

ANDRÉ RIBEIRO DE SOUSA

**O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SEU LUGAR NO SISTEMA
JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
SÃO PAULO
2017

ANDRÉ RIBEIRO DE SOUSA

**O PROPÓSITO NEGOCIAL E O SEU LUGAR NO SISTEMA
JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista do curso de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), sob a orientação da Professora Aurora Tomazini de Carvalho.

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
SÃO PAULO
2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que estiveram ao meu lado dando a mim apoio e incentivo nesta etapa da minha vida acadêmica e ao meu amigo Renato Lainer Schwartz também pelo incentivo profissional e financeiro. Agradeço, em especial, às minhas Digníssimas Professoras Doutoras Aurora Tomazini de Carvalho e Íris Vânia Santos Rosa, pelo conhecimento que me fora ensinado nesse exímio curso de especialização em Direito Tributário.

RESUMO

O presente trabalho científico visa estudar a natureza jurídica e os critérios que delimitam com conceito de Propósito Negocial e como ele se apresenta no Sistema Jurídico Tributário Brasileiro.

O método utilizado para a consecução do seu objeto é o Constructivismo Lógico-Semântico, que nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho significa: *“amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação”*.

É tratada a origem do Propósito Negocial e o seu posicionamento no Direito Comparado. Também, é abordado o conceito de norma jurídica e a “norma jurídica antielisiva” para averiguar-se se o Propósito Negocial encontra-se positivado ou não no Ordenamento Jurídico Tributário Brasileiro.

Após tratar do conceito de Propósito Negocial, há uma análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, identificando como o Propósito Negocial vem sendo aplicado nos casos concretos e quais critérios são utilizados para tanto, pelos I. Julgadores.

E, ao final, é apresentada uma conclusão sobre quais são os critérios que delimitam o conceito de Propósito Negocial e o seu lugar no Sistema Jurídico Tributário Brasileiro.

ABSTRACT

The present scientific work aims to study the legal nature and the criteria related to the concept of Business Purpose and how it presents itself in the Brazilian Tax Law System.

The method used to achieve such goal is the Logical-Semantic Constructivism, which in the words of Professor Paulo de Barros Carvalho means: "tying the terms of language, according to logical schemes that give firmness to the message, special care with the syntactic arrangement of the phrase, while remaining concerned with the content plan, choosing the most adequate meanings for the accuracy of the enunciation."

The origin of the Commercial Purpose and its position in Comparative Law is treated. Also, the concept of legal norm and the "anti-tax law" are discussed to determine if the Business Purpose is regulated or not in the Brazilian Tax Law.

After discussing the concept of the Negotiated Purpose, there is an analysis of the jurisprudence of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), identifying how the Negotiary Purpose has been applied in the concrete cases and what criteria are used by the Judges.

And, in the end, a conclusion is presented regarding criteria that delimit the concept of Negotiate Purpose and its place in the Brazilian Tax Juridical System.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1 SURGIMENTO E CONTEXTO HISTÓRICO DO PROPÓSITO NEGOCIAL	9
2 NORMA JURÍDICA.....	14
2.1. Norma Jurídica “Antielisiva”	16
2.2. Natureza do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.....	18
3 CONCEITO CONOTATIVO DE PROPÓSITO NEGOCIAL.....	20
3.1. Propósito Negocial, Norma Antielisiva e Norma Antievasiva.....	23
3.2 Posição do Propósito Negocial no Sistema Jurídico Tributário Brasileiro	24
4 JURISPRUDÊNCIA ANALISADA.....	27
CONCLUSÃO.....	29
BIBLIOGRAFIA.....	30

INTRODUÇÃO

De início, observa-se que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN, com todo respeito às posições contrárias, introduz no Ordenamento Jurídico Brasileiro uma norma geral antievasiva, isso porque permite à administração tributária a desconsideração de atos e negócios jurídicos dissimulados, praticados com a finalidade de prejudicar a aplicação da legislação tributária.

Dada a globalização, o crescimento do setor industrial, do comércio internacional, do *e-commerce*, da competitividade acirrada das empresas nacionais e multinacionais, nasce um movimento de criação e execução de planejamentos tributários e reorganizações societárias visando contornar o campo da incidência das normas jurídicas tributárias total, ou parcialmente, para reduzir a carga tributária e, assim, aumentar o lucro das atividades empresariais.

Em contrapartida, também nasce o movimento por parte das Administrações Tributárias internas e de Direito Internacional com o fito de fiscalizar e averiguar a existência de planejamentos tributários e reestruturações societárias visando, exclusivamente, a elisão fiscal, ou seja, sem qualquer outro propósito negocial, implicando, assim, a utilização da chamada teoria da substância sobre a forma, surgida nos Estados Unidos da América nos idos de 1935 com o julgamento do caso *Gregory v. Hervering*.

Nesta esteira, na medida em que se tornam mais comuns os planejamentos tributários e reestruturações societárias objeto de autuações pelo Fisco Brasileiro, fundadas na falta de propósito negocial, faz-se necessário identificar quais são os critérios que delimitam o seu conceito conotativo e o seu lugar no Sistema Jurídico Tributário Brasileiro, o que se constitui no objetivo deste trabalho, sem, contudo, é claro, esgotar o tema.

