



## A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS REALIZADOS POR PESSOAS NATURAIS

Marcelo Bloizi Iglesias<sup>1</sup>  
Isabella Lucia Poidomani<sup>2</sup>

**Resumo:** A doutrina do planejamento tributário comporta diversos conceitos que cuidarão da definição da sua legalidade. A teoria do propósito negocial surge nesse contexto e tem sido aplicada no Brasil pelos Tribunais. Definir se um ato/negócio jurídico tem propósito negocial está atrelado à existência de causa na teoria dos contratos, sob pena de o mesmo ser considerado elusão fiscal quando se busca a elisão fiscal. A utilização do propósito negocial para definir se um planejamento tributário é legítimo é insuficiente em casos que envolvem pessoas naturais com ou sem utilização de pessoas jurídicas pela incompatibilidade dos critérios adotados.

**Palavras-chave:** Elisão fiscal; Elusão fiscal; Pessoas naturais; Propósito negocial; Sociedade simples.

### THE INSUFFICIENCY OF THE THEORY OF THE BUSINESS PURPOSE IN TAX AVOIDANCE CARRIED OUT BY NATURAL PERSONS.

**Abstract:** The theory of the business purpose arises in this context and has been applied in Brazil by the Courts. Defining if a legal business has a business purpose is linked to the existence of a cause in the theory of contracts, otherwise it will be considered tax evasion when tax avoidance is sought. The use of the business purpose to define whether tax avoidance is legitimate is insufficient in cases involving natural persons with or without the use of legal entities because of the incompatibility of the criteria adopted.

**Keywords:** Tax avoidance; Evasion tax; Natural persons; Business purpose; Legal entities.

## 1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa se desenvolve em torno do planejamento tributário e da teoria do propósito negocial. Esta teoria aplicada no Brasil foi importada e tem sido utilizada para definir a legalidade ou não do planejamento tributário praticado. O objetivo desta pesquisa é a analisar o *business purpose* em planejamento tributário voltado para pessoas físicas.

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Público pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia na linha de Justiça Tributária. Especialista em Direito Tributário pela Universidade do Estado da Bahia. Bacharel em História pela Universidade Federal da Bahia. Bacharel em Direito pela Universidade Salvador. Professor de Direito Tributário na UNIRB. Advogado na Poidomani & Bloizi Advogados. E-mail: marcelobiglesias@hotmail.com.

<sup>2</sup> Mestra em Relações Sociais e Novos Direitos pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia. Membro do Instituto de Direito Privado. Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Bahia. Professora de Direito Comercial na UNIRB. Advogada na Poidomani & Bloizi Advogados. E-mail: isabella.poidomani@outlook.com.



## A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS REALIZADOS POR PESSOAS NATURAIS

A pesquisa se justifica pela carência de trabalhos acadêmicos que desvelem um horizonte novo sobre o tema do planejamento tributário: a pessoa física que busca a economia fiscal através de atos e negócios jurídicos. O problema que este trabalho busca responder é se a teoria do propósito negocial tem aplicação no Brasil nos casos de planejamento tributário realizados por pessoa física. A hipótese de pesquisa de que se parte é a de que a teoria do *business purpose* é frágil no que toca a aplicação no direito brasileiro e se revela inaplicável nos casos de planejamento tributário realizados por pessoas físicas, afinal, sociedades empresárias são criadas para celebrar negócios, mas pessoas naturais não.

No primeiro capítulo do desenvolvimento serão apresentados os conceitos de elisão, elusão e evasão que integram o debate acerca do planejamento tributário e a sua evolução na doutrina brasileira.

O segundo capítulo do desenvolvimento aprofunda a análise da teoria do propósito negocial com as doutrinas que irradiam dela no direito consuetudinário dos Estados Unidos da América (EUA). O subjetivismo da aplicação desta teoria foi trazido para o Brasil e não se coaduna com o modelo constitucional tributário, razão pela qual têm ocorrido deturpações na sua aplicação pelos tribunais administrativos. O propósito negocial não é amparado em lei no Brasil, muito embora seja possível identificá-lo em situações em que a constituição de sociedade empresária seja requisito para um planejamento tributário.

O terceiro capítulo do desenvolvimento apresenta o planejamento tributário para pessoas físicas através do exemplo do profissional autônomo que consegue economia fiscal sem motivo extratributário.

O quarto capítulo do desenvolvimento sugere a fragilidade da teoria do propósito negocial da forma como é aplicada no Brasil, por ter sido importada de uma tradição jurídica de matriz distinta, o *common law*. O Brasil para aplicar o *business purpose* precisa compatibilizá-lo com a teoria da causa do negócio jurídico aplicado no país. Quando o propósito negocial é utilizado na análise de legalidade de planejamentos tributários para pessoas físicas ele revela uma incompatibilidade ainda mais grave com ordenamento jurídico brasileiro.

Para a elaboração desta pesquisa, foram analisadas produções acadêmicas nacionais e internacionais referente ao tema planejamento tributário, com a aplicação da vertente jurídico-dogmática, uma vez que o estudo se debruçou sobre a análise de doutrinas e teorias no ordenamento jurídico brasileiro.

