

O SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO E O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO ELEMENTO DE VALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

THE BRAZILIAN LEGAL SYSTEM AND THE BUSINESS PURPOSE AS AN ELEMENT OF VALIDITY OF TAX PLANNING

José Luiz Bordignon¹

Resumo: Propõe-se no presente artigo abordar a teoria do propósito negocial e o planejamento tributário, tendo como referência o sistema jurídico brasileiro, de matriz romano-germânica, *Civil Law*. A problemática deste artigo se concentra na dissensão quanto a aplicação do propósito negocial como elemento de validade nos planejamentos tributários no Brasil, assunto que vem sendo estudado pelo Direito e que ainda gera muitas dúvidas e insegurança jurídica, em razão de divergências jurisprudenciais e doutrinárias.

Palavras-chave: Planejamento tributário; Validade; Propósito negocial; Sistema Jurídico Brasileiro; *Civil Law*.

Abstract: It is proposed in this article to approach the theory of negotiation purpose and tax planning, having as reference the Brazilian legal system, with Roman-German matrix, *Civil Law*. The problem of this article focuses on the dissent regarding the application of the negotiation purpose as an element of validity in the tax planning in Brazil, a subject that has been studied by the Law and that still generates many doubts and legal uncertainty, due to jurisprudential and doctrinal divergences.

Keywords: Tax planning; Shelf life; Business purpose; Brazilian Legal System; *Civil Law*.

¹ Advogado e Administrador; Auditor-Fiscal da Receita Federal – aposentado; Ex Julgador na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis; Ex Conselheiro no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – DF; Especialista em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília; MBA em Gestão Empresarial pela FGV – Rio de Janeiro Mestrando em Direito da Empresa e dos Negócios pela Unisinos; e-mail: bordignonjl@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo analisar a teoria do propósito negocial e o planejamento tributário, tendo como referência o sistema jurídico brasileiro, de raiz romano-germânica, *civil law*.

Pretende-se, ao final, responder a seguinte questão: Tendo como referência o sistema jurídico brasileiro, de raiz romano-germânica, *civil law*, é possível desconsiderar um planejamento tributário, cujos atos e negócios jurídicos são providos de licitude (conformidade com a legislação em vigor e com os princípios jurídicos que regem as relações com o fisco) e existentes no mundo fático, com o fundamento de ausência de propósito negocial?

Trata-se, no primeiro capítulo, do sistema jurídico brasileiro, abordando o arcabouço constitucional do Brasil, a noção de princípios e regras aplicados à tributação e o princípio da legalidade, pilar de sustentação do direito tributário brasileiro.

Em sequência, são tratados os temas relativos ao planejamento tributário e a teoria do propósito negocial.

Como em países de tradição *civil law*, o sistema jurídico brasileiro consagra a lei como fonte primária e garantia do Estado de Direito.

A partir da Constituição Federal de 1988, de cunho pós-positivista, com a presença de princípios e regras, onde os princípios são alçados a categoria de normas, surgem aos operadores do Direito tensões entre princípios e estes com as regras, que necessitam ser equalizadas, em nome da segurança das relações jurídicas.

2 O SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

Registra-se a existência, no mundo ocidental, de dois principais sistemas jurídicos: o *common law* e o *civil law*, que se formaram de modo distinto, com suas características e institutos que lhes definem e os distinguem. O ordenamento jurídico de um país deriva, em regra, da transformação histórica que o sistema experimenta desde a sua origem até o momento atual.

De acordo com Patrícia Perrone Campos Mello (2016), o ordenamento jurídico brasileiro tem raiz romano-germânica por herança portuguesa. Tem, portanto, como fonte principal do direito a norma geral e abstrata, elaborada pelo legislador. Assim, para a solução dos conflitos, o juiz parte do amplo e do abstrato (a lei) para o

específico (o caso concreto) e a solução das demandas se dá por dedução. A aplicação do direito é pautada por teorias hermenêuticas que atribuem significado ao texto legal.