Por fim, para melhor compreensão deste trabalho, é necessário, desde já, introduzir alguns conceitos de institutos que serão abordados no seu desenvolvimento, a saber: (i) Regra-matriz de Incidência Tributária – RMIT, que é um método de auxílio para a interpretação e descrição do direito positivo, tendente a simplificação desse processo, através dela é possível reduzir o texto extraindo critérios mínimos e irreduzíveis necessários para a construção da norma jurídica em sentido estrito; (ii) Planejamento Tributário, que reveste-se de técnicas que objetivam a economia do tributo pelo emprego de condutas lícitas que se processam, em geral, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, elidindo, assim, a incidência da norma jurídica

tributária; (iii) Elisão Fiscal ou Elisão Tributária, que é o não pagamento, redução ou diferimento de tributos alcançada através de atos e negócios jurídicos em conformidade com os ditames legais; (iv) Elusão Fiscal, esta, por sua vez, se dá antes da ocorrência do fato jurídico tributário e envolve dolo e meios atípicos para evitar ou fazer com que a subsunção do fato jurídico tributário ocorra em norma menos onerosa, valendo-se, para tanto, de meio ardil, estratégia, subterfúgio, escamoteação, de modo a prejudicar a aplicação da legislação tributária¹; e (v) Evasão Fiscal, que consiste no uso de meios ilícitos para evitar o pagamento de tributos, tal como simulação e a fraude à legislação tributária, a evasão ocorre após a ocorrência do fato jurídico tributário.

¹ TORRES, Heleno Taveira. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). São Paulo: Dialética, 2001, p.114-115.

1 SURGIMENTO E CONTEXTO HISTÓRICO DO PROPÓSITO NEGOCIAL

O Direito substancia-se através da linguagem. Cada Estado possui um conjunto de textos válidos dentro de seus limites territoriais, que prescrevem normas jurídicas de conduta, ou de estrutura de sistema, e, ainda, que registram fatos jurídicos e suas consequências na forma de precedentes. Notadamente, cada Estado deverá ter seu ordenamento jurídico construído a partir de eventos ocorridos no mundo factual, influenciados por características regionais, culturais, sociais, fatores históricos, políticos e econômicos. Assim, a análise do Direito extraterrestre deve ter o objetivo de apenas subsidiar o aprimoramento das normas jurídicas internas, quando assim necessário.

Na medida em que a globalização avança e encurta a distância entre Estados Soberanos, situações comuns tendem a se evidenciar e se repetir com mais frequência nas maiores e menores economias mundiais, tal como o movimento em escala global de implementação de planejamentos tributários e de estruturas societárias visando a economia tributária, a fim de propiciar uma maior competitividade entre empresas nacionais e multinacionais.

Em paralelo a este movimento de escala global e não menor em escala nacional, surge também uma corrida interna e de cooperação global para o aumento da arrecadação tributária, impulsionada pela administração tributária dos principais países.

Nessa toada, muitas vezes os negócios jurídicos e as estruturas societárias acabam por ultrapassar a linha tênue que divide o campo da licitude e se aventuram no campo da ilicitude, cometem fraudes e/ou simulações de atos e negócios jurídicos, mas, em outros casos, o que ocorre efetivamente é uma interpretação subjetiva por parte das administrações tributárias dando ao negócio jurídico e à elisão fiscal roupagem de abuso de forma e elusão fiscal, ante a ausência do chamado Propósito Negocial.

O Propósito Negocial, dados esses fatores, surgiu nos Estados Unidos da América diante da necessidade de se averiguar a existência de Planejamentos Tributários consistentes em negócios jurídicos e estruturas societárias criadas com a finalidade única e exclusiva de economizar tributos, por vezes, evitados de ilicitudes.

Esse movimento de averiguação dos negócios jurídicos, que deu origem ao Propósito Negocial ganhou força nos EUA em 1935, com o julgamento do caso *Gregory v. Helvering*, no qual a Suprema Corte do Estado Unidos consolidou o precedente de que é lícito ao contribuinte escolher o modelo de negócio jurídico que lhe seja mais favorável sob o aspecto tributário, desde que não seja entabulado sob simulação e apresente substância e não apenas vantagem de redução da carga tributária, ou seja, há de se verificar a existência do *business purpose* (*propósito negocial*).

Este foi o marco de desenvolvimento da doutrina da prevalência da substância sobre a forma.

Para a Suprema Corte dos Estados Unidos, conforme mencionado pelo Prof. Paulo Ayres Barreto²: “Se inexistir finalidade não tributária em uma estruturação de negócios mediante a implementação de várias etapas sucessivas, será tributado o resultado final que teria sido obtido, caso essa estruturação não tivesse sido realizada”.

Na decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos, observa-se que a questão chave da validade do negócio jurídico para efeitos de economia tributária, está na existência de compatibilidade entre o objeto real e a formalidade dos atos jurídicos realizados no planejamento tributário - aqui se entende por uma reestruturação ou negócio jurídico com objetivos além da economia tributária - de maneira que o negócio jurídico, para ser válido, deve apresentar substância além do respeito à formalidade exigida em lei.

No caso *Gregory v. Helvering*, verificou-se que a sociedade empresária serviu para a única finalidade de transferir ações elidindo a incidência tributária, ou seja, nenhum outro negócio foi feito pela empresa que serviu de veículo para a transferência das ações, não houve nenhuma operação relacionada ao objeto da sociedade, portanto, serviu, única e exclusivamente, de forma simulada, para transferir ações sob o benefício de isenção tributária, travestindo de ilegalidade aquilo que a lei reputa legal.

² BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. 1ª ed. São Paulo: Noeses. 2016, p. 126.