## 2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO ELISÃO FISCAL



Planejamento tributário é a escolha pretérita à ocorrência de um fato gerador para realiza-lo ou escolher pela ocorrência do fato menos oneroso ou ainda para que o fato gerador seja postergado. A elisão fiscal é o planejamento tributário realizado dentro dos limites da licitude, conforme o leciona Antônio Roberto Sampaio Dória (1971, p. 21), entretanto, a construção do significado do termo elisão foi complexo e passa pela doutrina do autor mencionado, como se passa a demonstrar.

A dicotomia elisão e evasão fiscal foi depurada por Antônio Roberto Sampaio Dória que transformou uma teia de conceitos em apenas dois. Esse cisma merece relevo pela simplificação na doutrina para a compreensão do planejamento tributário dentro do país, já que em outros países como os EUA e a Suíça (SAMPAIO DÓRIA, 1971; p. 46) este ramo direito já estava mais amadurecido. Assim é que se passa ao estudo da evasão fiscal que é dividida em omissiva, que pode ser intencional ou não; e comissiva, que é sempre intencional (SAMPAIO DÓRIA, 1971; p. 15-20).

A evasão omissiva é gênero e tem como espécie a evasão imprópria que foi exemplificada por Aliomar Baleeiro (1958, p. 216) como a abstenção de incidência quando o contribuinte se situa em posição que não realiza fato gerador de condutas tributadas excessivamente como o consumo de um cigarro mais caro pelo outro mais barato. Com esta espécie de evasão o contribuinte tem dois objetivos concomitantes: atingir um resultado econômico e evitar o ônus fiscal dele decorrente (SAMPAIO DÓRIA, 1971; p. 16). A evasão omissiva imprópria na forma de transferência econômica é aquela que desloca o ônus fiscal do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, caso dos impostos indiretos, em que o dispêndio com o tributo é repassado, por exemplo, ao consumidor do produto ou serviço.

A evasão por inação, segundo Sacha Calmon Navarro Côelho (2006, p. 39), pode ser intencional ou não. A evasão omissiva por inação intencional corresponde à sonegação, que é segundo o mencionado autor a omissão “dados, informações e procedimentos que causam a oclusão, a diminuição ou o retardamento do cumprimento do dever tributário” (2006, p. 40-41). Com este cenário, para Sampaio Dória, há uma intencionalidade do contribuinte revelada por fatos objetivos, são eles a) inadimplemento de tributos lançados; b) recusa de pagamento de tributo definido como devido na esfera judicial e/ou administrativa irrecorrível; c) criar obstáculos para a administração fazendária acessar dados ou documentos que permitam lançar o tributo devido (SAMPAIO DÓRIA, 1971; p. 19). Deste modo, o elemento dolo precisa ser verificado e reprimido, por certo que o mesmo promove a erosão do erário público. A evasão



## A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS REALIZADOS POR PESSOAS NATURAIS

por inação não intencional é aquela que decorre do desconhecimento do contribuinte a respeito de obrigações tributárias, seja ela obrigação de pagar, de fazer ou não fazer.

Já na evasão comissiva a intenção e o fim são evidentes. Há sujeição a menor carga tributária por meio de formas jurídicas escolhidas pelo contribuinte, mas ela se desdobra em outras duas espécies: lícita e ilícita. A evasão comissiva ilícita abarca a fraude, simulação e conluio, logo, ilícitos civis para alcançar o resultado. Ainda para Sampaio Dória, a evasão comissiva lícita é o que se tem por elisão fiscal, portanto, é a conduta do contribuinte que antecede a ocorrência do fato gerador por meio de processos lícitos para diferir, diminuir ou afastar o ônus tributário (SAMPAIO DÓRIA, 1971; p. 20-21).

Agir dentro amparado pela legalidade e tipicidade para pagar menos tributo é legítimo, significa “jogar com as regras do jogo” para que o contribuinte mais cuidadoso com o seu patrimônio seja privilegiado, o que não autoriza agir com desproporção nos atos, abuso de direito, abuso de forma, (dis)simulação e fraude a lei. Gerir o patrimônio de forma a evitar ônus fiscal é direito que integra um núcleo de garantias denominado estatuto do contribuinte que a doutrina de autores como Fernando Facury Scaff (2001, p. 91-121) e Edvaldo Pereira de Brito (2015, p. 33-34) extraiu da Constituição Federal.

Destaque ainda a elisão induzida que ocorre quando um ente tributante renuncia a receitas, parcial ou totalmente, para estimular condutas do contribuinte e isto implicará em menor ônus fiscal (CÔELHO, 2006; p. 41). Esta forma de elisão está atrelada à extrafiscalidade, portanto, tem caráter político, o que leva a sua exclusão por Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2016, p. 604) do que se denomina planejamento tributário.