O sistema jurídico *common law*, conforme Gusmão (2012, p. 120), tem origem nos países anglo-saxões e em algumas de suas ex-colônias. O sistema *commom law*, de acordo com Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2001, p. 237-8), caracteriza-se pela validação de costumes a categoria de normas jurídicas. Verifica-se o primado dos julgamentos em relação à lei.

O sistema jurídico brasileiro tem sua origem na doutrina do *civil law*, contudo, observa-se a crescente influência de institutos próprios do *common law* no sistema jurídico brasileiro.

Salienta-se que os sistemas do *civil law* e *common law* têm como objetivo a segurança jurídica, através das leis e precedentes judiciais, respectivamente.

2.1 ARCABOUÇO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Um sistema jurídico é formado por um conjunto de normas, organizadas hierarquicamente.

De acordo com Roque Antônio Carrazza (2012, p. 35-7), das normas inferiores, criadas por particulares, às constitucionais, forma-se o que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores são validadas pelas superiores, até o nível mais elevado, que é o constitucional. Assim, para ter validade no ordenamento jurídico, as normas subordinadas devem guardar harmonia com as superiores. É na constituição, nível supremo da ordem jurídica, que os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos do Estado, definindo as relações de poder político e garantias individuais e sociais são especificados. Em suma, a constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico.

2.2 PRINCÍPIOS E REGRAS APLICADOS À TRIBUTAÇÃO

Etimologicamente, o termo “princípio”, do latim *principium*, *principii*, contém a ideia de começo, origem, base. Em linguagem comum, é o ponto de partida e o fundamento de um processo qualquer (Carrazza, 2012, p. 45).

Sobre a noção de “princípios”, De Plácido e Silva (1993, p. 447) ensina que:

No sentido jurídico, notadamente no plural, quer significar as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa. E, assim, princípios revelam o conjunto de regras ou preceitos, que se fixaram para servir de norma a toda espécie de ação jurídica, traçando, assim, a conduta a ser tida em qualquer operação

jurídica. [...] Princípios jurídicos, sem dúvida, significam os pontos básicos, que servem de ponto de partida ou de elementos vitais do próprio direito.

Norberto Bobbio (1950) leciona que:

Os princípios gerais são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. A palavra princípios leva a engano, tanto que é velha a questão entre os juristas se os princípios gerais são normas. Para mim não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras.

Para Paulo de Barros Carvalho (1999), “em Direito utiliza-se o termo ‘princípio’ para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos”.

De acordo com o autor:

[...] além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma: a) como norma jurídica de posituação privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites; c) como os valores incertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas consideradas independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

Os princípios constitucionais, na visão de Canotilho (1991, p. 162), suportam a estrutura e propiciam a coesão ao ordenamento jurídico. Nenhuma norma infraconstitucional pode com eles atritar, sob pena de inexistência, nulidade, anulabilidade ou ineficácia.

Ao tratar de regras e princípios, Humberto Ávila (2018, p. 102), explica que as regras são:

Normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

E os princípios:

São normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre estado de coisas e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Com relação a competência tributária (instituição do tributo), no que se refere a princípios e regras, importante trazer a lume os ensinamentos de Humberto Ávila (2006, p. 159-160):

Na perspectiva da espécie normativa que as exterioriza, as normas de competência possuem a dimensão normativa de regras, na medida em que descrevem o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, delimitando o conteúdo das normas que poderá editar. O decisivo é que a Constituição Brasileira não permitiu a tributação pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção dos ideais constitucionalmente traçados. Em vez disso, a Constituição optou pela atribuição de poder por meio de regras especificadoras, já no plano constitucional dos fatos que podem ser objeto de tributação. Essa opção pela atribuição de poder por meio de regras implica a proibição de livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar, mas que a Constituição deixou de prever. Ampliar a competência tributária com base nos princípios da dignidade humana ou da solidariedade social é contrariar a dimensão normativa escolhida pela Constituição.

Verifica-se que a instituição de tributos e sua cobrança, em razão do sistema constitucional brasileiro vigente, não é autorizado com base tão somente em princípios, pois existem normas constitucionais que impõem limites as atividades do Estado na esfera tributária. Pode-se citar, como exemplo, o art. 150, I, da Constituição Federal e os demais artigos que regulam as competências tributárias entre os Entes governamentais.

