

Economic Analysis of Law Review

O Conceito de Elisão Fiscal e o Propósito Negocial

The Tax Avoidance Concept and the Business Purpose

Alexandre Tomaschitz ¹
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Maurício Dalri Timm do Valle ²
Universidade Católica de Brasília (UCB)

Antonio Faúndez-Ugalde ³
Pontifícia Universidad Católica de Valparaíso

RESUMO

O objeto do presente artigo é construir um conceito jurídico de elisão fiscal e examinar se o propósito negocial será um requisito do planejamento tributário válido. O contribuinte tem o dever moral de contribuir para o financiamento das atividades do Estado. Mas ele poderá, dentro dos limites legais, planejar o modo pelo qual os fatos a serem tributados irão acontecer de forma a ter a menor tributação possível. Mas há uma tensão entre o dever de pagar tributo (na visão do fisco) e o direito de fazer o planejamento tributário (na visão do contribuinte), o que exige uma definição clara dos limites do planejamento tributário. Necessário, assim, pensarmos em um conceito jurídico de elisão fiscal e, em especial, a (im) pertinência do requisito do propósito negocial em razão do dever de pagar tributos.

Palavras-chave: Tributação; Planejamento Tributário; Elisão Fiscal; Propósito Negocial.

JEL: K34.

ABSTRACT

The object of this study is to build a legal concept of tax avoidance and examine if the business purpose will be a requirement of valid tax planning. The taxpayer has a moral duty to contribute to the financing of State activities. But he will be able, within the legal limits, to plan the way in which the facts to be taxed will happen to have the lowest possible taxation. But there is a tension between the duty to pay tax (in the tax authorities' view) and the right to carry out tax planning (in the taxpayer's view), which requires a clear definition of the limits of tax planning. It is therefore necessary to think about a legal concept of tax avoidance and the (im) pertinence of the requirement of the business purpose due to the duty to pay taxes.

Keywords: Taxation; Tax Planning; Tax Avoidance; Business Purpose.

R: 06/03/22 **A:** 14/04/22 **P:** 31/08/22

¹ E-mail: alexandre@ttva.com.br

² E-mail: mauricio_do_valle@hotmail.com

³ E-mail: antonio.faundez@pucv.cl

1. Introdução

O meio pelo qual o Estado se financia é a tributação. Historicamente, as sociedades sempre tributaram. Ferdinand Grapperhaus (2019, p. 14), ao tratar da história do tributo, aduz que o pagamento do tributo, como “*sacrifício individual em prol do objetivo coletivo*”, permeia a história do homem e começou há milhares de anos, com a transição da economia extrativista para a agrária, quando as pessoas passaram a viver em tribos e a sustentar o chefe da aldeia.

Mas a tributação evoluiu conforme se desenvolveu o conceito de Estado, como muito bem explicam Luís Eduardo Schoueri (2006, p. 431-472) e Ricardo Lobo Torres (2005, p. 1-6). Num Estado liberal, com o fundamento de que o Estado deveria ser mínimo, cabendo ao indivíduo, e não ao Estado, exercer a atividade econômica, o Estado passou a se financiar por meio da tributação de fatos econômicos praticados pelo cidadão, sendo o Direito Tributário visto como a garantia do cidadão frente ao poder de tributar do Estado.

Ocorre que, com o surgimento do Estado do bem-estar social, o Estado passou a ser enxergado não como um Estado mínimo, que se mostra inerte, mas como aquele que deve implementar políticas públicas em prol dos direitos humanos. O indivíduo, a partir de então, passa a ser reputado como um fim em si mesmo, detentor de dignidade humana, a ser assegurada pelo Estado, tanto numa dimensão negativa (o Estado não deve obstar o exercício dos direitos fundamentais), como numa positiva (o Estado deve implementar políticas públicas para dar a todos seus direitos fundamentais) (GILMAR FERREIRA MENDES, 2000).