Em apertada síntese, Sampaio Dória criou a dicotomia elisão/evasão fiscal em que esta representa as condutas ilícitas por serem realizadas pós ocorrência do fato gerador, enquanto aquela representa as condutas lícitas de economia fiscal por antecederem a ocorrência do fato gerador. Recentemente Heleno Taveira Tôrres incluiu o conceito de elusão que significa a realização de negócios jurídicos desprovidos de causa, que para este autor seria um ato jurídico sem um propósito comercial, o que resulta em um ato ilícito, para escapar do fato impositivo (2003, p. 188). Deste modo, entender o que é o propósito comercial passa a ser essencial.

Conclui-se que, o planejamento tributário comporta diversos conceitos no seu bojo que derivam de elisão e evasão fiscal e mais recentemente o conceito de elusão fiscal. Para que seja considerado planejamento tributário é necessário que a conduta do contribuinte seja considerada lícita. Todavia, com a inclusão da variável do negócio jurídico com causa e com isso o propósito comercial como definidor da caracterização da elisão ou elusão é imprescindível



uma breve análise sobre esta teoria.

### 3. O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO MARCO PARA ELISÃO/ELUSÃO FISCAL

A causa é um dos elementos essenciais do negócio jurídico junto com o objeto e a forma, segundo a doutrina de Antônio Junqueira de Azevedo (2002, p. 156). Como o planejamento tributário ocorrerá através da realização de contratos (negócios jurídicos) o que leva a uma análise perfunctória sobre a teoria dos contratos. Para Heleno Taveira Tôres o contrato é definido como “negócio jurídico bilateral e consensual, pelo que formaliza o acordo de duas ou mais pessoas, temos que a conjunção de interesses conflua para um único ponto (consenso), consolidando-se na causa, que é a função prática que o contrato tende a efetivar” (2003, p. 143). Para este autor a causa assume um protagonismo na análise dos limites entre elisão e elusão, já que ambos são atos pretéritos ao fato gerador, todavia este é negócio jurídico desprovido de causa no sentido de função, fim que as partes querem alcançar.

O negócio jurídico com desvio de causa, negócios atípicos ou indiretos e a forma de interposição de pessoas, quando estes sejam constituídos com a única finalidade de evitar a ocorrência de fato gerador tributável constituem elusão para Heleno Taveira Tôres que conclui ao afirmar que a realização desses atos para permitir a obtenção de um regime favorável ou com menor ônus tributário, ainda que não seja simulação, também se adequa ao termo elusão (2003, p. 191). Assim, não se confunde conceitualmente com a elisão fiscal, pois esta é o planejamento tributário lícito, válido. Pela teoria da lógica jurídica, que são normas jurídicas não escritas, o princípio do terceiro excluído (BRITO, 1993; p. 15) não permite que o objeto seja lícito e ilícito ao mesmo tempo, deste modo um negócio jurídico sem causa se enquadra como elusão, logo, não é elisão fiscal.

No sentido que Heleno Taveira Tôres constrói o conteúdo do termo elusão está a se tratar de negócio jurídico sem propósito negocial. A teoria do propósito negocial tem como marco o precedente judicial nos EUA denominado *Gregory vs Helvering*<sup>3</sup>, em 1935, a Sra. Gregory realizou operações em cadeia de maneira rápida para se valer de um benefício fiscal concedido pelo governo dos EUA quanto ao imposto sobre a renda em casos de reestruturação societária. Por esta razão, a Suprema Corte dos EUA aplicou a teoria mencionada para desconsiderar os atos praticados pela contribuinte para alcançar a substância do mesmo.

<sup>3</sup> Este caso é considerado o principal na discussão das doutrinas do *business purpose*, *substance over form* e *step transactions*.



## A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS REALIZADOS POR PESSOAS NATURAIS

Segundo Paulo Ayres Barreto a teoria do propósito comercial teve origem na Suíça, mas foi nos EUA que ela ganhou maior repercussão e se difundiu para outros países (2016, p.208). O modelo de *purpose business* dos EUA foi inicialmente aplicado em operações societárias de fusão, incorporação e liquidação para fins de tributação de imposto sobre a renda. Para que fosse apurada a legitimidade do propósito comercial era imprescindível a seguinte análise: a) o da permanência, pois uma reorganização tem como objetivo consequências duradouras; b) o da vantagem societária, porque a reorganização deve mostrar uma vantagem à empresa e não aos indivíduos que estão por trás dela; c) o da economia fiscal, decerto que para esta teoria as vantagens exclusivamente fiscais não são consideradas reorganizações societárias (SAMPAIO DÓRIA, 1971; p. 48-49).

No Brasil, a Medida Provisória 66 de 2002 definiu o procedimento de requalificação do fato gerador da obrigação tributária previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Entretanto, a Medida Provisória não foi convertida em lei, motivo pelo qual serve neste trabalho como um documento histórico cuja interpretação deve ser concatenada à *mens leges* da exposição de motivos da Lei Geral Antielisão em que fica evidente a tentativa do Estado em reprimir a elisão fiscal (BARRETO, 2016; p. 72). A Medida Provisória tentou definir “a falta de propósito comercial” no §2º do artigo 14 do seu texto da seguinte forma “Considera-se indicativo de falta de propósito comercial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato” (BRASIL, 2002).