Nos Estados Unidos, mesmo sendo um país afeto ao *common law*, para conferir mais segurança jurídica aos contribuintes, a doutrina da substância sobre a forma acabou positivada no ano de 2010 através da aprovação do *Care and Education Reconciliation Act*, que introduziu a Seção 7701(o) no *US Code*. A *Internal Revenue Service - IRS*, por sua vez, criou um procedimento para a sua aplicação, composto de quatro etapas: (i) inicia-se pela verificação de elementos para não aplicação da doutrina; (ii) se aplicável, passa-se à coleta de elementos de prova da ausência de substância; (iii) elabora-se um arrazoado apresentado à autoridade competente que dará vista ao fiscalizado, a fim de que este apresente sua defesa; e (iv) decisão final da autoridade competente pela aplicação ou não da doutrina da substância sobre a forma.

Seguindo este caminho, outros países, principalmente aqueles que adotam o sistema *civil law*, passaram a criar as chamadas normas jurídicas gerais antielisivas, ou seja, normas gerais de direito tributário que visam impedir ou dar fundamento legal para a desconsideração de negócios jurídicos que se apresentam com o único fito de reduzir tributos, ou seja, sem propósito negocial, sem substância econômica. Passamos a alguns deles:

Na Alemanha, no Ordenamento Tributário do *Reich* está previsto que a lei tributária não pode ser fraudada por meio do abuso das formas jurídicas.

Conforme se abstrai da citação feita por Paulo Ayres Barreto (2016, p. 108):

“por intermédio do JStG 2008, Ato Tributário Anual de 2008, foi aprovada uma modificação no parágrafo 42 do AO, para adicionar ao referido artigo a disposição que conceitua abuso de forma no seguinte sentido: há abuso quando uma construção inadequada que confira ao contribuinte ou a terceiro um benefício tributário não querido pela lei for escolhida. Excepcionalmente, contudo, a prova, pelo contribuinte, de que haveria motivos não tributários relevantes em se considerando a situação como um todo.

Assim, temos que na Alemanha está positivado o conceito de abuso de formas e, na medida em que se verifique a inexistência de motivação do contribuinte para determinados negócios jurídicos, além da redução de tributos, haverá a desconsideração dos negócios para que a lei tributária tenha o alcance arrecadatório desejado pelo legislador.

Já na Espanha, no seu plexo de normas tributárias, denominado Lei Geral Tributária, há a positivação do chamado Conflito na Aplicação da Norma Tributária, de modo que será instaurado quando através de determinados negócios jurídicos se evite, total ou parcialmente, o fato jurídico tributário, ou, reduza-se o tributo devido.

Para a instauração do Conflito na Aplicação da Norma Tributária devem estar presentes as seguintes circunstâncias: (i) que os negócios jurídicos individualmente ou considerados em conjunto, sejam notoriamente artificiosos ou impróprios para a consecução do resultado obtido, ou (ii) que, de sua utilização, não resultem efeitos jurídicos ou econômicos relevantes, distintos da redução da carga tributária e dos efeitos que se teria obtido por força da realização de negócios usuais ou próprios.

Nesse sentido, para que exista o Conflito de Aplicação de Norma Tributária, além da inexistência de substância do negócio jurídico, é necessária a classificação do mesmo como artificioso ou impróprio para a consecução do resultado obtido, ou seja, há necessidade de um desvirtuamento da finalidade do negócio jurídico.

Ainda assim, o débito tributário resultante da desconsideração do negócio jurídico em que se instaurou o Conflito de Aplicação de Norma Tributária será cobrado apenas acrescido de juros, isto é, sem aplicação de multa moratória ou qualificada, diferente do que acontece aqui no Brasil, exceção à regra ocorre quando verificada a simulação. Por esta razão, no Sistema Jurídico Tributário Espanhol, busca-se diferenciar economia de opção de simulação, sendo que o primeiro se constitui em ato lícito e o segundo em ilícito.

Desta forma, no Direito Tributário Espanhol verifica-se a positivação de uma norma antielisiva.

Na Itália, a doutrina observa a figura da economia de imposto, da elisão e da evasão fiscal. A elisão fiscal está posicionada entre a economia de imposto e a evasão fiscal³.

A norma jurídica agora vigente na Itália, reformada pelo Decreto nº 156/2015, assume a roupagem de norma geral antielisiva com o seguinte teor: “*operações privadas de substância econômica*” para obtenção de “*vantagens fiscais indevidas*”. É importante mencionar que para a aplicação desta norma, a administração tributária tem de percorrer um processo administrativo, onde será observado o direito ao contraditório e a ampla defesa antes do lançamento do crédito tributário, para o caso de improcedência das razões do contribuinte.

³ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 115.

Noutro momento, havia sido introduzida no Ordenamento Jurídico Italiano a prescrição de que atos, fatos e negócios jurídicos desprovidos de razão econômica, realizados com intuito limitado a contornar obrigações tributárias ou reduzir tributos, não seriam oponíveis à Administração Tributária. Ainda que tais atos, fatos e negócios jurídicos, por vezes, não se qualificassem como ilícitos, não seriam oponíveis ao Fisco para efeitos fiscais. Como visto acima, esse sistema é parecido com o Espanhol.

No Direito Francês, conforme o artigo 64 do Código de Procedimento Fiscal (*Livre des Procédures Fiscales–LPF*), atos e fatos que constituam abuso de direito e que impliquem elisão fiscal ou redução da carga tributária, também não são oponíveis à Fazenda para efeitos de tributação.

