redução da carga tributária. Ou seja, os indivíduos podem optar pela prática de atos ou negócios jurídicos que visam diminuir ou até mesmo evitar o peso da tributação.

A fim de elucidar a prática do planejamento tributário, cita-se como exemplo a situação em que um contribuinte deseja adquirir uma máquina para sua fábrica, tendo como opções: adquiri-la no mercado interno, importá-la ou alugá-la. Ressalta-se que cada uma das opções destacadas ensejará consequências tributárias diversas, e a escolha do contribuinte por aquela sujeita a uma menor carga tributária reflete a prática do planejamento tributário (MACHADO, 2022, p. 133).

Ademais, é válido destacar que é possível identificar a prática do planejamento tributário até mesmo pelo poder público, conforme infere-se da atuação dos Municípios na criação de entidades sem fins lucrativos, dotadas de personalidade jurídica própria, para atuarem nas áreas de assistência, saúde e educação, a fim de que essas entidades alcancem a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF das contribuições à seguridade social, ao passo que os Municípios possuem imunidade apenas a impostos, conforme previsto no art. 150, VI, a da CF (PAULSEN, 2022, p. 241).

2.2. RELEVÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATUALMENTE

Analisado o conceito de planejamento tributário, é necessário destacar que a sua prática se tornou uma medida essencial atualmente. Isso se deve, principalmente, ao alto nível de competitividade presente no mercado, advindo do capitalismo moderno. Nesse aspecto, é inegável que cada vez mais se exige uma análise aprofundada sobre a operacionalização da atividade empresária, em busca da maximização de lucro e diminuição de custo, a fim de que os produtos e serviços ofertados tenham um preço mais atrativo.

Partindo desta premissa, a busca por formas menos gravosas para o cumprimento dos encargos tributários se mostra uma estratégia legal e eficaz, sobretudo considerando o elevado ônus tributário suportado pelas empresas, que destinam grande parte de sua receita ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias. Não é à toa que, visando minorizar os impactos da elevada tributação e simplificar os meios de arrecadação tributária,

tramitam atualmente duas propostas de emenda constitucional (PEC 45/2019 e PEC 110/2019) que possuem em comum a supressão de ao menos 5 tributos com o objetivo principal de simplificar o sistema de arrecadação tributária.

Todavia, enquanto se aguarda o desfecho legislativo, fato é que os contribuintes não podem ficar inertes, restando-lhes ao alcance a prática do planejamento tributário. Ora, para que a atividade empresária seja realizada com o menor custo tributário possível, é de suma importância a prévia organização dos negócios que abarcam essa atividade com o objetivo da economia legal dos tributos (SILVA, 2019, p. 25).

Contudo, se por um lado há a atuação legítima dos contribuintes em busca de uma organização de suas atividades com vistas a uma economia tributária, por outro, inevitavelmente, há o papel do fisco de coibir determinada prática, em busca da arrecadação de receita para as atividades estatais, por meio do cumprimento da legislação tributária.

Frisa-se que a atuação estatal, por meio da cobrança e fiscalização, em prol do cumprimento das obrigações tributárias é de suma importância para uma arrecadação tributária justa e igualitária sob o prisma da legalidade, da capacidade contributiva e da solidariedade social. Entretanto, o que se observa é uma forte tendência de equiparação do planejamento tributário a uma economia ilegal de tributos, por meio da aplicação de requisitos que se quer possuem previsão normativa e, que, portanto, extrapolam o campo da legalidade e da segurança jurídica.

2.3. ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL

Nesse contexto, é de extrema importância trazer os conceitos doutrinários atinentes ao tema, quais sejam: elisão, evasão e elusão fiscal.

Quando a conduta dos indivíduos em analisar as hipóteses tributárias antes de incorrer em determinado fato gerador, a fim de ter um menor impacto fiscal, é considerada lícita, estar-se-á diante do que a doutrina chama de elisão fiscal. Nesse ponto, necessário se faz mencionar a distinção doutrinária entre a elisão fiscal e o planejamento tributário.

Conforme visto, o planejamento tributário é caracterizado pela atuação do contribuinte em organizar seus negócios jurídicos a fim de prever os seus possíveis efeitos tributários. Por outro lado, a elisão fiscal é o planejamento lícito feito pelo contribuinte a fim de obter o menor impacto fiscal. Desta forma, entende-se que o planejamento tributário é a conduta fática que

compõe a elisão fiscal, mas esta não se esgota ou se confunde com o simples ato de planejar (CALIENDO, 2022, p. 215).

Dito isso, admite-se que a elisão fiscal seja utilizada para denominar os procedimentos legítimos dos contribuintes para diminuir o ônus tributário em vistas de uma economia fiscal, afinando-se à ideia de planejamento tributário (COSTA, 2022, p. 222). Ou seja, a utilização do termo elisão fiscal remonta uma conduta lícita por parte do contribuinte visando a economia de tributos e, conseqüentemente, não há violação ao ordenamento jurídico em sua prática.

Entretanto, se por um lado a elisão fiscal consiste no procedimento lícito por parte do contribuinte a fim de obter o menor impacto fiscal, por outro lado, a evasão fiscal consiste na conduta ilegal do contribuinte em dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza de elementos que compõem a obrigação tributária em vistas da economia fiscal.

Neste ponto, cabe ressaltar que são diversos os conceitos utilizados pela doutrina para diferenciar ambos os institutos, contudo, levando em consideração o objetivo central do presente estudo, este trabalho filiar-se-á ao entendimento de que a elisão fiscal caracteriza a economia legítima de tributos e a evasão fiscal, a seu turno, à conduta ilícita por parte do contribuinte, com o fito de elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária, sendo considerada uma “fuga ardisosa da obrigação tributária” (DÓRIA, 1977, p. 21 e 45).

Ainda no campo conceitual entre os limites entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, é possível identificar a figura de elusão fiscal que, resumidamente, consiste na prática de atos que aparentemente são lícitos formalmente, mas desprovidos de causa, como simulação ou fraude à lei (TORRES, 2003, p. 110).