Edmar Oliveira Andrade Filho (2016, p. 276) critica a limitação do propósito comercial a estes dois aspectos, pois há verdadeira restrição da liberdade aos indivíduos em contratar, afinal, só se poderiam firmar negócios típicos? Caso o propósito comercial ganhasse tal contorno legislativo, próprio da doutrina causalista objetivista dos negócios jurídicos, em que houvesse a preponderância do Estado sobre o indivíduo a ponto de restringir a vontade individual, se estaria postulando a aplicação do princípio do *numerus clausus* no Direito Contratual, o que obstaría novas figuras contratuais, (GOMES, 2016; p. 213). Em tempo, a teoria da causa do negócio jurídico no ordenamento brasileiro obedece a uma concepção dualista porque “admite a causa típica dos objetivistas, mas não despreza a noção subjetiva, entendendo que a função econômico-social de cada tipo de negócio jurídico precisa ser examinada à luz do resultado visado pelas partes, ao celebrá-lo” (GOMES, 2016; p. 294).

Como a causa é um dos requisitos do negócio jurídico, aquele que for realizado sob o manto de uma causa falsa, ou que inexistir, ou ainda seja ilícita será considerado nulo. Assim, o



propósito negocial tem como requisito uma causa dualista, portanto subjetiva e objetiva, para que seja considerado válido. Consequência disto, negócios jurídicos simulados, fraudulentos e nos quais se observem o excesso de direito ferem a teoria da causa por ausência de propósito negocial consoante o disposto no artigo 187 do Código Civil.

Interpretar planejamento tributário como elusão pela finalidade exclusiva de alcançar a economia fiscal é negar que pessoas jurídicas ou naturais possam se organizar para evitar a ocorrência de um fato gerador mais oneroso ao seu patrimônio material. O contribuinte, seja ele grande corporação ou trabalhador assalariado, tem o direito inovar sua forma de gestão do capital para trazer a ele mais eficiência e utilidade (ANDRADE FILHO, 2016; p. 278) e nem por isso incorrerão necessariamente na prática de negócios jurídicos sem causa.

Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI; FREITAS, 2010; p. 19) destaca três elementos como essenciais na formação da cognição do julgador dos tribunais administrativos fiscais brasileiros acerca da existência do dito *business purpose*, são eles: a) temporal; b) independência entre as partes e; c) coerência. O primeiro dos critérios é o temporal cuja observância recai sobre a análise de pequenos intervalos de tempo com que os atos ou negócios jurídicos são praticados, decerto que a celeridade na realização de atos em cadeia somada à ausência de duração dos mesmos é indício de que a causa de determinado negócio jurídico é falsa ou inexistente. O que se adéqua à doutrina do *step transactions* que se extrai do precedente *Gregory vs Helvering*, quando a Suprema Corte Americana reuniu todas as operações realizadas pela Sra. Gregory considerando que teria ocorrido apenas uma concretamente, qual seja, a mera transferência de ativos à pessoa física e não ter havido verdadeira reestruturação societária com reflexos tributários (MCNAUGHTON, 2014; p. 409).

O segundo elemento, a independência das partes, é analisado pelo tribunal administrativo fiscal, pois partes que tem maior proximidade podem agir em conluio com operações sem qualquer efeito econômico perante terceiros a fim de falsear uma realidade. Exemplo disso são as incorporações às avessas para deduções de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O último dos elementos é a coerência nos atos ou negócios jurídicos que seria constatada naquelas operações consideradas anômalas por não estar inserido na rotina ou na lógica da empresa, o que gera a desconfiança nos julgadores de que ocorram somente por motivos tributários (SCHOUERI; FREITAS, 2010; p. 19).

Os contribuintes não têm obrigação de adotar *ad eternum* as mesmas práticas? Inclusive, nos casos das sociedades empresárias, é importante a constante atualização a fim de racionalizar



## A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS REALIZADOS POR PESSOAS NATURAIS

procedimentos e práticas, assim como acompanhar as mudanças constantes no meio corporativo. Edmar Oliveira Andrade Filho (2016, p. 278) atenta para o núcleo do *optimality principle* segundo o qual as empresas têm como função secundária se reinventar para que se aperfeiçoem constantemente através da oxigenação de seus procedimentos pela inovação. Pois bem, não se pode confundir coerência com o que a doutrina e jurisprudência costumam chamar de “operações anômalas”. É certo que o Direito não consegue acompanhar as mudanças que ocorrem no meio empresarial, principalmente no que tange a novas figuras contratuais, logo aplicar este critério sobre operações consideradas anômalas é defenestrar a legalidade que rege as relações tributárias.

Charles Willian McNaughton (2014, p. 434) afirma existir um “propósito negocial além da lei”, que é ausente de lastro legal, em que a falta de motivo extratributário seria suficiente para o Fisco aplicar o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Isso porque em alguns casos o propósito negocial é inerente a um ato ou negócio jurídico e encontra suporte na lei, vide o exemplo da necessidade de uma causa, um objetivo social, entre os sócios para o início de uma sociedade empresária, conforme o previsto no artigo 981 do Código Civil, portanto é inerente a esta.