Em Portugal, além de uma norma jurídica geral antielisiva que delimita bem os contornos das situações jurídicas que a administração tributária pode vir a desconsiderar negócios jurídicos por abuso de forma, impõe-se ao contribuinte o dever de apresentar declaração ao Fisco para informar e esclarecer os planejamentos tributários, com vistas a se evitar abusos de direito. Por oportuno, no Brasil este tipo de declaração foi objeto de tentativa de introdução no sistema jurídico através da MP 658/2015, que foi veementemente rejeitada pela sociedade, acabando também rejeitada pelo Congresso Nacional.

Por fim, conforme mencionado na introdução deste trabalho, contra a corrida transnacional pela redução da carga tributária através de planejamentos tributários e reorganizações societárias, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, criou o *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*.

O *BEPS* resultou em 15 (quinze) planos de ações para a prevenção da elisão fiscal e da evasão tributária no âmbito internacional, com a busca pela inserção de cláusulas antielisivas em tratados internacionais.

De um modo geral, o que se percebe é que de fato há uma corrida pelos Estados Soberanos para a normatização de cláusulas antielisivas privilegiando a substância sobre a forma, entretanto, observa-se que nestes sistemas jurídicos também há de se enfrentar a problemática da falta de critérios claros e suficientes na identificação da existência, ou não, do propósito comercial e no que este se constitui nos planejamentos tributários e reorganizações societárias.

2 NORMA JURÍDICA

Ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho, que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país⁴.

E, aprofunda:

“O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade. As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras. Daí dizer-se que ao Direito não interessam os problemas intrasubjetivos, isto é, da pessoa para com ela mesma, a não ser na medida em que esse elemento interior e subjetivo corresponda a um comportamento exterior e objetivo.”

A norma jurídica é o sentido que se extrai da leitura dos textos enunciados em lei. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos⁵.

Os textos prescritos em lei, dos quais se extrai a proposição normativa, são unidades do sistema de direito positivo, que se apresenta em quatro planos⁶: S1 – plano físico (enunciados prescritivos); S2 – plano das significações isoladamente consideradas (proposições jurídicas); S3 – plano das significações estruturadas (normas jurídicas); e S4 – plano da contextualização das significações estruturadas (sistema jurídico).

Pode-se observar que nos planos S1 e S2, aparecem os enunciados, textos de lei e proposições, a partir dos quais o intérprete construirá o sentido da norma jurídica, sempre influenciado por questões culturais, sociais, políticas e econômicas. Esses suportes físicos, ponto de partida do hermeneuta, constituem-se em normas jurídicas em sentido amplo.

Nos dizeres de TÁCIO LACERDA GAMA⁷, norma jurídica em sentido amplo “compreende todas as proposições prescritivas que possam ser construídas a partir da leitura dos textos de direito positivo. É a acepção mais ampla de norma jurídica.”

Seguindo uma estrutura lógica de sistema de normas jurídicas, partindo-se do amplo para o específico, nos planos S3 e S4 aparecem as normas jurídicas em sentido estrito. Nesse sentido, Aurora Tomazini de Carvalho⁸, explica que:

“Em termos gerais, quando nos referimos à “norma jurídica” utilizamo-nos da expressão em sentido estrito. Tendo-se em conta o percurso gerador de sentido dos textos jurídicos, a norma jurídica em sentido estrito aparece no terceiro plano (S3), como significação construída a partir dos enunciados do direito positivo estruturada na forma hipotético-condicional “D(H→C)”

E, finaliza com seguintes dizeres:

“Nesses termos, vale a pena manter a separação entre normas jurídicas em sentido amplo e normas jurídicas em sentido estrito, para aliviar as incongruências semânticas do uso da expressão “norma jurídica”. As primeiras denotam unidades do sistema de direito positivo, ainda que não expressem uma mensagem deontica completa. As segundas denotam a mensagem deontica completa, isto é, são significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional.”

Como se pode observar, as normas jurídicas em sentido amplo se constituem em textos de lei, enunciados e proposições, ou seja, premissas para construção do sentido da mensagem legislativa, que visa regulamentar o comportamento humano. As normas jurídicas em sentido estrito, por suas vezes, apresentam estrutura hipotético-condicional prevendo no seu antecedente a hipótese passível de ocorrência no plano factual e sua consequência no plano jurídico, instituindo, assim, uma relação jurídica modalizada pelos vetores obrigatório, proibido e permitido. Para ilustrar, pode-se adotar o seguinte exemplo de norma jurídica: dada a Hipótese – entabulado negócio jurídico mediante simulação –, o Consequente será – a desconsideração dos seus efeitos para fins de tributação –, esta seria uma norma geral antievasiva.

No caso desse exemplo, significa dizer que a consequência seria de aplicação da legislação tributária sobre os fatos reais, aqueles encobertos pelo negócio simulado.

Feita a classificação da norma em sentido amplo e em sentido estrito, é importante consignar que a norma jurídica apenas se completa na sua forma bimembre, ou seja, quando composta de uma norma primária, que vincula um fato ocorrido ou que possa vir a ocorrer a

⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 33.

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 38.

⁶CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 294.

⁷GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da Nulidade*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. LII.

⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 296.

uma conduta consequente prescrita e de uma norma secundária que traz a sanção aplicada pelo Estado, dado o descumprimento da conduta prescrita no consequente da norma primária.

Nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho⁹, “a bimembridade constitutiva da norma jurídica decorre do pressuposto de que, no direito, inexistente regra sem a correspondente sanção. Uma norma é jurídica porque sujeita-se à coerção estatal, presente na prescrição de outra norma, a qual chamamos de secundária, que a ela se agrega na composição daquilo que entendemos por “norma jurídica completa”.

Essa completude da norma jurídica é necessária para diferenciá-la das demais normas morais, religiosas e éticas, que não gozam de juridicidade¹⁰.