2.2.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade constitui um dos pilares do estado democrático de direito, prolongando-se a todos os ramos do direito. Tal comando se encontra esculpido no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, dispondo que “ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude da lei”.

Conforme leciona Roque Antônio Carrazza (2012, p. 272-3), o princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal.

Continua o autor:

Ao contrário das demais normas jurídicas, que nem sempre estão diretamente atreladas ao princípio da legalidade, as normas jurídicas tributárias têm sua incidência coligada à realização de um fato (ou estado de fato) minudentemente descrito em lei.

[...]

A lei, em suma, deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, isto é, aqueles que dizem respeito à

base de cálculo e à alíquota da exação. Enfatizamos que somente a lei pode (i) criar o tributo e (ii) redimensionar, para mais, o *quantum debeatur*.

No Direito Tributário, o princípio garante ao administrado a exigência de uma lei para criar e cobrar o tributo, sendo necessário cumprir as disposições legais, sob pena de ser declarado inconstitucional o tributo. Tem como finalidade impedir abusos e a discricionariedade na sua exigência.

Na Constituição Federal de 1988, no que se refere ao Direito Tributário, o princípio da legalidade traz uma disposição expressa no art. 150, I, estatuinto que é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (Brasil, 2018).

No Código Tributário Nacional (Brasil, 2018a), o princípio da legalidade no direito tributário se revela, principalmente no seu art. 97, assentando, resumidamente, que somente a lei pode (i) instituir ou majorar tributos; (ii) definir o fato gerador das obrigações tributárias; (iii) fixar alíquotas e bases de cálculos dos tributos; (iv) instituir e abrandar penalidades; e (v) excluir, suspender e extinguir créditos tributários (Machado, 2004, p. 30-31).

Para Heleno Taveira Tôrres, a legalidade tributária exerce três papéis importantes: (i) como princípio da “reserva de lei” formal, nas matérias em que a Constituição Federal de 1988 exige a edição de lei ordinária ou complementar; (ii) como princípio da “tipicidade”, legalidade material, estabelecendo os critérios materiais para a aplicação da lei tributária; e (iii) como princípio da vinculação, isto é, todos os atos administrativos devem ser realizados de acordo com a lei (Tôrres, 2003).

Roque Carrazza, ao se referir à lei como limitação à competência de tributar, assim se manifestou:

De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmite e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos (2006, p. 176).

Portanto, para a criação, majoração ou cobrança de qualquer tributo é preciso que a lei, compreendida em seu sentido estrito, traga em seu âmbito todos os critérios identificadores do fato e da relação jurídico-tributária, votada pelo Poder Legislativo e obedecido todo o procedimento legislativo.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Antes de apresentar o conceito de planejamento tributário, mister se faz esclarecer que existem inúmeras divergências entre os doutrinadores quanto à denominação adotada e ao seu significado. Com o intuito de exemplificar, somente para nominar “planejamento tributário”, encontram-se diferentes termos usados pelos estudiosos, como elisão fiscal, elisão lícita, gestão tributária, planejamento fiscal, economia tributária, engenharia tributária, evasão lícita, elusão, entre outros. Não muito diferente, quando se busca estabelecer as fronteiras na qual se situa o planejamento tributário, o fenômeno se repete. Em razão disto, deve-se estabelecer com precisão o conceito dos institutos que serão adotados no presente trabalho. Neste diapasão, importante reproduzir a lição de Marco Aurélio Greco (2011, p. 85):

Não existe nenhuma obrigação, nem erro de raciocínio, ou heresia científica ao utilizar esta ou aquela palavra para designar determinado fenômeno em exame. Qualquer palavra é boa para designar qualquer coisa desde que haja uma convenção prévia quanto ao que está sendo examinado e à palavra que vamos utilizar.

Assim, com o propósito de trazer as diferentes concepções acerca do planejamento tributário, seja no que se refere à denominação utilizada ou ao seu significado, colacionam-se a seguir o entendimento de alguns doutrinadores.