Com o objetivo de expor de forma clara os três institutos, a doutrina brasileira aplica diversos critérios de distinção, sendo consolidado ao menos 4 critérios, quais sejam: cronológico/temporal, causal, econômico e sistemático (CALIENDO, 2022, p. 213).

Em primeiro lugar, o critério cronológico ou temporal, refere-se ao momento em que os atos de organização dos negócios privados ocorrem, de forma que se a ocorrência se deu antes do fato gerador estar-se-á diante da elisão (lícito), ao passo que se posteriormente, caracterizará evasão (ilícito). O critério casual, por outro lado, analisa a causa do negócio jurídico, de forma que se esta causa for lícita, estar-se-á diante da elisão, e se esta causa for falsa, ilícita ou ausente, estar-se-á diante da elusão. O critério econômico, por sua vez, analisa o sentido econômico da operação negocial, de forma que se há um sentido econômico na forma jurídica, estar-se-á

diante da elisão, ao passo que a elusão é uma manipulação ausente de substrato econômico. Por fim, quanto ao critério sistemático, será analisado a coerência da unidade negocial, de forma que o manejo das formas que possui uma finalidade negocial caracterizará a elisão e a manipulação artificiosa da estrutura negocial insurgirá na elusão.

Em que pese as distinções apontadas, não há unanimidade semântica sobre os termos destacados, sendo até mesmo a elisão equiparada à uma redução de carga tributária ilegítima e a evasão com uma modalidade lícita.

Dito isso, longe de esgotar os diversos conceitos e meios de distinção aplicados doutrinariamente às figuras da elisão, evasão e elusão e tendo em vista o objetivo central do presente de estudo – análise da aplicação do propósito negocial no planejamento tributário – filia-se ao conceito geral de que a elisão fiscal está alocada no campo da licitude e consiste na economia legítima de tributos, por meio de uma análise prévia legislação tributária, enquanto a evasão fiscal e a elusão fiscal configuram condutas ilícitas com o fito de se omitir ou camuflar a ocorrência do fato gerador do tributo.

2.4. LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Feita a análise conceitual da elisão, evasão e elusão fiscal, resta saber os limites impostos ao planejamento tributário presentes no ordenamento jurídico brasileiro.

2.4.1. Limites ao poder de tributar: princípio da legalidade e segurança jurídica

A linha entre o que é legal e o que é ilegal quando se está diante de um planejamento tributário nem sempre é clara. Isso se deve, principalmente, pela lacuna presente na legislação tributária que carece de dispor claramente sobre os limites do planejamento tributário.

Contudo, é preciso ter em mente que a Constituição de Federal é um exemplo de constituição analítica e que, por conseguinte, nela foram examinados e regulamentados todos os assuntos que se entenderam relevantes à formação, destinação e funcionamento do Estado (MORAES, 2022, p. 10), inclusive aqueles tributários. Não é à toa que há um capítulo da CF destinado ao “Sistema Tributário Nacional”, que aborda as características essenciais para o exercício do poder de tributar pelos Entes Federados. Dessa forma, a criação desse Sistema Tributário busca dispor sobre os poderes do Estado e as garantias dos contribuintes na relação jurídico-tributária, de forma predeterminada e em nível constitucional (LEÃO, 2023, p. 2).

Isso posto, se faz necessário analisar as limitações ao poder de tributar, que nada mais são que as proibições contidas na CF ao exercício deste poder. No tocante a estes limites serão analisados, especificamente, o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica.

Além de o princípio da legalidade estar previsto nos direitos e garantias fundamentais, conforme já explicitado anteriormente, não se pode ignorar o papel que este princípio assume no direito tributário, estando entre as limitações ao poder de tributar, consoante ao art. 150, inc. I da CF, que veda aos entes federados exigirem e aumentarem tributo sem lei que o estabeleça. Ou seja, é estritamente necessário que o legislador estabeleça o antecedente e o consequente da norma tributária para que os sujeitos estejam obrigados a transferir parte de seu patrimônio ao poder público, sob forma de tributo. Desta forma, é vedada a aplicação da analogia em matéria tributária.

O CTN, por sua vez, em seu art. 97, previu um rol de disposições que prescindem de lei, sendo necessária a criação de uma lei não só para a instituição e extinção de tributos, como também para definir o fato gerador da obrigação tributária principal, a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, bem como as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. Nesse sentido, é válido mencionar que o Princípio da Legalidade se estende até mesmo à sanção pelo descumprimento da obrigação tributária, sendo esse o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao dispor que o Princípio da Legalidade estrita “disciplina não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir”. (SCHOUERI, 2022, p. 573).

Por outro lado, o princípio da segurança jurídica, reconhecido como princípio fundamental da CF ou sobreprincípio, é considerado, dentre os diversos conceitos elaborados pela doutrina, como o maior de todos os princípios fundamentais do Direito, tendo em vista se encontrar na base dele, no seu ponto de partida (MELLO, 2009, p. 6). Na seara tributária, este princípio se efetiva pela atuação de diversos outros princípios, como o destacado princípio da legalidade e os princípios da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, entre outros, que reforçam o pensamento de que o Sistema Tributário priorizou a segurança, uma vez que estão cravados no ordenamento empírico aqueles valores que operam para realizá-la. (COÊLHO, 2013, p. 50).

A previsão reiterada de normas que visam proteger a segurança jurídica em matéria tributária, atrelada a estrita legalidade, demonstram a preocupação do legislador em resguardar

os direitos individuais, por meio da obrigatoriedade de que as normas sejam efetivamente claras e suas consequências previsíveis, de forma que os contribuintes possam confiar no sistema posto, prevenindo eventual surpresa, sobretudo considerando que as normas tributárias alcançam o patrimônio dos contribuintes e, conseqüentemente, atingem seus direitos à liberdade e propriedade.

2.4.2 Hipóteses de descon sideração do planejamento tributário: simulação, dissimulação e norma antielisiva

No que tange especificamente ao planejamento tributário, as normas que preveem condutas que ensejam a sua descon sideração carecem de clareza e previsibilidade. A legislação tributária dispôs sobre as hipóteses de estruturação ilegítimas dos negócios jurídicos no art. 149, inc. VII do CTN, que versa sobre a fraude, o dolo e a simulação, e no parágrafo único do art. 116 do CTN, que trata da dissimulação.