A tributação, tanto fiscal (visando à arrecadação de receitas para a prestação de políticas públicas pelo Estado a fim de implementar direitos fundamentais), quanto extrafiscal (visando a coibir ou a incentivar condutas dos indivíduos em prol dos direitos fundamentais), tem alicerce nos direitos fundamentais, pois é a tributação que possibilita a existência do Estado e a implementação de políticas públicas, mas também tem limite nos direitos fundamentais, pois não pode obstar o exercício desses direitos pelos cidadãos, conforme leciona Regina Helena Costa (2018, p. 38).

Alberto Nogueira explica que:

[...] a lei tributária (e com maior razão a exigência tributária, seja a referente a tributo, seja a relativa às chamadas obrigações acessórias) deve respeitar não apenas os preceitos constitucionais (no sentido meramente normativo, ou seja, regras formais) mas – e principalmente – os princípios consagrados na forma expressa ou implícita no regime (notadamente o regime democrático e social). (1997, p. 189)

Segundo Liziane Angeloti Meira e Celso de Barros Correia Neto, os direitos fundamentais ganham cada vez mais destaque, pois influenciam o modo de interpretar e aplicar toda e qualquer norma jurídica. Se antes se via o direito a partir do Estado, hoje tem-se o direito pensado do ponto de vista do cidadão. Isso também se aplica ao direito tributário. Um exemplo, segundo os autores, é a substituição da expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” por “direitos fundamentais dos contribuintes” (2012, p. 15-26).

Para Paul Kirchhof, como o objetivo do Estado é a promoção do bem-estar e dos benefícios ideais para cada cidadão, então o critério da tributação é, por consequência, o bem-estar e o benefício individual (2016, p. 23).

Roberto Wagner Lima Nogueira explica, diante da gritante desigualdade social existente, a ciência do direito tributário encontra-se vinculada às exigências éticas da construção de uma sociedade justa do ponto de vista da tributação. Segundo o autor, no direito tributário, em face da ideia de justiça, podemos falar em duas éticas: uma ética fiscal privada e outra ética fiscal pública.

A ética privada é o dever do cidadão de pagar tributos. A ética pública é o respeito, pelo Estado, dos direitos fundamentais dos contribuintes (2002, p. 20-40).

A tributação ética é a tributação justa. O cidadão tem o dever moral de pagar tributos. Há um dever de solidariedade entre os integrantes da sociedade. Mas isso, por si só, é suficiente para impor um conceito restritivo de planejamento tributário?

O Estado, assim como o contribuinte, também terá um dever moral: enquanto o cidadão deve pagar tributos, o Estado deve cobrá-los de modo justo (KLAUS TIPKE, 2012). Ou seja, segundo os ditames constitucionais e legais.

Do ponto de vista da teoria política e da teoria econômica, a justificativa dos impostos contém uma complexidade diante da ideia de justiça. Assim, Francisco Saffie argumenta que, em virtude da justiça econômica, o mercado – sem desconsiderar sua natureza bem-sucedida na geração de riqueza – torna-se o padrão de distribuição adequado e os impostos se justificam como uma função meramente instrumental para arrecadar a receita tributária de forma eficiente. Enquanto, com base na justiça política, o mercado não é mais um padrão de distribuição, mas um conteúdo teleológico é identificado nos impostos para a realização do reconhecimento recíproco, ideal ao qual se aspira (2014, p. 175).

Portanto, para uma teoria do direito tributário é imprescindível, como lembra Antonio Faúndez-Ugalde, estabelecer o significado que se pretende atribuir aos tributos e, a partir daí, alcançar um melhor entendimento da norma jurídica tributária (2021, p. 76). Nesse sentido, os tributos não são apenas um mero instrumento de arrecadação tributária, mas o problema está em determinar previamente uma definição política de tributos, base para a configuração da relação jurídica tributária, cujo conteúdo da obrigação é estritamente definido pela lei, excluindo-se a possibilidade de que os indivíduos possam determiná-la, evitá-la, reduzi-la ou adiá-la, por meio de manobras evasivas.