Ainda, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, citado por Aurora Tomazini de Carvalho (2016, pág. 324), normas jurídicas completas, “expressam a mensagem deontica-jurídica na sua integralidade constitutiva, significando a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento jurídico prevê para o seu cumprimento.”

Por fim, as normas jurídicas ainda podem ser classificadas como: (i) Gerais, aplicáveis a todos e em número indeterminado; (ii) Individuais, aplicáveis a determinado número de sujeitos; (iii) Abstratas, que descrevem hipóteses de fatos futuros e incertos; e (iv) Concretas, que relatam fatos já ocorridos no mundo social propagando efeitos no mundo jurídico.

2.1. Norma Jurídica “Antielisiva”

Ainda que exista grande divergência doutrinária sobre as ditas normas jurídicas antielisivas, de modo geral, tais normas buscariam evitar a economia fiscal propiciada por planejamentos tributários e reorganizações societárias que, através de atos lícitos, elidam a ocorrência de fatos jurídicos tributários.

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 323.

¹⁰ Nesse sentido: CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 324.

Neste ponto, é necessário adentrar um pouco mais na análise semântica do termo elisão fiscal e elisão tributária, aqui tidas por sinônimos.

Para Charles William Mcnaughton¹¹:

“A elisão fiscal pode ser neutralizada, por diferentes meios, que deverão variar conforme se trate de elisão-fim ou meio, ou elisão-RMIT ou elisão benefício. Emprego aqui, o signo “neutralizar” para indicar que o ordenamento cria mecanismos para evitar que o sujeito de direito obtenha uma economia fiscal por meio de atos elisivos, seja reduzindo o campo de extensão da licitude da elisão – antielisão preventiva – seja permitindo a posterior tributação se existir a prática de ato elisivo – elisão repressiva.”

Segundo Paulo Ayres Barreto (2008, p. 241), como citado por Charles William Mcnaughton¹², expressa com maestria duas maneiras de se lidar com a elisão fiscal, “Elisão tributária consiste no direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos: (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo ou (iii) postergar sua incidência.”

Como visto anteriormente, as normas jurídicas necessariamente apresentam na sua estrutura hipotético-condicional a descrição de uma conduta permitida, proibida ou obrigatória, a ser praticada pelo sujeito da relação. E então, para que as normas jurídicas sejam antielisivas, ou seja, que proíbam a elisão fiscal, imprescindivelmente, devem descrever criteriosamente as condutas defesas nos seus antecedentes, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

Diva Prestes Marcondes Malerbi (1984, p. 74, apud MCNAUGHTON, 2014, p. 225) diz que:

“A elisão tributária refere-se, pois, a um certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributárias existentes, pertence assim, àquela de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado Tributante não pode ingressar”

¹¹ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses. 2014. Pág. 335.

¹² MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses. 2014. Pág. 225.

Elisão também não se confunde com opção fiscal, que, nas palavras de Paulo Ayres Barreto¹³, entende-se por:

“Nesta, tem-se um comportamento induzido pelo legislador ou por ele admitido, que propicia a escolha de uma alternativa (entre duas ou mais presentes no ordenamento jurídico) para o reconhecimento da percussão tributária. É exatamente o que ocorre no imposto sobre a renda, com a tributação em bases presumidas. Cabe ao contribuinte optar entre calcular o imposto em bases reais (lucro real) ou por presunção (lucro presumido). Trata-se, inclusive, de excelente mecanismo de combate à evasão tributária.”

Desta forma, por ora, verifica-se que a elisão tributária não é tida como uma conduta sujeita à descrição no antecedente de norma jurídica antielisiva, de natureza proibitiva, mas sim um direito subjetivo de realizar atos e negócios jurídicos lícitos direcionados a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato jurídico tributário.

2.2. Natureza do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - CTN

Conforme explanado no item anterior, a elisão tributária se constitui num direito subjetivo de se praticar atos lícitos direcionados a evitar, reduzir ou diferir a ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, a norma antielisiva, que proibiria a prática da elisão, deveria conter no seu antecedente a descrição de atos que, mesmo lícitos, resultem na economia tributária, quando, então, estaríamos diante daquilo que é defeso em lei. Não é o caso do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

O artigo 116, do CTN, em seu parágrafo único, ao dispor que: *“a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”*,

¹³ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 226.

veicula norma geral **antievasiva**, isso porque insere na norma jurídica em sentido amplo o elemento da dissimulação, entendida pelo ato de esconder, não deixar aparecer, ocultar, encobrir etc.

Aqui vale recapitular o conceito de evasão fiscal, que implica na adoção de medidas ilícitas, após a ocorrência do fato jurídico tributário, para evitar, reduzir ou diferir a constituição do crédito tributário.

Para Charles William Mcnaughton, não há distinção entre evasão e sonegação fiscal, já que ambas se configuram por toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente¹⁴.

Voltando ao parágrafo único do artigo 116, do CTN, a dissimulação está relacionada à simulação de um negócio jurídico formalmente legítimo, mas que tenha como finalidade única encobrir os efeitos jurídicos de um negócio substancial, aquele que implicaria numa carga tributária superior àquela incidente no negócio dissimulado.

Notadamente, a aplicação desta norma jurídica geral e abstrata requer na conduta dos sujeitos o elemento dissimulação, ou seja, demanda ilicitude nos atos e negócios jurídicos praticados, o que não se coaduna com o conceito de elisão. Dito isto, o parágrafo único do artigo 116 do CTN é uma norma geral antievasiva e não antielisiva.