Pois bem. Com ênfase à simulação, cumpre esclarecer que ela ocorrerá, de acordo com o art. 167 do Código Civil, quando os negócios jurídicos: “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”.

Nesse ponto, é interessante mencionar que não há unanimidade na doutrina sobre a abrangência do conceito de simulação, sendo está por vezes aceita como as hipóteses de falsas condutas previstas no art. 167 do Código Civil supracitado (conceito restrito), e outras vezes como um conceito que não se limita às hipóteses mencionadas no Código Civil, sendo aplicável também às hipóteses de vícios de causa no ato ou negócio jurídico (conceito amplo).

Em que pese os posicionamentos quanto a sua abrangência, fato é que com o Código Civil a simulação passou a ser entendida como a divergência entre a vontade real/interna e a vontade aparente/exteriorizada (SILVA, 2019, p. 89). A partir deste conceito, se analisa mais do que a inconsistência entre o negócio jurídico e sua respectiva causa, e sim a vontade das partes de não se submeterem aos efeitos jurídicos decorrentes no negócio jurídico praticado.

Ainda sob este aspecto, é de suma importância destacar que a doutrina faz uma distinção entre a simulação absoluta e a simulação relativa. A simulação absoluta consiste na celebração de um negócio jurídico inexistente, e a simulação relativa, a seu turno, consiste na celebração de um negócio jurídico que aparenta ser existente, mas que na verdade está ocultando o negócio

jurídico desejado. A distinção apontada mostra sua relevância ao se observar o *caput* do art. 167 do Código Civil, que permite ao fisco tributar o ato dissimulado que fora ocultado, uma vez que “subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.”

Com ênfase na dissimulação/simulação relativa, foi editada a Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, responsável por dar uma nova redação ao parágrafo único do art. 116 do CTN, reconhecido como norma geral antielisiva. Em suma, o referido dispositivo autoriza a Autoridade Administrativa desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador o tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A referida norma trouxe grande divergência doutrinária acerca do seu significado e alcance, de forma que parte da doutrina entende que a referida norma é inconstitucional por ofender o princípio da legalidade, uma vez que por meio dela a autoridade poderia tributar fatos não previstos como geradores do tributo, ou seja, tributar por analogia. Contudo, a outra vertente entende que a referida norma é necessária para coibir planejamentos tributários abusivos e que contrariam os princípios da solidariedade social, da isonomia e da capacidade contributiva (MACHADO, 2022, p.133).

Deixando as controvérsias do dispositivo em segundo plano, infere-se dos motivos que levaram a edição da referida lei, constantes do Projeto de Lei Complementar nº 77/99, que o objetivo central da sua edição foi o “combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.” Entretanto, frisa-se que a norma carece de aplicabilidade, uma vez que lhe falta regulamentação em lei ordinária, ora exigida, conforme observa-se do seu texto: “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Por esse motivo, houve a tentativa de regulamentação do dispositivo por meio da Medida Provisória nº 66/2002, que previa a desconsideração do planejamento tributário praticado com abuso de forma ou falta de propósito negocial e a Medida Provisória nº 685/2015, que dispôs sobre a necessidade de uma declaração prévia de planejamento tributário. Entretanto, ambas as medidas não foram aprovadas pelo Congresso Nacional.

Dessa forma, é evidente que a norma antielisão não pode ser aplicada atualmente por falta de regulamentação, uma vez que o parágrafo único do art. 116 exige expressamente a regulamentação em lei ordinária, o que não foi feito, conforme se observa da rejeição pelo Congresso Nacional de ambas as Medidas que tentaram regulamentá-la.

Entretanto, há de se ater que a falta de aplicabilidade do dispositivo não impediu que os órgãos judiciais e administrativos se valessem dos critérios limitadores advindos de ambas as medidas não aprovadas pelo Congresso Nacional para coibir a prática do planejamento tributário, como é o caso do uso do propósito negocial, que será mais bem analisado no tópico a seguir.

3. PROPÓSITO NEGOCIAL COMO LIMITADOR DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Analisada a figura do planejamento tributário, sua relevância atual, bem como os limites normativos à sua prática, cumpre identificar o conceito do propósito negocial, investigar se o ordenamento jurídico brasileiro o recepcionou e, por fim, averiguar como a jurisprudência do Conselho Nacional de Recursos Fiscais – CARF se vale do instituto na desconsideração do planejamento tributário.

3.1. CONCEITO DE PROPÓSITO NEGOCIAL E ANÁLISE SOBRE SUA PREVISÃO NORMATIVA

Para identificar o conceito do propósito negocial é imprescindível revisitar o direito estrangeiro. Também denominado como *business purpose*, a aplicação do propósito negocial se tornou notória com o julgamento do caso *Gregory vs. Helvering* pela Suprema Corte dos Estados Unidos no ano de 1934. Em suma, o caso tratava de um contribuinte que realizou uma reorganização societária com o propósito de mera economia tributária, por meio da constituição de uma sociedade que recebeu as ações da empresa que gostaria de adquirir e que depois foi extinta, sendo o total do seu capital transferido ao contribuinte.

O caso chegou até a Suprema Corte americana que entendeu pela requalificação das ações realizadas com o objetivo exclusivo de evitar reduzir ou retardar o pagamento de tributos (SANTOS, 2015, p. 126).

Desta forma, estabeleceu-se a teoria do propósito negocial, segundo a qual, a validade do planejamento tributário estaria condicionada a comprovação de um objetivo negocial pelo contribuinte. Em outras palavras, a realização do planejamento tributário com o simples objetivo de economia tributária permite que a autoridade administrativa requalifique o ato praticado, obrigando o contribuinte ao pagamento do tributo correspondente.

Num contexto geral, o precedente mencionado culminou na larga aplicação das doutrinas da substância sobre a forma e do propósito negocial (BARRETO, 2015, p. 200), gerando divergências doutrinárias. Alguns autores se filiaram a ideia de que a prática do planejamento tributário com o único objetivo de economia tributária está em descompasso com o perfil objetivo do negócio, assumindo um caráter abusivo (GRECO, 2008, p. 203). Por outro lado, outros autores entendem que a única acepção possível ao propósito negocial é aquela que indique a prática de simulação ou dissimulação, sendo esses os verdadeiros limites normativos para afastar os comportamentos ilícitos no que concerne ao planejamento tributário (BARRETO, 2015, p. 208).