Necessário, portanto, definir o que é elisão fiscal.

2. Teoria das Classes, Conceitos e Definições

A lógica é o ramo da filosofia do conhecimento que estuda o pensamento como estrutura, operando com entidades formais que organizam a estrutura do pensamento, sem se preocupar com os conceitos oriundos dos objetos físicos da realidade (PAULO DE BARROS CARVALHO, 2016; e NEWTON DA COSTA, CESAR SERBENA e MAURICIO TIMM DO VALLE, 2016, p. 187-247). A lógica somente existe onde houver linguagem, pois expressa a sua dimensão formal (LOURIVAL VILANOVA, 2008).

A linguagem jurídica pode ser estudada por meio da lógica.

O objeto da lógica jurídica é a linguagem jurídica, sejam enunciados prescritivos (as normas em sentido amplo e as decisões jurídicas também em sentido amplo), sejam enunciados descritivos (interpretações dos juristas sobre os enunciados prescritivos) (PAULO DE BARROS CARVALHO, 2008).

O estudo da lógica jurídica pode auxiliar na formação da decisão jurídica. Podemos formalizar o enunciado prescritivo jurídico (norma jurídica) abstraindo-se os conceitos jurídico-positivos e analisando-se a estrutura do enunciado prescritivo por si só. E, sendo o direito positivo

um sistema, que deve ser harmônico, poderemos identificar contradições, repetições ou lacunas no direito positivo (JOSÉ CELLA; MAURÍCIO TIMM DO VALLE, 2018, p. 48-57).

A lógica poderá ser utilizada para a formação da decisão jurídica auxiliando na análise da estrutura do enunciado prescritivo a ser aplicado no caso concreto.

A vantagem de se utilizar a lógica como instrumento para o estudo do direito é facilitar a compreensão da estrutura do direito positivo. Mesmo sem analisar conceitos, podemos, com a lógica, analisar se a estrutura dos enunciados prescritivos é válida e, além disso, atribuir valor lógico aos enunciados.

A desvantagem é que o emprego da lógica não é suficiente para esgotar a análise do direito porque, apesar de importante para compreendermos a estrutura do direito positivo, possibilitando a extração de conceitos lógico-jurídicos, ainda necessitaríamos obter os conceitos jurídico-positivos, ou seja, os significados isolados de cada instituto do direito positivo.

Mas a lógica jurídica, por si só, não esgota o estudo do direito, mesmo sendo um importante instrumento para auxiliar no estudo do direito.

Também é importante estudarmos os conceitos dos institutos jurídicos.

Conforme aduz Lucas Galvão de Brito,

o avanço das investigações lógicas para além do domínio da alethea, alcançando também manifestações deonticas, logo mostrou que, a despeito de alguns ajustes necessários quanto aos modais e a função desempenhada pelo discurso jurídico, muitos princípios e categorias lógicas poderiam ser utilizadas com bom proveito para examinar analiticamente o direito (2016, *passim*).

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da teoria das classes, leciona que a lógica dos predicados ou lógica dos termos compreende o estudo da composição interna dos enunciados. Ao examinar a estrutura interna do enunciado, a lógica se ocupa, além da definição, das operações de classificação e de divisão (2015, p. 123).

Irving Copi observa que a linguagem é a principal ferramenta da comunicação, mas, se usarmos as palavras sem cuidado ou do modo errôneo, o que deveria originar mútuo entendimento, pode obstaculizá-lo (1981, p. 170).

Daniel Mendonca explica que definir certa frase ou palavra é transmitir um critério de uso da frase ou palavra independentemente da intenção de quem as emprega. Quando explicitamos a regra que determina as condições em que devemos empregar (aplicar em uma situação) uma frase ou palavra, estamos definindo a frase ou palavra (2008, p. 114).⁴

Devemos, então, atribuir o correto significado às palavras.