¹⁴ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses. 2014. Pág. 322.

3 CONCEITO CONOTATIVO DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Conforme dito na introdução deste trabalho, seu objeto é tratar o conceito conotativo de Propósito Negocial.

Nas palavras do Prof. Paulo de Barros Carvalho¹⁵ “*conceituar importa selecionar caracteres, escolher traços, separar aspectos, desprezando os demais*”.

A problemática que envolve o tema, e que aqui nos ateremos, consiste na falta de critérios para a correta identificação da existência de propósito negocial em atos ou negócios jurídicos. Isso decorre, como já dito, da falta de critérios definidores do conceito de propósito negocial, fato que confere vaguidão ao termo e sujeita signatários de determinados atos e negócios jurídicos ao arbítrio das autoridades administrativas fiscalizadoras e julgadoras, gerando, assim, extrema insegurança jurídica.

Também, vale relembrar, que o Propósito Negocial teve sua origem em 1935 com o julgamento do caso *Gregory vs. Helvering*, pela Suprema Corte do Estados Unidos da América, onde ficou estabelecido que os contribuintes têm o legítimo direito de escolher o modelo de negócio que implique menor carga tributária, desde que possua motivação extrafiscal, ou seja, propósito negocial. Por fim, imperioso relembrar que tanto a elisão como a elusão fiscal são pautadas em atos formalmente lícitos e que a evasão fiscal se dá mediante o uso de fraude à lei tributária.

É através do conceito, estabelecendo critérios de classificação e diferenciação, que se poderá averiguar com segurança jurídica a presença do propósito negocial em determinados negócios jurídicos, que também resultem em redução da carga tributária para o contribuinte. Aurora Tomazini de Carvalho¹⁶ ensina que: “algo é nominado de ‘x’ porque se enquadra no conceito de ‘x’, isto é, porque também associa-se à ideia vinculada ao termo”. E, para elucidar, exemplifica:

“Todo conceito cria uma classe: a classe de uso da palavra X e com ela o seu não uso -X. tudo que se enquadra na classe X é denominado de “X”. tudo que não enquadra é denominado de “não X” (-X = contraconceito). A conotação é formada pelos critérios

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5ª ed. - São Paulo: Noeses, 2013, p. 262.

¹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 70.

de uso da palavra (aquilo que faz com que algo seja nominado de X). A denotação é formada pelos elementos que se enquadram nos critérios de uso da palavra”.

Não se pode, no âmbito jurídico, simplesmente, dizer que determinado negócio jurídico deve ser desconsiderado ou requalificado porque lhe falta motivação econômica, que aqui se entende como uma definição denotativa de propósito negocial. É necessário, para que se tenha segurança jurídica, criar-se uma classe de critérios que definam de forma conotativa o propósito negocial, e assim, o que não se enquadrar, ou, estiver isolado, não é propósito negocial, ou, é insuficiente para surtir efeitos no mundo jurídico.

A ideia vinculada ao termo aqui discutido pode ser traduzida nas palavras de Paulo Ayres Barreto¹⁷, que sintetiza propósito negocial como “*o termo cuja significação parece remeter à intenção (propósito) do agente na realização de determinado negócio jurídico.*”

O Professor Heleno Taveira Torres (2013, p. 36, apud MCNAUGHTON, 2014, p. 433), oferece uma ideia mais completa, no seguinte sentido:

“Propósito negocial é o conjunto de razões de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro, que justifica a adoção dos atos e negócios jurídicos, não sendo lícito aos contribuintes praticar atos desprovidos de qualquer utilidade a não ser proporcionar a esquiva ao recolhimento de tributo que, em sua prática, seriam devidos.”

Assim, quando se analisa o negócio praticado pelo contribuinte, o propósito negocial deve ser revelado pela observação dos seguintes critérios:

- 1 – **Efeito prático do negócio que vai além da redução de tributos** – critério econômico e comercial;
- 2 – **Houve pelo menos uma operação relativa a atividade empresarial** – critério comercial;
- 3 – **Normalidade e viabilidade econômica e contábil da operação** – critério financeiro;

¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 207.

4 – Envolvimento de partes independentes com a efetiva mudança de quadro societário – critério societário; e

5 – Lapso temporal razoável, ou, motivo de força maior, ou, ainda, caso fortuito para o encerramento da operação em curto lapso temporal – critério econômico e societário.

Essa lista composta de 05 (cinco) critérios, não exaustiva, deve nortear a identificação do propósito negocial nos atos praticados pelos contribuintes que também resultem na economia tributária.

Há de se observar que na ausência destes critérios, invariavelmente, se estará diante da tipificação da conduta praticada pelo contribuinte em elusão fiscal ou fraude à lei tributária mediante simulação.

A ausência de **efeito prático do negócio além da redução de tributos**, como critério econômico e comercial, isoladamente, sugere que o contribuinte se utilizou de estratégia, subterfúgio, realizando operação desnecessária para a consecução do seu objeto societário ou atividade empresarial, por exemplo: aquisição de parque industrial sucateado com o pagamento de ágio para posterior aproveitamento fiscal. Neste caso a hipótese se amolda à elusão fiscal e dependendo de como fora realizada se amolda à simulação, portanto, não há Propósito Negocial.

Inexistência de **operação relativa a atividade empresarial**, enquanto critério comercial, demonstra que a reorganização societária se valeu de empresa cujo objeto social não foi exercido, que serviu apenas de veículo para transferência de ações, receitas, ou bens, observa-se que não existe objetivo social de redução de tributos. Aqui também se está diante da elusão fiscal, mediante artifícios dolosos para esconder fatos jurídicos tributários.