Observado o conceito histórico do propósito negocial e as divergências de posicionamento sobre a sua aplicação, é necessário investigar se o ordenamento jurídico brasileiro recepcionou este instrumento como limitador à prática do planejamento tributário.

No direito americano, atualmente, a figura do propósito negocial está inserida no art. 7.701 do Código Tributário americano, que dispõe sobre a teoria do propósito negocial e da substância econômica para restringir a liberdade do contribuinte na prática do planejamento tributário.

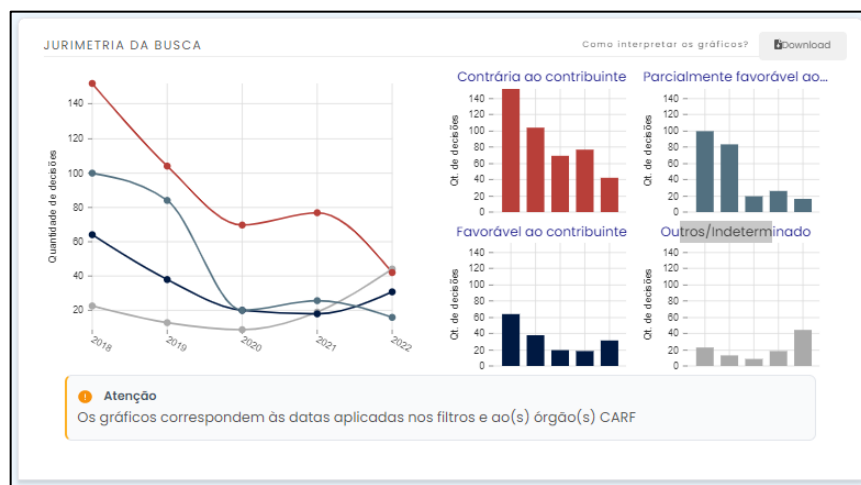
Em âmbito nacional, a figura do propósito negocial foi inserida na Medida Provisória nº 66/02, editada após o parágrafo único do art. 116 ser inserido no CTN. Nela, foi estabelecido que para a desconsideração de ato ou negócio jurídico deve se levar em conta a ocorrência da falta de propósito negocial.

Contudo, tal previsão foi rejeitada pelo Congresso Nacional e, conseqüentemente, não convertida em lei. Ressalta-se que essa foi a primeira e única vez que se tentou positivizar a teoria do propósito negocial em âmbito nacional e que, após mais de vinte anos da vigência do polêmico parágrafo único do art. 116 do CTN, não houve esforços por parte do legislativo em elucidar os limites a serem exigidos quando se trata de planejamento tributário.

Em que pese a ausência de previsão legal, o propósito negocial é utilizado como verdadeiro limitador ao planejamento tributário, como se observa na vasta jurisprudência administrativa que será analisada a seguir.

3.2. APLICAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NO ÂMBITO DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF PARA LEGITIMAR A DESCONSIDERAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De acordo com uma pesquisa feita na plataforma de pesquisa de jurisprudência *Turivius*, ferramenta de inteligência jurídica, por meio dos termos “planejamento tributário” e “propósito negocial”, aplicando-se o filtro temporal de 2018 a 2022, verifica-se que no CARF as decisões contrárias ao contribuinte se sobressaíram em relação as parcialmente ou totalmente favoráveis, conforme jurimetria colacionada abaixo:



Fonte: Turivius. Jurimetria. Disponível em:

<[A jurisprudência predominantemente negativa e a diminuição de litígios sobre o tema, não deixam dúvidas quanto à importância da realização de uma análise profunda sobre o perfil de decisão administrativa no que tange a aplicação do propósito negocial no planejamento tributário e se a diminuição de litígios decorre de uma maior aceitação do Fisco aos planejamentos tributários ou se os próprios contribuintes se sentem desencorajadas a utilizar da ferramenta, frente às limitações impostas pela Administração Pública.](https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial&fields=[%22ementa%22,%22full_text%22]&default_operator=e&synonyms=true&filters=[%22sort%22:1,%22date_range%22:%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22],%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}> Acesso em 01 mai. 2023.</p>
</div>
<div data-bbox=)

Isso posto, analisar-se-á abaixo decisões dos 5 anos antecedentes, a fim de constatar o uso pelo Conselho Nacional de Recursos Fiscais - CARF do propósito negocial na desconsideração do planejamento tributário.

3.2.1. Processo nº 12571.720330/2014-33 - Acórdão nº 3301-004.593 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

O primeiro caso a ser tratado versa sobre empresa que supostamente simulou operações de compra e venda com a finalidade de exportação com o objetivo de realizar transferência de crédito das contribuições de PIS e Cofins.

A Conselheira Relatora proferiu brilhantíssimo voto, a que este trabalho se filia, no sentido de que a teoria do propósito negocial não pode ser aplicada, uma vez que a exigência de uma das teorias antielisivas estrangeiras como requisito para o planejamento tributário significa aplicar norma inexistente no sistema jurídico brasileiro, sendo inválida a interpretação dos negócios jurídicos e de seus efeitos que não se pautem nas prescrições do direito positivo brasileiro.

Por fim, a Conselheira Relatora concluiu que o propósito negocial é insuficiente para oferecer o embasamento jurídico necessário à desconsideração dos negócios jurídicos, em virtude da afronta à livre-iniciativa e ao princípio da legalidade.

Contudo, em que pese o entendimento exarado, prevaleceu o afastamento do planejamento tributário diante da ausência de propósito negocial, conforme ementa colacionada abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. PROPÓSITO NEGOCIAL. A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Todavia, estará o contribuinte no campo da ilicitude se demonstrada a ausência de propósito negocial. **SIMULAÇÃO. CONCEITO.** Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação. (...) (3301-004.593 | 12571.720330/2014-33. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO. Julgado em 18/04/2018. Publicado em 12/06/2018.)