Nesta quimera jurídica que é a teoria do propósito negocial, em estudos relevantes feitos tanto nos EUA como no Brasil, foi constatado um subjetivismo alarmante nas decisões dos julgadores. Dentre os motivos para a aplicação no Brasil, segundo Rodrigo de Freitas (SCHOUERI; FREITAS, 2010; p. 482), estão argumentos como a utilização de figuras como o abuso de direito, abuso de formas e fraude à lei. Das 76 decisões analisadas pelo grupo de pesquisa que este autor integra, em 51 delas o julgador observou se a operação teve outro motivo que não os tributários, o que corresponde a 67% dos casos. Em 10 (dez) casos os julgadores identificaram motivos extratributários, dos quais em 9 (nove) o planejamento foi considerado válido. Dos 41 (quarenta e um) casos em que o motivo extratributário não foi identificado pelos julgadores, o planejamento tributário foi considerado inválido em 34 (trinta e quatro). Assim, o motivo extratributário como critério a ser analisado para a aplicação do propósito negocial, tem considerável relevância na jurisprudência administrativa.

Nos EUA, em uma pesquisa feita com todos os 1.000 (mil) casos analisados pela Suprema Corte daquele país com o tema planejamento tributário<sup>4</sup>, o resultado foi revelador desse subjetivismo. Os julgadores levavam em consideração questões extratributárias para

<sup>4</sup> Pesquisa feita pelos professores Joshua D. Blank da New York University School of Law e Nancy Staudt, da University of Southern California Gould School of Law and Prince School of Public Policy, entre 1909 e 2011.



orientar o seu posicionamento, como se o país se encontrava em guerra externa (BLANK; STAUDT, 2012; p. 1680-1681), ou em crise financeira (BARRETO, 2016; p. 208) para atribuir uma interpretação menos permissivo quanto à legalidade do planejamento tributário.

Conclui-se que a teoria do propósito negocial não amparo legal no Brasil para a matéria tributária, contudo, é possível observar legalidade nos casos dos planejamentos que utilizam sociedade empresária. Esta teoria não pode ser importada de forma acrítica a fim de evitar que o contribuinte exerça o seu direito de organizar a gestão do seu patrimônio para não se submeter à maior carga tributária possível. A economia de tributos é causa lícita de negócio jurídico desde que o negócio celebrado não seja falso ou ilícito, o que o tornará nulo, pois assim o contribuinte se enquadrará no que se conceituou por elusão fiscal.

#### **4. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM FINALIDADE ESTRITAMENTE TRIBUTÁRIA POR PESSOA FÍSICA**

O tema “elisão fiscal de pessoas físicas” é pouco explorado nos estudos tributários, ainda que já se mostre como um tema de relevo que decorre da necessidade pujante de pessoas e famílias organizar o seu patrimônio, o que inclui a gestão do passivo tributário. Como a exigência do motivo extratributário é comum na análise do “propósito negocial”, a Lei Complementar Federal 104/01 faz jus à pecha de Norma Geral Antielisão, porque, se o motivo do planejamento não pode ser exclusivamente tributário, seria qualquer outra forma de planejamento que implicaria numa economia fiscal (MCNAUGHTON, 2014; p. 398).

Sobre a legalidade do ato de planejar pagar tributos existem diversas posições na doutrina. Dentre aqueles que negam a existência desse direito, apontam que a elisão fiscal ofende a princípios como a isonomia, capacidade contributiva e um suposto dever fundamental de pagar tributos fincados numa solidariedade fiscal (BUFFON; MATOS, 2015; p. 156) extraída do artigo 3º, I da Carta da Primavera. Este posicionamento é objeto de crítica por Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2016, p. 611), uma vez que o artigo 3º da Carta Constitucional brasileira arrola os objetivos fundamentais da república, logo, o que deve ser perseguido e não representa um dever fundamental.

O planejar o pagamento de tributos é organizar a gestão de patrimônio, em virtude disso encontra na lei amparo para a sua realização. Dentre os fundamentos constitucionais para a elisão fiscal estão a liberdade que se desdobra em livre concorrência (170, IV), livre iniciativa (1º, IV) e a propriedade privada (5º, XXII) e outros.



## A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS REALIZADOS POR PESSOAS NATURAIS

A elisão induzida pela legislação não é considerada planejamento tributário, pois integra a política fiscal do ente tributante. Desta forma, Políticas Fiscais (BRITO, 2016; p. 2016) calcadas na extrafiscalidade como o IPTU verde, IPVA verde dentre outros que são adotadas por contribuintes no intuito de realizar economia fiscal são sanções positivas (GRECO, 2011; p. 96-100), não se enquadram no conceito de planejamento tributário por serem elisão induzida, decorrente de um benefício fiscal. Esses exemplos se alinham à aplicação do princípio do protetor-recebido para os contribuintes que tem condutas alinhadas com a política de manutenção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado (CAVALCANTE, 2012; p. 102).