Conforme Marins (2002, p. 33), denomina-se planejamento fiscal ou tributário *lato sensu*:

A análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.

Com efeito, o planejamento tributário comporta uma infinidade de formas para se alcançar a economia de impostos, tais como: escolha do sistema mais conveniente de tributação, seja Lucro Real, Presumido ou SIMPLES, tributação cumulativa ou não cumulativa das contribuições, o uso de reorganização societária, o aproveitamento de incentivos fiscais, dentre outras (Marins, 2002, p. 33).

Ainda Marins (2002, p. 34) anota que:

Integra-se também ao conjunto de medidas relacionadas com o planejamento fiscal a recuperação de possíveis créditos fiscais, escriturais ou em moeda, ou mediante pedidos de repetição ou mesmo compensação de tributos pagos a maior ou indevidamente, e até mesmo a administração e a redução do passivo tributário por meio do aproveitamento de remissões, anistias e parcelamento. Também o manejo dos instrumentos processuais,

como a discussão judicial ou administrativa de tributos que estejam onerando indevidamente o contribuinte se inclui entre as medidas de planejamento *lato sensu*.

Na mesma linha de entendimento, Marcus Abraham (2007, p. 277-78) define planejamento fiscal como “um conjunto de atos concatenados que levam a um resultado efetivo, seguindo um roteiro de métodos pré-determinados”. Segundo o autor, não se trata apenas de encontrar falhas na legislação ou realizar malabarismos societários, contratuais ou financeiros para se obter vantagens fiscais, sendo que uma das maneiras mais seguras de implementar um planejamento tributário é buscar no próprio ordenamento jurídico, dentre as opções fiscais oferecidas pelo sistema, aquela que se amolda com o seu ramo de atividade e oferece o menor custo tributário.

Na lição do doutrinador português José Luís Saldanha Sanches (2006, p. 21), o planejamento tributário legítimo deve ser entendido como:

[...] uma técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais.

Na visão de Heleno Taveira Tôres (2003, p. 175), o “planejamento tributário é expressão que deve servir para designar, tão só, a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos”. No seu entendimento, planejamento tributário deve ser analisado sob os aspectos do “processo” e do “produto”. Estas foram as suas considerações:

A noção de planejamento tributário comporta uma análise sob a diáde “processo” e “produto” para sua melhor explicação. Uma coisa é o procedimento de planejar e outra, bem distinta, o produto desse procedimento, seu resultado, o respectivo conteúdo, o ato planejado. Enquanto procedimento, “planejar” é trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados, por etapas e com bases técnicas de objetivos definidos. [...].

E como ato, o planejamento corresponde à orientação que é dada à conduta humana, na constituição dos atos jurídicos, a partir do plano elaborado para otimizar os custos com as obrigações tributárias, pela identificação e organização das melhores e mais econômicas alternativas de formação dos negócios jurídicos permitidos pela legislação, reduzindo as possibilidades de conflitos com o fisco.

Por sua vez, Luciano Amaro (1995, p. 115-116), aborda o planejamento tributário dentro do planejamento global da organização, relacionando-o com as decisões a serem tomadas com vistas à otimização do lucro, objetivo primeiro da

empresa. Entre as decisões estão a escolha do setor, do produto, da matéria-prima, do fornecedor, da região, além da opção pela verticalização ou horizontalização da produção, bem como a forma societária a ser adotada. Em razão disso, de acordo com seu entendimento, é reservado à tributação um papel importantíssimo, campo onde se insere o planejamento tributário.

Em outro caminho, Marco Aurélio Greco (2011, p. 104; 120; 123), ensina que a figura das opções fiscais, caracterizadas pelas alternativas oferecidas pelo ordenamento jurídico e colocadas à disposição dos contribuintes, está fora do campo de estudo do planejamento tributário:

Elas estão fora do âmbito do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha. O ordenamento indica dois caminhos e deixa ao contribuinte a escolha de seguir um ou outro, sendo que eventualmente um deles pode ser mais oneroso do que o outro. Nas opções estamos sempre perante hipóteses em que há uma escolha expressa que o ordenamento coloca à disposição do contribuinte, hipótese clássica de lei dispositiva (2011, p. 104).