Em suma, no voto vencedor foi mencionado que a “*posição majoritária*” obtida na votação da matéria é no sentido de que a existência ou não de propósito negocial é ferramenta válida a fim de se verificar a ocorrência ou não da simulação, de forma a se afastar os negócios jurídicos maculados.

3.2.2. Processo nº 14098.720001/2015-31 - Acórdão nº 9101-004.117 – 1ª Turma

Como segundo caso a ser analisado, destaca-se que a controvérsia se insurgia na verificação de validade do emprego de uma empresa veículo para amortização do ágio. Em síntese, restou entendido que o conjunto de condutas praticadas pela empresa revelam ilegitimidade de suas ações, uma vez que a empresa buscou tão e somente um benefício fiscal.

No que tange a aplicação do propósito negocial, ressalta-se que o Conselheiro Relator pontuou que a constituição da empresa teve como único motivo a economia fiscal, o que não é compatível com a noção de propósito negocial.

Por fim, concluiu que a utilização da empresa foi ilegítima, uma vez desprovida de qualquer motivo extratributário e de propósito negocial. Nestes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. INEXISTÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEVIDA. A constituição de empresa cuja única função seja servir de veículo para o aproveitamento indevido do ágio pela real investida, ou seja, sem qualquer outro motivo extratributário e sem propósito negocial, é ilegítima. (Acórdão n. 9101-004.117 no processo 14098.720001/2015-31. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. DEMETRIUS NICHELE MACEI. Julgado em 10/04/2019. Publicado em 02/05/2019.)

Nesse mesmo sentido foram julgados diversos outros casos de aproveitamento de ágio de empresa veículo. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. SOCIEDADE VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e

das operações nas quais ela tomou parte. As operações levadas a termo nesses moldes devem ser desqualificadas para fins tributários. (...) (Acórdão n. 1402-003.851 no processo 16561.720031/2016-31. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. MARCO ROGERIO BORGES. Julgado em 15/04/2019. Publicado em 10/05/2019.)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA EM CASO DE ÁGIO GERADO ARTIFICIALMENTE. CABIMENTO. O ágio artificialmente criado para reduzir os tributos devidos, sem que tenha real ou séria motivação econômica, despido de propósito negocial, atrai a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. (Acórdão n. 9101-004.098 no processo 13971.721850/2013-32. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. LIVIA DE CARLI GERMANO. Julgado em 09/04/2019. Publicado em 12/06/2019.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

(...) GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito negocial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (empresa veículo), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada. (Acórdão n. 1401-003.080 no processo 16327.720735/2016-86. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. CLAUDIO DE ANDRADE CAMERANO. Julgado em 22/01/2019. Publicado em 12/02/2019.)

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. COMPRA ALAVANCADA. PROPÓSITO NEGOCIAL Na hipótese de restar evidenciada a presença de outra finalidade - além da economia tributária produzida - que justifica a existência, ainda que efêmera, de sociedade investidora que venha a ser incorporada pela sociedade na qual possuía participação societária adquirida anteriormente com ágio, como no caso da chamada compra alavancada, é legítimo o aproveitamento das amortizações do referido ágio pela incorporadora, à luz

do que dispõe o inciso III do art. 386 do RIR/99. (...) (1301-006.227 | 16561.720011/2018-21. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. Não informado. Julgado em 18/11/2022. Publicado em 24/01/2023.)

3.2.3. Processo nº 16646.720035/2015-06 - Acórdão nº 9101-004.658 – CSRF / 1ª Turma

Já o terceiro caso a ser analisado tratou do cabimento de multa de ofício à empresa que se utilizou do instituto de subscrição de debêntures para aportar recursos em sua controlada e gerar artificialmente despesas que pudessem reduzir os valores devidos de IRPJ e CSSL.

Resumidamente, o Conselheiro Relator entendeu que havia abusividade no planejamento tributário adotado sob o fundamento de que se constatou características totalmente incompatíveis com uma regular emissão de debêntures, que refutam que a operação perseguiu um único objetivo, a economia tributária.

Por fim, concluiu que a emissão e a subscrição das debêntures se deram de forma artificial, uma vez desprovida de fundamento econômico ou de propósito negocial, devendo a multa de ofício ser mantida. Nesse sentido, segue ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. ATO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. EMISSÃO/SUBSCRIÇÃO DE DEBÊNTURES SEM CAPTAÇÃO DE NOVOS RECURSOS. PROCEDÊNCIA. Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato desprovido de propósito negocial ou fundamento econômico, subscrever debêntures artificialmente emitidas por empresa controlada, com a exclusiva finalidade de reduzir a base de incidência de tributos, deve ser mantida a qualificação da multa aplicada pela autoridade fiscal. DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº72. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF vinculante nº72) (Acórdão n. 9101-004.658 no processo 16646.720035/2015-06. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. VIVIANE VIDAL WAGNER. Julgado em 16/01/2020. Publicado em 20/02/2020.)

3.2.4. Processo nº 13047.720309/2013-58 - Acórdão nº 2402-010.367 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Como quarto caso a ser analisado, infere-se do relatório que foi lavrado auto de infração por suposta dissimulação do fato gerador de contribuições previdenciárias na forma de vinculação de mão-de-obra efetivamente utilizada pelo contribuinte a empresas optantes pelo regime simplificado de tributação, com o objetivo de reduzir a tributação incidente.

O Conselheiro Relator reproduziu o voto consignado em acórdão paradigma no sentido de que a organização empresarial de um conjunto de atividades sujeito a um controle comum na forma de empresas distintas deve corresponder à realidade econômica e ter propósito eminentemente negocial:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

(...) ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL EM DIVERSAS EMPRESAS. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA E PROPÓSITO NÃO NEGOCIAL. RECONSIDERAÇÃO DAS RELAÇÕES JURÍDICAS. VINCULAÇÃO DA MÃO-DE-OBRA À EMPRESA BENEFICIÁRIA DOS SERVIÇOS. A organização empresarial de um conjunto de atividades sujeito a um controle comum na forma de empresas distintas deve corresponder à realidade econômica e ter propósito eminentemente negocial, sob pena de serem reconsideradas as relações jurídicas subjacentes e vinculada a mão-de-obra à empresa efetivamente beneficiária dos serviços sempre que identificados a falta de autonomia entre as empresas e o objetivo principal de redução de tributos que, conjugados, propiciem a determinação artificial das bases de cálculo desses tributos. **MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICAÇÃO.** Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. (2402-010.367 | 13047.720309/2013-58. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. Não informado. Julgado em 01/09/2021. Publicado em 14/10/2021.)