O planejamento tributário de pessoa física pode ser realizado com ou sem a utilização de pessoa jurídica. É bastante comum o planejamento tributário de pessoa física com a transferência de bens para uma pessoa jurídica a fim de evitar uma tributação mais onerosa de imposto de renda. Esta operação, com frequência, é denominada de planejamento sucessório, contudo, não existe controle algum sobre parâmetros para a preocupação com a sucessão. Existe uma idade mínima ou estado de saúde que justifique a preocupação com a sucessão? Não. Essa forma de planejamento tributário observada com grande permissividade pela ausência de parâmetros para organizar a sucessão.

Sem a utilização de pessoa jurídica existe um horizonte de possibilidade com a utilização de Sociedade em Conta de Participação e com a procuração em causa própria, este último com uma linha tênue que o separa da fraude ou simulação (BRITO, 2008; p. 102). Existem diversos exemplos que poderiam ser trabalhados para demonstrar a ausência de propósito comercial em alguns atos/negócios jurídicos que, nem por isso, tem o condão de transformá-los em ilícito. Por uma questão metodológica, será trabalhado apenas o planejamento tributário de pessoas físicas através de sociedade simples tendo como exemplo a figura do profissional autônomo. A escolha da figura do advogado ilustrará o caso.

A sociedade unipessoal de advocacia é instrumento utilizado no planejamento tributário de pessoa física, cuja criação passou a ser autorizada pela Lei 13.247/2016 que alterou os artigos 15 a 17 da Lei 8.906/94 conhecida como Estatuto da Advocacia. O termo sociedade carrega um conteúdo semântico que remete à pluralidade de indivíduos que, no caso da sociedade unipessoal é formada pela figura de um único sócio, não obstante outros profissionais possam ser contratados para realizar a atividade fim da mesma, bem como profissionais de outras áreas para contribuir, por exemplo, com a gestão da sociedade.

Desde a alteração pela Lei Complementar 147/2014 do artigo 18, §5º-C, VII da Lei Complementar Federal 123/2006, é possível que as sociedades unipessoais de advocacia se



enquadrarem no regime de tributação do SIMPLES Nacional. Este modelo de sociedade se adequa à hipótese prevista no Anexo IV da Tabela do Simples Nacional, em que a primeira faixa de alíquota é de 4,5% para uma receita bruta anual de até R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais). Caso o advogado queira permanecer firmando contratos de honorários como pessoa física, se submeterá à hipótese de incidência tributária do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa física, que, alcançando o teto de R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais) sofrerá uma exação na faixa de alíquota de 27,5%.

Este é o melhor exemplo de concretização de dois fundamentos da República, que parecem antagônicos, mas que são complementares: a valorização social do trabalho e da livre iniciativa, com previsão no artigo 1º, inciso IV da Constituição. Com a possibilidade de o profissional liberal constituir uma sociedade unipessoal enquadrado no SIMPLES Nacional ele, só a título de exemplo, valoriza o seu trabalho, pode gerar outros postos de trabalho, recolhe tributos em percentual razoável sobre o seu faturamento. Quanto à valorização da livre iniciativa, o profissional estará exercendo uma atividade e produzindo riqueza. Por fim, a Constituição Federal no artigo 170 valoriza o trabalho humano, mais uma razão pela qual o trabalhador que gere e otimiza o seu patrimônio concretiza o conteúdo da constituição.

Deste modo, fica translúcida a economia fiscal que pode ser feita com esta forma de planejamento.

Para ser empresário é essencial que haja o intuito lucrativo, todavia, as outras atividades que não as empresárias também podem ter intuito lucrativo. É neste sentido que a abertura de sociedade unipessoal de advocacia se enquadra no conceito de elisão-fim trazido por Charles Willian McNaughton (2014, p. 436), quando a mesma é utilizada para diminuir ou eliminar custo ou despesa, razão pela qual a propósito comercial não é argumento independente de previsão expressa no direito positivo.

Conclui-se que a elisão fiscal realizada por pessoas físicas que são profissionais liberais através da constituição de sociedade unipessoal de advocacia tem um novo instrumento de gestão patrimonial com a finalidade de evitar um ônus tributário dentro da lei. O profissional autônomo passa a se sujeitar a uma carga tributária menor ao encaixá-la no regime de tributação do SIMPLES Nacional. O motivo extratributário como fundamento de propósito comercial é argumento frágil no caso visto, pois profissionais autônomos que constituem este tipo de sociedade poderão fazê-lo somente para se submeter a uma tributação menor.