Para esse autor, o planejamento tributário existe quando o contribuinte constrói o pressuposto de fato, através de uma montagem ou substituição jurídica, que poderá ou não ser eficaz perante o Fisco. Assim, a questão fundamental que cerca o planejamento tributário consiste em saber, frente a uma situação concreta ou conjunto delas, se os efeitos tributários são oponíveis ou não ao Fisco. Isto é, a análise deve se dar tanto na licitude dos atos quanto na sua eficácia. Portanto, os atos ou negócios jurídicos além de lícitos devem ser eficazes perante a Fazenda Pública. Para o autor, “o núcleo do tema é a eficácia fiscal dos atos ou negócios jurídicos realizados, vale dizer, não basta ser lícito, é preciso ser eficaz perante o Fisco” (Greco, 2011, p. 120). O autor assim resume seu entendimento:

[...] quando mencionamos planejamento tributário, estamos falando do conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível. Ao dizer “legalmente” estou falando de atos lícitos. Mas não estou me referindo apenas à licitude no sentido de não haver agressão a nenhuma norma específica; “conduta legal” neste contexto tem um sentido mais amplo por dizer respeito às condutas que estejam de acordo com a lei (preceitos específicos) e com o Direito (que abrange, além das leis, os princípios e os valores prestigiados pelo ordenamento) (Greco, 2011, p. 123).

Como visto, são vários os conceitos de planejamento tributário encontrados na doutrina, o que nos leva a esclarecer que, para fins deste estudo, planejamento tributário é um conjunto de medidas lícitas, realizadas em conformidade com o direito; portanto, existentes de fato e desprovidas de vícios, adotadas pelos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) com vistas a alcançar uma legítima

economia de tributos, incluindo-se as opções fiscais previstas no ordenamento jurídico. Desse modo, o critério a ser usado para considerar válido um planejamento tributário, no caso concreto, é a licitude dos atos e negócios jurídicos (conformidade com a legislação em vigor e com os princípios jurídicos que regem as relações com o fisco) e sua existência no mundo fático.

4 TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A teoria do propósito negocial, também conhecida como *business purpose*, sustenta que o planejamento tributário válido, portanto oponível ao Fisco, além das operações serem praticados com estrita observância do ordenamento jurídico devem, também, estarem revestidas de um propósito extratributário. Assim, para os partidários desta teoria, os atos e negócios jurídicos visando unicamente uma redução da carga tributária não são considerados como “*business purpose*” para fins de legitimar um planejamento tributário.

No magistério de Antônio Roberto Sampaio Dória (1977, p. 75-76 e 79), a teoria denominada “*business purpose theory*” ou “teoria da utilidade negocial” ou ainda “teoria do propósito negocial”, origina-se no direito suíço e no americano, sendo o planejamento legitimado se possuidor de algum objetivo ou utilidade de natureza material ou negocial e não exclusivamente uma economia tributária. No direito suíço a teoria tem aplicação mais abrangente que no direito americano, cujo emprego é limitado às reorganizações societárias decorrentes da fusão, cisão e incorporação. Na compreensão do autor, todo negócio jurídico tem um propósito que não seja tão somente a economia de tributos, visto que as partes sempre carregam consigo algum objetivo mercantil, patrimonial ou negocial, sendo a transação um meio e não um fim em si mesmo. Afirma que os fundamentos da teoria poderiam ser usados de forma restrita, entretanto o ordenamento jurídico deveria prever expressamente esta possibilidade, sob pena de incorrer em subjetivismos em sua aplicação.

Hugo de Brito Machado (2014, p. 115-116), leciona que propósito negocial é expressão que designa uma motivação ligada aos objetivos da empresa, relacionada à sua atuação no mercado. Ensina que:

Os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser acolhida pela autoridade da Administração Tributária como motivo para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resultasse a exclusão ou a redução de um tributo ou a postergação do prazo para seu pagamento.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho (2009, p. 253), o ato ou negócio jurídico sem propósito negocial beira a simulação ou dissimulação, onde as partes não têm o propósito de realizar o ato declarado. Entretanto, se o negócio declarado realmente existe, em conformidade com a vontade manifestada, tem-se caracterizado o propósito negocial.