3.2.5. Processo nº 10920.002462/2008-07 - Acórdão nº 2402-010.550 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Por fim, o último caso a ser analisado versa sobre vínculo empregatício de segurados empregados, contratados por entidade beneficente isenta de contribuições previdenciárias, mas que de fato prestam serviço ao sujeito passivo.

Adotando o entendimento exarado no Acórdão nº 2402-008.111, de Relatoria do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, restou decidido no presente caso que a Recorrente agiu sem qualquer propósito negocial, caracterizando hipótese clara de dissimulação a atrair a incidência do art. 116, parágrafo único, do CTN c/c o art. 167 do Código Civil. Nesse sentido, segue ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/09/2007

(...) TERCEIRIZAÇÃO. DISSIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO. Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir a incidência de tributos, inclusive de contribuições sociais previdenciárias, mediante dissimulação com utilização de empresa terceirizada, e caracterizada a ausência de propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico, com espeque no art. 116, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil). (...) (2402-010.550 | 10920.002462/2008-07. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. Não informado. Julgado em 08/11/2021. Publicado em 27/10/2022.)

3.3. VIOLAÇÕES ADVINDAS DA APLICAÇÃO ISOLADA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme depreende-se dos julgados acima colacionados e na vasta jurisprudência administrativa, a Administração Pública, munida do argumento de ausência de propósito negocial, frequentemente desconsidera os mais variados planejamentos tributários. Este entendimento, inclusive, é utilizado para a manutenção da multa de ofício qualificada em face destes contribuintes, conforme infere-se do processo nº 13971.721850/2013-32, cujo trecho da ementa transcreve-se: “(...) ágio artificialmente criado para reduzir os tributos devidos, sem que tenha real ou séria motivação econômica, despido de propósito negocial, atrai a aplicação da multa qualificada de 150%” (CARF, Acórdão nº 9101-004.098).

Contudo, tal padrão é deveras preocupante, uma vez que, como já visto, a teoria do propósito negocial não foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro. Isso posto, é nítido que o uso pela Administração Pública deste “requisito” não passa de uma aplicação por analogia do conceito estrangeiro de *business purpose*.

Em contrassenso, os Conselheiros aplicam o propósito negocial como se este fosse um requisito legal presente no ordenamento jurídico brasileiro para desconsiderar o planejamento tributário, por si só. Nesse sentido, cita-se alguns trechos dos acórdãos referenciados que exprimem esta conclusão: “(...) estará o contribuinte no campo da ilicitude se demonstrada a ausência de propósito negocial” (CARF, Acórdão nº 3301-004.593); e “A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte” (CARF, Acórdão nº 1402-003.851).

Assumindo tal realidade, infere-se que a conduta administrativa viola os princípios da legalidade e da segurança jurídica, além de impactar negativamente os contribuintes que desejam exercer o direito de auto-organização a fim de se obter uma economia tributária legítima.

No que tange, inicialmente, ao princípio da legalidade, resta evidente que a conduta administrativa exarada nos julgados destacados a título exemplificativo colide frontalmente com o referido princípio, tendo em vista que o direito dos contribuintes de se planejarem licitamente a fim de se ter uma menor carga tributária está sendo restringido por meio da aplicação isolada de um “requisito” inexistente no sistema tributário nacional. Ora, como visto, o princípio da legalidade assume uma feição rígida em matéria tributária, de forma que a Administração Pública só poderia desconsiderar um planejamento tributário se houvesse a presença de um dos requisitos que ensejam a sua desconsideração, quais sejam, fraude, dolo, simulação e dissimulação.

Ainda que seja aceita a teoria do propósito negocial em âmbito nacional, fato é que ela só poderia ser interpretada como um dos elementos que denunciam a prática de fraude, dolo, simulação, ou dissimulação, sendo estas as hipóteses aptas a ensejar a desconsideração do planejamento tributário. Ou seja, o propósito negocial só poderia ser utilizado como mero indicativo de ilícito tributário, mas nunca com o fim de configurar, isoladamente, a evasão.

Agindo de tal maneira, também está sendo violado a própria “legalidade da administração” que exige a vinculação da Administração Pública à legislação pública, conforme se observa do art. 37 da CF, que impõe o dever de obediência da Administração Pública ao princípio da legalidade, e o art. 142 do CTN, que disserta que o lançamento é uma atividade administrativa vinculada e obrigatória.

O princípio da segurança jurídica, por sua vez, também está sendo violado, haja vista que a Administração Pública, ao se valer de um critério inexistente no ordenamento jurídico, incute aos contribuintes uma sensação de insegurança, decorrente da imprevisibilidade gerada por meio de uma suposta autonomia da Administração Pública em restringir, como queira, o direito de economizar tributo. Ora, o princípio da segurança jurídica, ao fim e ao cabo, permite que os contribuintes prevejam, com base nas hipóteses previstas em lei, quais situações por eles praticadas ensejariam determinada tributação, bem como quais são as consequências por supostas violações, o que é de suma importância para o desenvolvimento de suas atividades.

O resguardo a tais princípios sob o aspecto do planejamento tributário, permite que os contribuintes avaliem e organizem suas atividades levando em consideração as regras a eles impostas a fim de minimizar os custos advindos da tributação de forma lícita e, conseqüentemente, tornar-se mais atrativo em um mercado altamente competitivo.

Além das violações mencionadas, cumpre destacar que a aplicação de uma teoria estrangeira por si só é controversa, considerando tratar de uma realidade jurídica econômica e social diversa, sobretudo considerando que o direito em voga é o americano, cujo sistema jurídico é diverso do adotado pelo Brasil. Neste ponto, vale lembrar que a adoção de conceitos estrangeiros deve ser rejeitada, uma vez que estes conceitos estão associados a conceitos próprios de seus países de origem, sendo construídos, desenvolvidos e aperfeiçoados com base em tradições, culturas e fundamentos jurídicos diversos dos que aqui se encontram (ANDRADE, et al., 2023, p. 787).