Anormalidade e inviabilidade econômica da operação, este critério financeiro demonstra existência de despesas desnecessárias, transferências de receitas e aquisição de empresas deficitárias, nada mais é do que um caminho para encobrir os resultados reais das atividades empresariais, portanto, ainda que através de operações lícitas, recai no campo da elusão fiscal e não se coaduna com legítimo Propósito Negocial.

Envolvimento de partes dependentes sem a efetiva mudança de quadro societário, esse é o típico caso de ágio interno, uma elusão fiscal que não revela propósito negocial na operação.

Curta duração da sociedade veículo, aqui se observa que a sociedade criada como veículo em determinada reestruturação societária tem como única finalidade prover redução da carga tributária. Daí faz-se necessário um **lapso temporal razoável, ou motivo de força maior, ou, ainda, caso fortuito para o encerramento da operação em um curto lapso temporal**. Este critério busca também descaracterizar a operação casa e separa, pois, havendo sua dissolução justificada – como quebra da *affectio societatis* –, não há o que se falar em simulação e há Propósito Negocial.

Assim, **Propósito Negocial é a existência simultânea no ato ou negócio jurídico de (i) efeito prático além da redução de tributos; (ii) realização de operação relativa ao objeto social da empresa; (iii) normalidade e viabilidade econômica da operação; (iv) envolvimento de partes independentes com a efetiva alteração do quadro societário; e (v) lapso temporal razoável da sociedade ou ocorrência de caso fortuito ou de força maior para o seu encerramento**.

Esse é o conjunto de critérios, identificados neste trabalho, que constituem a classe do Propósito Negocial, de maneira que se não comprovados no ato ou negócio jurídico, falta-lhes Propósito Negocial e devem ser desconsiderados para efeitos tributários.

Por outro lado, o ato ou negócio jurídico, que apresenta os critérios acima elencados, estará firmado no campo da licitude e como não há uma norma geral antielisiva, prevendo no seu campo de incidência a delimitação das situações contra conceito de Propósito Negocial, qualquer ato da administração tributária tendente a desconsiderá-lo estará em desconformidade com o princípio da estrita legalidade.

3.1. Propósito Negocial, Norma Antielisiva e Norma Antievasiva

Conforme já explanado, as situações que demonstram a inexistência de Propósito Negocial, sempre sugerem elusão fiscal, simulação ou fraude, portanto, não se coadunam com

o conceito de elisão, que está pautada puramente em atos lícitos, tornando, assim, imprópria a relação entre propósito negocial e uma norma geral antielisiva.

É forçoso reconhecer que, sempre que houver propósito negocial, dada a presença nos atos e negócios jurídicos dos requisitos acima elencados, resultando também na redução da carga tributária, estar-se-á diante de legítima elisão tributária. E, sempre que faltar um desses requisitos, estar-se-á diante de elusão ou evasão fiscal.

A norma geral antievasiva introduzida pelo parágrafo único, do artigo 116, do CTN, no sistema jurídico tributário, deverá ser aplicada nas hipóteses em que se vislumbre nos atos ou negócios jurídicos, a ausência dos requisitos acima elencados. Pois, tanto a elusão, como a simulação, sugerem a dissimulação dos atos e negócios jurídicos para prejudicar a aplicação da lei tributária. No mais, ao se verificar que ato ou negócio jurídico fora realizado depois da ocorrência do fato gerador, será a hipótese de evasão fiscal, que se assemelha à sonegação fiscal.

3.2 Posição do Propósito Negocial no Sistema Jurídico Tributário Brasileiro

Através da Medida Provisória nº 66/2002, houve a tentativa de positivação do Propósito Negocial, entretanto, ainda que tivesse sido aprovada pelo Congresso Nacional, seu texto carecia de critérios para identificação do que se constitui o Propósito Negocial. Deixaria, assim, ao arbítrio da Administração Pública, mais uma vez, a árdua tarefa de identificar os propósitos extrafiscais nos planejamentos tributários, atos e negócios jurídicos.

A exposição de motivos da referida Medida Provisória¹⁸ corrobora o entendimento de que na falta de Propósito Negocial, os atos e negócios jurídicos, para serem desconsiderados, apresentam dolo, fraude ou simulação, e, para atos lícitos, não há qualquer norma antielisiva positivada:

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos,

¹⁸ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm. Acesso em 20/03/2017.

ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

Em seu artigo 14, parágrafo 2º, previu um único critério para identificação de Propósito Negocial, mas como já dito, não trouxe critérios claros para identificação da ausência de propósitos extrafiscais, a saber:

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

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

(...)

Da leitura do parágrafo 2º, (i) se observa que termo utilizado pelo legislador “considera-se indicativo de falta de Propósito Negocial” é extremamente vago, pois indicar a existência de algo não quer dizer comprovar ou concretizar, ou delimitá-lo precisamente; e (ii) o critério “opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”, soa igualmente vago, pois não traz nenhum critério delimitador do conceito de Propósito Negocial.

A despeito da inexistência de positivação do Propósito Negocial no Ordenamento Jurídico Brasileiro, pode-se dizer que o mesmo se apresenta como um princípio jurídicos. Isso porque, como bem explica o Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁹:

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5ª ed. - São Paulo: Noeses, 2013, p. 256.

“O vocábulo “princípio” porta em si, uma infinidade de acepções, que podem variar segundo os valores da sociedade num dado intervalo da sua história. No direito, ele nada mais é do que uma linguagem que traduz para o mundo jurídico-prescritivo, não o real, mas um ponto de vista sobre o real, caracterizado segundo os padrões de valores daquele que o interpreta”

E, continua: “é o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”.