Sobre a teoria do propósito negocial, não positivada no sistema tributário nacional, Hermes Macedo Huck (1977, p. 149), afirma que “o simples fato de economizar impostos, por si só, já caracteriza o *business purpose*”.

Sobre outro olhar, Marco Aurélio Greco (2011, p. 235-236), entende que para validar um negócio jurídico na esfera tributária, tendo como resultado uma economia fiscal, faz-se necessária a presença de um motivo extratributário. Entretanto, no entendimento do autor, não necessariamente precisa haver um motivo relacionado com o objeto social da empresa, mas qualquer outro, desde que seja não tributário. Assim o autor manifestou seu pensamento:

Aqui cumpre fazer um desdobramento dessa ideia, pois quando menciono “motivo extratributário” às vezes isto gera confusão em quem lê meus textos. Não estou dizendo que precisa haver um *business purpose* (conceito que advém da experiência americana e que se vincula à ideia de empreendimento), não estou dizendo que o único motivo que afasta o abuso é o propósito ligado à atividade econômica desenvolvida ou à sua repercussão no mercado, estou dizendo que o motivo que afasta o abuso é o extratributário, vale dizer, pode ser uma razão familiar, política, de mudança do regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa, etc.

Como visto acima, a doutrina brasileira se estende desde a concepção de que a “economia fiscal” é por si só um propósito negocial até a posição de que, para ser oponente ao Fisco um negócio jurídico que resulta economia de tributos, deve haver uma causa ligada ao objeto social da empresa, passando por uma posição em que o motivo pode ser qualquer outro, porém não tributário.

Ao transpor esse embate e confrontar a teoria do propósito negocial com o ordenamento jurídico pátrio, verifica-se que a aplicação desta teoria não encontra amparo no Sistema Tributário Nacional, haja vista o princípio da legalidade que rege a produção das normas em matéria tributária. Em outros termos, para utilizar esta teoria para desconsiderar um planejamento tributário deve existir lei prevendo esta hipótese.

Nessa linha de entendimento, Luís Eduardo Shoueri (Schoueri; Freitas, 2010, p. 18), alerta para o perigo de se importar uma doutrina alienígena sem que ocorra uma alteração da legislação interna. Assim o autor se manifestou:

Não se pode deixar de registrar, entretanto, o perigo que sempre se faz presente quando um critério alienígena é introduzido num ordenamento, especialmente se o fenômeno decorre de mera evolução jurisprudencial, sem que tenha havido inovação legislativa a embasar a mudança. Ainda mais perigosa é a importação de critérios estrangeiros, se estes provêm do *Common Law*, cujas raízes divergem bastante da tradição continental, seguida pelo ordenamento brasileiro.

Constata-se, assim, que inexiste no sistema tributário brasileiro regra ou princípio que autorize a autoridade administrativa desconsiderar um negócio jurídico, que vise a redução da carga tributária, porém dentro dos contornos legais, tão somente porque não se entrevê um propósito negocial.

Apresenta-se, a seguir, a lição de Paulo Ayres Barreto (2015, p. 205):

O propósito negocial, por si só, mostra-se, como dissemos, insuficiente para oferecer o devido embasamento jurídico de desconsideração de negócios jurídicos realizados no exercício da liberdade e da livre iniciativa dos contribuintes. O princípio da solidariedade social, a respeito de ser um vetor interpretativo relevante ao legislador e ao intérprete, também não basta para criar obrigações ao contribuinte e não é fundamento suficiente para a promoção de autuação fiscal, pois autorizaria, evidentemente, a ratificação de arbitrariedades por parte da autoridade fiscalizadora.