Tendo em vista as controvérsias e violações mencionadas referentes ao uso do propósito negocial na desconsideração do planejamento tributário é interessante mencionar as esparsas decisões administrativas favoráveis aos contribuintes e as que este trabalho se filia. No processo nº 16327.721148/2015-23, por exemplo, é afirmado que: “Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária” (CARF, Acórdão nº 1401-002.835), o que se coaduna com o entendimento exarado nos autos nº 16561.720070/2017-19, *in verbis*: “às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento.” (CARF, Acórdão nº 1201-003.203).

Por fim, também é válido trazer à baila o entendimento exarado no processo nº 10855.724094/2011-70, de que “A figura de origem estrangeira da ausência de propósito negocial, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura hipótese legal de fraude, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar à previsão do art. 72 da Lei nº 4.502/64” (CARF, Acórdão nº 9101-005.872).

4. CONCLUSÃO

Conforme visto, a figura do planejamento tributário consiste na prática de atividades lícitas realizadas pelos indivíduos em buscas da redução da carga tributária. Ou seja, é uma faculdade do contribuinte buscar uma economia tributária, sobretudo atualmente, considerando o elevado ônus tributário suportado pelas empresas e o alto nível de competitividade presente no mercado moderno.

Contudo, em que pese não existir norma que proíba a busca por uma economia tributária lícita, o direito dos indivíduos de se auto-organizarem sob o aspecto tributário é limitado. Tal limitação advém, muitas vezes, da atuação discricionária da Administração Pública que se utiliza de institutos subjetivos e não positivados para fundamentar a desconsideração do planejamento tributário.

O propósito negocial, como visto, é um destes critérios alienígenas utilizados repetidamente pelo Conselho Nacional de Recursos Fiscais – CARF para invalidar a prática legítima do contribuinte. O suposto requisito está previsto na legislação americana e consiste basicamente no dever de a prática do planejamento tributária estar atrelada a algum motivo além da obtenção de vantagem tributária.

Entretanto, consoante as informações trazidas neste trabalho, ao se analisar as limitações normativas do planejamento tributário, observou-se que o propósito negocial não foi incluído no ordenamento jurídico brasileiro e, que, portanto, o uso isolado desse instrumento para, por si só, desconsiderar o planejamento tributário colide frontalmente com os princípios da legalidade e da segurança jurídica e com o próprio sistema tributário nacional como um todo.

O uso reiterado pela jurisprudência administrativa nos últimos 5 anos do propósito negocial para desqualificar, por si só, os planejamentos tributários realizados torna insegura a prática de auto-organização a fim de se obter uma economia tributária legítima e desestimula os indivíduos a praticar o planejamento tributária, uma vez que é praticamente impossível saber se tais atos serão considerados lícitos ou ilícitos.

Frisa-se que o presente trabalho não nega a aplicação da teoria estrangeira do propósito negocial, contudo, a interpretação administrativa de que o propósito negocial basta em si mesmo para desconsiderar o planejamento carece de legalidade e segurança jurídica, uma vez que este instrumento não está apto a ensejar, por si só, a desconsideração do planejamento tributário, consoante a falta de previsão normativa. Sendo assim, o seu uso estaria restrito à

indicação de um possível ilícito, sendo necessário que o intérprete da norma faça a subsunção do fato à uma das hipóteses normativas escolhidas pelo legislador para indicar a estruturação ilegítimas dos negócios jurídicos.

Ante todo o exposto, considerando que o Brasil detém um sistema tributário nacional, que exige a atuação estatal com base na estrita legalidade, e que no caso objeto deste estudo, a legislação tributária estabeleceu as hipóteses de estruturação ilegítimas dos negócios jurídicos (fraude, dolo, simulação e dissimulação), resta evidente que não cabe às autoridades administrativas, tampouco aos órgãos judiciais, se valer de institutos correlatos do Direito Privado, como o propósito negocial para, isoladamente, fundamentar a requalificação dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, ainda que com o objetivo de obter ganho tributário (SILVA, 2019, p. 294).

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Leandro Aguirra de [et al.]. **Fundamentos do Planejamento Tributário**. In: SILVA, Fábio Pereira da; PINTO, Alexandre Evaristo; PITMAN, Arthur [et al.]. Manual de Gestão Tributária: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2023, p. 780 e 787.

BARRETO, Paulo Ayres. **Algumas reflexões sobre o “propósito negocial” no direito tributário brasileiro**. CARVALHO, Cristiano (coord.). Direito Tributário atual. Rio de Janeiro: Elsevier: 2015, p. 200 e 208.

BRASIL. **Lei n. 10.406, 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/2002/110406compilada.htm> Acesso em: 25 abr. 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, 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, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 11 de janeiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm> Acesso em: 27 abr. 2023.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002**. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm> Acesso em: 27 abr. 2023.

BRASIL. **Medida Provisória nº 685 de 21 de julho de 2015**. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm> Acesso em 27 abr 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda/Tesouro Nacional. **Carga tributária bruta do Governo Geral chega a 33,90% do PIB em 2021**. Brasília: Ministério da Fazenda, 04 abr. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-chega-a-33-90-do-pib-em-2021>> Acesso em 05 abr. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 77/99**. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25745>> Acesso em 25 abr. 2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 213 e 215.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Segurança Jurídica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 50.

CARF. **Acórdão 3301-004.593: Processo 12571.720330/2014-33**. Relator: SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO. Dj: 12/06/2018. *Turivius*, 2018. Disponível em: <[CARF. **Acórdão 9101-004.117: Processo 14098.720001/2015-31**. Relator: DEMETRIUS NICHELE MACEI. Dj: 02/05/2019. *Turivius*. 2019. Disponível em: <](https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=[%22ementa%22,%22full_text%22]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%22%22:01/01/2018%22,%22%2231/12/2022%22},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>. Acesso em: 01 mai. 2023.</p>
</div>
<div data-bbox=)

lt_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22}},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>. Acesso em: 01 mai. 2023.