Desta feita, propõe-se que o Propósito Negocial ocupe o lugar de princípio jurídico tributário no Sistema Jurídico Tributário Brasileiro, que deve ser observado e nortear os atos e negócios jurídicos que, dentre seus efeitos, impliquem na economia tributária.

4 JURISPRUDÊNCIA ANALISADA

Em busca da confirmação da teoria pela prática, neste capítulo, se traz a ementa e trechos do acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais²⁰, no recurso especial nº 9101.002.429, da Transpinho Madeiras Ltda e Saiqui Empreendimentos Imobiliários contra a Fazenda Nacional.

No caso concreto, a Transpinho foi autuada por não oferecer à tributação ganhos de capital derivados da alienação de bens imóveis.

Essa operação ocorreu mediante a sua cisão parcial e a integralização dos seus bens no capital social da Saiqui. A Saiqui, tendo por objeto social a administração de bens e a compra e venda de imóveis - tributada pelo lucro presumido -, então efetivou a venda dos bens evitando a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital, que seria apurado caso venda tivesse sido realizada pela Transpinho. Logo após, todos os resultados “operacionais” foram distribuídos aos sócios isentos de tributação, descapitalizando assim, a sociedade.

No julgamento, tais fatos apontaram para falta de propósito negocial, já que a Saiqui não fora criada de fato para administrar e comercializar imóveis, mas sim para num ato de dissimulação, ocultar a real vendedora dos bens imóveis, a Transpinho. O acórdão foi assim ementado:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006, 2008
OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.
INADMISSIBILIDADE. Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e
legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade
da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de
reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do
ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda
que sem propósito negocial. GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE
SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

²⁰ Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em: 22/03/2017.

ABUSIVO. O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%. Recurso Especial do Contribuinte Negado.

No seu relatório, foi consignado que:

“Basta ver que a empresa Saiqui, originária de cisão da Transpinho como muito bem ressaltado na decisão da DRJ e no voto vencedor da decisão recorrida não possuía qualquer estrutura física ou mão de obra apta a desenvolver as atividades objeto de seu contrato social”.

Sendo que para corroborar tal afirmativa, selecionou os seguintes fatos:

- a) a “sede” da Saiqui situavase nos fundos do terreno da Transpinho;
- b) o “telefone” da Saiqui era o mesmo da Transpinho;
- c) idem, o “endereço eletrônico” da Saiqui;
- d) idem, o “responsável pelo preenchimento das DIPJ transmitidas à RFB” da Saiqui;
- e) inexistência de empregados, em 2006, para uma empresa cuja receita bruta, nesse período e no de 2008, ultrapassou R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais);
- f) existência de apenas dois empregados, em 2008, para uma empresa cuja receita bruta, nesse período e no de 2006, ultrapassou R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais).”

Neste acórdão, para a conclusão da falta de propósito negocial, o I. Julgador se utilizou de parte dos critérios acima definidos, quando verificou a ausência de: **(i) efeito prático além da redução de tributos; (ii) existência de realização de operação relativa ao objeto ao objeto social da empresa; e (iii) de envolvimento de partes independentes com a efetiva alteração do quadro societário.**

Sua conclusão foi de que houve simulação e que é o caso de empresa veículo, com intuito único de diminuir a tributação sobre as operações realizadas.

Assim, como se pode observar da decisão, a ausência dos critérios acima estabelecidos para a classe do conceito conotativo de propósito negocial, importa na declaração da sua falta e sujeita o contribuinte às sanções aplicadas pela Administração Tributária.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, podemos firmar as seguintes conclusões:

- (i) No direito comparado, o propósito negocial vem sofrendo evoluções conceituais e legislativas com o fito de aprimorar a identificação de critérios delimitadores do seu conceito, tal como acontece no Brasil.
- (ii) Não se verifica uma norma geral antielisiva positivada no Ordenamento Jurídico Brasileiro, mas sim a positivação da norma geral antievasiva introduzida pelo parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional.
- (iii) Propósito Negocial é a existência simultânea no ato ou negócio jurídico de (i) efeito prático além da redução de tributos; (ii) realização de operação relativa ao objeto ao objeto social da empresa; (iii) normalidade e viabilidade econômica da operação; (iv) envolvimento de partes independentes com a efetiva alteração do quadro societário; e (v) lapso temporal razoável da sociedade, ou ocorrência de caso fortuito ou de força maior para o seu encerramento.
- (iv) O Propósito Negocial, assim como a norma geral antielisiva, não está positivado no Ordenamento Jurídico Brasileiro, a tentativa da sua positivação foi frustrada pela não aprovação pelo Congresso Nacional da Medida Provisória nº 66/2002. Assim, propõe-se que o Propósito Negocial ocupe o lugar de princípio jurídico tributário no Sistema Jurídico Tributário Brasileiro, que deverá ser observado para nortear os atos e negócios jurídicos que dentre seus efeitos impliquem na economia tributária.
- (v) A jurisprudência analisada confirma que, observada a falta dos critérios aqui estabelecidos nos atos e negócios jurídicos cujos seus efeitos impliquem em economia tributária, falta-lhes propósito negocial.

BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 5ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5ª ed. - São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Curso de direito tributário*. 26ª. ed., – São Paulo: Saraiva, 2014.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016.

MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses. 2014.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da Nulidade*. 2ª ed. São Paulo: Noeses. 2011, pág. LII.