Na mesma linha de entendimento, Humberto Ávila (2004, p. 75-77) defende que, diante da inexistência de vícios do negócio jurídico, simulação ou dissimulação, o feitiço jurídico adotado pelo contribuinte deve ser respeitado pela Administração Fazendária, mesmo que a única intenção seja a economia de tributos, uma vez que o princípio da liberdade de exercício da atividade econômica e o princípio da liberdade de iniciativa estão gravados na Constituição Federal, e como direitos fundamentais, que são, não podem ser restringidos no seu núcleo.

Forte nas considerações acima, pode-se afirmar que no ordenamento jurídico brasileiro, para desconsiderar um negócio jurídico realizado dentro dos ditames legais, estando ausentes quaisquer vícios capazes de maculá-lo, a teoria do propósito negocial não é suficiente, podendo ser utilizada como indício para a caracterização de alguma patologia do negócio, como simulação ou abuso de direito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema jurídico brasileiro, herdeiro da tradição da *civil law*, consagra a lei como fonte primária e garantia do Estado de Direito. Pode-se dizer que o princípio da legalidade constitui um dos pilares do estado democrático de direito. Na seara

tributária, uma vez que a incidência da tributação obrigatoriamente faz ligação com um fato, cuja descrição deve estar precisamente detalhada, o princípio da legalidade se faz presente com muito mais intensidade, sendo mais perceptível o embate entre princípios e regras.

Constata-se que a criação de tributos e sua cobrança, em razão do sistema constitucional brasileiro vigente, não é autorizado com base tão somente em princípios, pois existem normas constitucionais que impõem limites às atividades do Estado na esfera tributária. Assim, para a criação, majoração ou cobrança de qualquer tributo é preciso que a lei, compreendida em seu sentido estrito, traga em seu âmago todos os critérios identificadores do fato e da relação jurídico-tributária, votada pelo Poder Legislativo e obedecido todo o procedimento legislativo.

A *teoria do propósito negocial* dispõe que a validade de um planejamento tributário depende, além das operações serem praticadas com estrita observância do ordenamento jurídico, também, estarem revestidas de um propósito extratributário. Este propósito extratributário, para alguns autores, deve estar relacionado aos objetivos da empresa. Para outros, pode ser qualquer motivo, porém não tributário. Observa-se, entretanto, a ausência de fundamento constitucional ou legal que dê amparo a esta tese.

Como visto anteriormente, em razão do princípio da legalidade que rege a produção das normas em matéria tributária, para utilizar a teoria do propósito negocial para desconsiderar um planejamento tributário deve existir lei prevendo esta hipótese.

Assim, diante da inexistência de vícios do negócio jurídico (licitude dos atos e negócios jurídicos - conformidade com a legislação em vigor e com os princípios jurídicos que regem as relações com o fisco) e sua existência no mundo fático, a teoria do propósito negocial não é suficiente para desconsiderar um planejamento tributário, mesmo que a única intenção seja a economia de tributos, podendo ser utilizada tão somente como indício para a caracterização de alguma patologia do negócio, como simulação ou abuso de direito.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Planejamento tributário e evasão. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 1995.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 7. ed. São Paulo. Atlas, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Eficácia do novo código civil na legislação tributária**. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) – Direito tributário e o novo código civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BARRETO, Paulo Ayres. “Algumas reflexões sobre o propósito negocial no direito tributário brasileiro”. **Direito Tributário atual**. Coord. de Cristiano Carvalho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria della scienza giuridica**. Torino: Giappichelli, 1950.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** [2018]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 maio 2018.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional** [2018a]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 maio 2018.
- CANOTILHO, Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito tributário constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo. Bushatsky, 1977.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão e dominação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao Estudo do Direito**. 45. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1977.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. Precedentes vinculantes nos Estados Unidos da América e no direito brasileiro: um estudo comparado. **Revista de Direito Internacional**, v. 13, n. 3, 2016. Disponível em: <file:///C:/Users/joao/Downloads/Texto_UNICEUB_precedentes_vinculantes_EUA-Brasil.pdf>. Acesso maio 2018.

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

SILVA, De Plácido E. **Vocabulário Jurídico**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

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

Submissão do artigo: 21 de março de 2018;

Aceito para publicação em 04 de junho de 2018.