CARF. **Acórdão 1402-003.851: Processo 16561.720031/2016-31.** Relator: MARCO ROGERIO BORGES. Dj: 10/05/2019. *Turivius*. 2019. Disponível em: <[https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=\[%22ementa%22,%22full_text%22\]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22}},%22filter_by_favorability%22:\[0,1,2,3,4\],%22entity%22:\[0\]}>](https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=[%22ementa%22,%22full_text%22]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22}},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>)>. Acesso em: 01 mai. 2023.

CARF. **Acórdão 9101-004.098: Processo 13971.721850/2013-32.** Relator: LIVIA DE CARLI GERMANO. Dj: 12/06/2019. *Turivius*. 2019. Disponível em: <[https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=\[%22ementa%22,%22full_text%22\]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22}},%22filter_by_favorability%22:\[0,1,2,3,4\],%22entity%22:\[0\]}>](https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=[%22ementa%22,%22full_text%22]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22}},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>)>. Acesso em: 01 mai. 2023.

CARF. **Acórdão 1401-003.080: Processo 16327.720735/2016-86.** Relator: CLAUDIO DE ANDRADE CAMERANO. Dj: 12/02/2019. *Turivius*. 2019. Disponível em: <[https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=\[%22ementa%22,%22full_text%22\]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22}},%22filter_by_favorability%22:\[0,1,2,3,4\],%22entity%22:\[0\]}>](https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=[%22ementa%22,%22full_text%22]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22}},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>)>. Acesso em: 01 mai. 2023.

CARF. **Acórdão 1301-006.227: Processo 16561.720011/2018-21.** Relator: José Eduardo Dornelas Souza. Dj: 24/01/2023. *Turivius*. 2023. Disponível em: <[https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=\[%22ementa%22,%22full_text%22\]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22}},%22filter_by_favorability%22:\[0,1,2,3,4\],%22entity%22:\[0\]}>](https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=[%22ementa%22,%22full_text%22]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22}},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>)>. Acesso em: 01 mai. 2023.

01/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>. Acesso em: 01 mai. 2023.

CARF. Acórdão 9101-004.658: Processo 16646.720035/2015-06. Relator: VIVIANE VIDAL WAGNER. Dj: 20/02/2020. *Turivius.* 2020. Disponível em: <[**CARF. Acórdão 2402-010.367: Processo 13047.720309/2013-58.** Relator: Denny Medeiros da Silveira. Dj: 14/10/2021. *Turivius.* 2021. Disponível em: <\[**CARF. Acórdão 2402-010.550: Processo 10920.002462/2008-07.** Relator: Francisco Ibiapino Luz. Dj: 27/10/2022. *Turivius.* 2022. Disponível em: <\\[**CARF. Acórdão 1401-002.835: Processo 16327.721148/2015-23.** Relator: DANIEL RIBEIRO SILVA. Dj: 11/09/2018. *Turivius.* 2018. Disponível em: <\\]\\(https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=\\[%22ementa%22,%22full_text%22\\]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22},%22filter_by_favorability%22:\\[0,1,2,3,4\\],%22entity%22:\\[0\\]}>. Acesso em: 01 mai. 2023.</p>
</div>
<div data-bbox=\\)\]\(https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=\[%22ementa%22,%22full_text%22\]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22},%22filter_by_favorability%22:\[0,1,2,3,4\],%22entity%22:\[0\]}>. Acesso em: 01 mai. 2023.</p>
</div>
<div data-bbox=\)](https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=[%22ementa%22,%22full_text%22]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>. Acesso em: 01 mai. 2023.</p>
</div>
<div data-bbox=)

CARF. **Acórdão 1201-003.203: Processo 16561.720070/2017-19**. Relator: GISELE BARRA BOSSA. Dj: 05/11/2019. *Turivius*. 2019. Disponível em: <[https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=\[%22ementa%22,%22full_text%22\]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22},%22filter_by_favorability%22:\[0,1,2,3,4\],%22entity%22:\[0\]}>](https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=[%22ementa%22,%22full_text%22]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>)>. Acesso em: 01 mai. 2023.

CARF. **Acórdão 9101-005.872: Processo 10855.724094/2011-70**. Relator: Caio Cesar Nader Quintella. Dj: 25/01/2022. *Turivius*. 2022. Disponível em: <[https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=\[%22ementa%22,%22full_text%22\]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22},%22filter_by_favorability%22:\[0,1,2,3,4\],%22entity%22:\[0\]}>](https://app.turivius.com/pesquisa/resultados?query=planejamento%20tribut%C3%A1rio%20e%20prop%C3%B3sito%20negocial%20&fields=[%22ementa%22,%22full_text%22]&default_operator=e&synonyms=true&filters={%22sort%22:1,%22date_range%22:{%220%22:%2201/01/2018%22,%221%22:%2231/12/2022%22},%22filter_by_favorability%22:[0,1,2,3,4],%22entity%22:[0]}>)>. Acesso em: 01 mai. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 222.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 21 e 45.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 203.

LEÃO, Martha. **Fundamentos Constitucionais da Tributação**. In. SILVA, Fábio Pereira da; PINTO, Alexandre Evaristo; PITMAN, Arthur [et al.]. *Manual de Gestão Tributária: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2023, p. 2.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 133.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima**. *Revista Trimestral de Direito Público*, nº 51-52. São Paulo: Malheiros, 2009, p.6.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 38ª ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 10.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento Tributário – Elisão e Evasão Fiscal – Norma Antielisão e Norma Antievasão**. Capítulo do livro “Curso de Direito Tributário”, do Centro de Extensão Universitária. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 2011, 13ª ed., p. 443. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2010, p. 2 e 49.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 241.

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 n. 243, 2015, p. 126.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 573 e 808.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho Da. **Planejamento Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Quartien Latin, 2019. 350 p. (Série Doutrina Tributária, 27). ISBN 8576749726, p. 25, 89 e 294.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 110.



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, BIANCA DE CASTRO NAVES

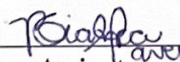
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41815181, período noturno, turma 10S, tendo realizado o TCC com o título: APLICAÇÃO ISOLADA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

sob a orientação do(a) Professor(a) CAIO AUGUSTO TAKANO

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de maio de 2023.



Assinatura do discente