## **5. PROPÓSITO NEGOCIAL NÃO SERVE COMO CRITÉRIO DEFINIDOR DE**



O *business purpose theory* é aplicado na jurisprudência dos tribunais administrativos brasileiros de modo diferente do modelo dos EUA. Neste país a teoria foi alicerçada em três doutrinas, que poderiam ser utilizadas para fundamentar a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos. As doutrinas que derivam do precedente paradigmático *Gregory vs Helvering* não guardam imediata relação com o princípio da solidariedade fiscal, isonomia ou capacidade contributiva (MCNAUGHTON, 2014; p. 400) ou com um suposto dever fundamental de pagar tributos. No Brasil, a doutrina que autores da lavra de Marco Aurélio Greco (2011) tentam justificar o propósito comercial pela aplicação de um princípio da solidariedade fiscal que embasaria a elisão fiscal por existir motivo extratributário.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2016, p. 607) considera incompatível a teoria do propósito comercial da maneira acrítica como tem sido aplicada no país, decerto que a sua origem é de uma tradição do direito cuja matriz é o *common law*, cuja maior relevância é a observância dos precedentes e da *ratio legis*. A lucidez de Schubert de Farias Machado (2016, p. 674) chama a atenção ao lembrar que o argumento da ofensa à capacidade contributiva é um direito do contribuinte que jamais poderia ser invocado pelo Estado para aplicar uma tributação mais onerosa ao contribuinte.

Ainda quanto aos equívocos desta teoria, o princípio da tipicidade cerrada orienta o direito tributário dentro da realidade constitucional brasileira, em que a Constituição econômica é dualista ao defender a livre iniciativa no artigo 170 e o estado democrático social nos artigos 6º ao 11 (BRITO, 2008; p.99). Deste modo, tem-se um Estado intervencionista na economia, motivo pelo qual a intervenção do Estado no patrimônio do particular precisa ser delimitada na lei a fim de evitar desmandos por parte da administração pública.

Por conta desta delimitação pela lei que Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2016, p. 620) afirma que, pela não conversão em lei da Medida Provisória 66/02 na parte que incluía o propósito comercial, ele não pode ser exigido como requisito de elisão. Este posicionamento é o de Paulo Ayres Barreto (2016, p.213) de que pela ausência de propósito comercial na lei, impede a sua aplicação como fundamento para desqualificar planejamentos tributários, em virtude de a atividade de lançamento tributário pelo agente da administração pública ser um ato administrativo vinculado à legalidade.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado “O ato administrativo de desconsideração deve ser fundamentado, com a indicação das razões pelas quais a autoridade administrativa decidiu



praticá-lo” (2014, p. 131), então o *onus probandi* é da administração pública que precisa comprovar a realização de ato ilícito por parte do contribuinte que teve o seu ato invalidado.

Isto posto, o princípio da liberdade tem como premissa a liberdade dos cidadãos poderem fazer tudo o que não é legalmente proibido e o propósito negocial inexistente no ordenamento jurídico brasileiro. Por isso, estreme de dúvida que o *business purpose* é um argumento que não pode ser invocado para desconsiderar ato ou negócio jurídico realizado por contribuinte com finalidade exclusiva de economizar tributos, pois não é fundamentado em lei para autuação ao contribuinte. A exceção apresentada é a de imprescindível observância de propósito negocial no planejamento tributário que utiliza a sociedade como instrumento para a sua consecução, portanto, não se aplica às pessoas físicas.

Quanto ao modelo dos EUA do *business or corporate purpose theory*, Antônio Roberto Sampaio Dória (1971, p. 49) afirma que, muito embora a análise seja bastante subjetiva este modelo pode ser válido para definir o que é elisão fiscal, todavia tece críticas no que atine à a) aplicação sem a previsão legal do mesmo e; b) que se aplique a áreas específicas da tributação, para que a vantagem fiscal se condicione a um interesse negocial ou material pelo induzimento legal à elisão. Entretanto, como já indicado alhures, para a doutrina brasileira a elisão induzida não se trata de uma forma de planejamento tributário.

A doutrina do propósito negocial historicamente se fundamenta na necessidade de verificação de propósitos extratributários nas ações dos contribuintes para que pudessem gozar de benefícios fiscais (MCNAUGHTON, 2014; p. 405). Ato Contínuo, aplicado ao que fora demonstrado acima na teoria por Antônio Roberto Sampaio Dória (1971, p. 15-20), Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2016, p. 601-620), Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006) e Marco Aurélio Greco (2011), de que a elisão induzida não seria caso de planejamento tributário, seria impossível aplicar o *business purpose* de forma acrítica no Brasil nos casos de planejamento tributário. Deste modo, tem-se o silogismo lógico seguinte:

*Premissa maior: Business purpose se aplica aos casos de elisão induzida*

*Premissa menor: Elisão induzida não é planejamento tributário*

*Conclusão: Business purpose não se aplica nos casos de planejamento tributário.*

O propósito negocial na forma como foi construído nos EUA é inaplicável no Brasil. No Brasil a única forma de aplicar esta teoria é plasmada na premissa da doutrina da causa do negócio ou ato jurídico, quando o planejamento ocorre por meio de sociedade empresária. A elisão-fim, apresentada na forma de planejamento tributário realizado por advogado que constitui sociedade unipessoal e enquadra no regime de tributação do SIMPLES Nacional sem



## A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS REALIZADOS POR PESSOAS NATURAIS

modificar em nada as circunstâncias em que trabalhava no exercício da sua atividade, realiza verdadeira elisão fiscal sem razões extratributárias.

Na jurisprudência dos tribunais administrativos fiscais acerca do que seria este propósito negocial segundo Rodrigo Freitas (2010, p. 482), o subjetivismo sobre a aplicação do *business purpose* é grande e um dos critérios observados para considerar o planejamento válido ou não era a presença de motivos extratributários nos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Tais incertezas atentam contra o princípio da segurança jurídica, que, muito embora não esteja descrito em lugar nenhum, reside na consciência daqueles que vivem em um Estado Democrático de Direito, razão pela qual integram o sistema jurídico brasileiro. A previsibilidade dos comportamentos no que atine à sua “valoração, é o motivo de que a lei cuida de coisas futuras e gerais” (BRITO, 2008; p.105-106).

Conclui-se que, novas formas de planejamento tributário surgiram como nesses casos das pessoas físicas e que a teoria do propósito negocial, da forma como tem sido aplicada ofende ao princípio da legalidade tributária. A análise de casos de planejamento tributário precisa de um novo paradigma, embasado na lei, nem que seja o próprio propósito negocial, mas que seja com fulcro na lei para que não ofenda direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

### 6. CONCLUSÃO

Diante do que foi apresentado sobre o planejamento tributário e a teoria do propósito negocial é possível concluir que elisão fiscal é o ato lícito que precede a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em que o contribuinte se esquia da hipótese do fato gerador. A evasão é planejamento ilícito que é praticado de forma inidônea por incorrer em uma das hipóteses de ilicitude civil. A elusão, por sua vez, está vinculada à existência de causa no ato ou negócio jurídico que remete à discussão da teoria do propósito negocial ou *business purpose*.

A teoria do propósito negocial foi importada dos EUA cuja matriz é o *common law*, portanto, distinta da brasileira. Junto são analisadas mais duas doutrinas, a da substância sobre a forma e a das operações em cadeia. O subjetivismo na aplicação do propósito negocial pelos julgadores, orientado por interesses econômicos nacionais, a tornam incoerentes nos EUA e incompatíveis no Brasil. O propósito negocial brasileiro não encontra fundamento em lei para a sua aplicação em todos os casos, o que tem levado os julgadores a aplicar o “propósito negocial além da lei” motivada pela inobservância de razões extratributárias no planejamento realizado. O propósito negocial brasileiro como critério definidor de elisão ou elusão fiscal se



mostra insuficiente.

O planejamento tributário realizado por pessoas físicas na gestão de seu patrimônio é lícito. A elisão fiscal apresentada ocorre através da abertura de sociedade unipessoal de advocacia e ao ser constituída por motivos exclusivamente tributários não implicam na realização de ato ilícito.

O paradigma do propósito negocial pode, com esforço, ser aplicado no Brasil conforme a posição de autores apresentados, ainda que outros, como Paulo Roberto Lyrio Pimenta, o neguem como fundamento para desqualificar o planejamento. A teoria do *business purpose* foi criada para ser aplicada em casos que envolvam sociedades empresárias, o que leva a maiores distorções na tentativa de encontrar propósito negocial nos atos praticados por aquelas pessoas, físicas ou jurídicas, que não tem no lucro uma finalidade, uma causa.

Com isso, o problema de pesquisa, sobre a aplicação da teoria do propósito negocial nos casos indicados como planejamento tributário de pessoas físicas tem como resposta a hipótese ventilada: a de que esta teoria é insuficiente para cuidar da pluralidade de situações que envolvem formas de gestão patrimonial de pessoas físicas.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BLANK, Joshua D.; STAUDT, Nancy. *Corporate Shams*. In *New York University Law Review*. Vol. 87. Publicado em dez. 2012. Disponível em <<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=350017064003084120064101100083097119097014088087016004031104067030089006066069013030032012051099111045001108064008087121076029058073017052065017068000124029020095004076031118120071125115083027126116081076079082069073092120014010114072088104108085121&EXT=pdf>> . Acesso em 17 de fev. 2018, p. 1680-1681 e 1694.



## A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS REALIZADOS POR PESSOAS NATURAIS

BRASIL. **Medida provisória 66 de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inapetência de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1993.

\_\_\_\_\_. Planejamento Tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos. In Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 91-121.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: impostos, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimos compulsórios**. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. *Nomos: Revista do Programa de Pós-graduação da Universidade Federal do Ceará*. Fortaleza, v. 32, jul. Dez. 2012, p. 101-115.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 21. ed. rev. e atual. por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2011.

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

MACHADO, Schubert de Farias. Fundamentos jurídicos do planejamento tributário. In MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 657-686.



MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Planejamento tributário. In MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 600-620.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e evasão fiscal**. 1.ed. São Paulo: Livraria dos Advogados Editora Ltda., 1971.

SCAFF, Fernando Facury. **O estatuto mínimo do contribuinte**. Porto Alegre: Revista da Procuradoria Geral do Estado, vol. 24, n. 53, 2001, p. 91-121.

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.

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