Tárek Moysés Moussallem esclarece que a maioria das discordâncias entre os juristas é, em rigor, proveniente de desajuste linguístico nos significados dos signos por eles usados (2016). As palavras são símbolos – convencionais ou arbitrários – que representam algo no mundo físico ou imaginário. Os homens as utilizam para recortar o mundo em partes e reduzir complexidades na realidade.

⁴ Sobre as definições, indicamos também a leitura do item 3 de VALTERLEI APARECIDO DA COSTA e MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, 2018.

Deleuze e Guattari (2010, p. 43) lecionam que cada conceito corta o acontecimento, o recorta à sua maneira.

Para Rudolf Carnap, uma palavra que (dentro de uma linguagem definida) possui um significado designa um conceito; se ela apenas aparenta ter um significado quando de fato não o tem, falamos de um “pseudoconceito” (2016, 95-115).

Em primeiro lugar, a sintaxe da palavra deve ser fixada, isto é, o modo de sua ocorrência na forma sentencial mais simples na qual é capaz de ocorrer: a sentença elementar. Em segundo lugar, deverá ser dada, para uma sentença elementar S que contém a palavra, a resposta a uma questão, que pode ser formulada de vários modos: De quais sentenças S é dedutível e quais sentenças são dedutíveis de S? (formulação correta); Em quais condições se supõe que S seria verdadeira e, em quais outras, falsa? (está de acordo com a forma de expressão da lógica); Como deve ser verificada S? (está de acordo com a expressão da teoria do conhecimento); Qual é o significado de S? (está de acordo com a fenomenologia). Na maioria das palavras científicas é possível especificar o seu significado por redução a outras palavras. Cada palavra da linguagem é reduzida a outras palavras e finalmente a palavras que ocorrem nas assim chamadas “sentenças de observação” ou “sentenças protocolares”. É por intermédio desta redução que a palavra adquire seu significado. À medida que o significado de uma palavra é determinado por seu critério de aplicação, a estipulação do critério suprime a liberdade que se possa ter para decidir o que se deseja “significar” com a palavra. Se a palavra deve receber um significado exato, nada menos do que o critério de aplicação deve ser dado; mas não pode, por outro lado, fornecer mais do que o critério de aplicação, pois ele é uma determinação suficiente de significado. O significado está implicitamente contido no critério; tudo o que resta a ser feito é tornar o significado explícito. Se nenhum critério de aplicação é estipulado para a palavra, então nada é afirmado pelas sentenças nas quais ela ocorre, elas são apenas “pseudoenunciados” (RUDOLF CARNAP, 2016, p, 95-115).

Logo, fixadas as premissas para a conceituação de um objeto, iremos analisar o conceito de elisão fiscal.

3. Conceito de Elisão Fiscal e Propósito Negocial

O planejamento tributário esbarra numa interpretação ideológica que deve ser superada. A tributação é essencialmente instrumental. Arrecada-se para custear despesas estatais. Se maior o gasto público, maior a necessidade de arrecadar. Assim, conforme explica Marco Aurélio Greco (2006, p. 329-330), o destino da arrecadação é a essência da tributação num Estado Democrático de Direito. Portanto, a pessoa que – ideologicamente – acredita que o Estado deve ter maiores atribuições, tende a defender uma maior carga tributária.

Por outro lado, a pessoa que postula uma menor atuação do Estado com maior iniciativa privada, tende a defender uma menor tributação.

Tais questões ideológicas têm reflexos sobre o modo como as pessoas vêem a tributação, conforme aponta Sergio André Rocha (2019, p. 12).

O tema do planejamento tributário, portanto, envolve uma concepção de Estado.

Na ideologia liberal, defende-se maior liberdade para o planejamento tributário.

Na ideologia social, defende-se menor espaço para o planejamento tributário.

E, segundo explica Marco Aurélio Greco (2001, p. 22), o problema não está na ideologia, mas no intérprete que não explicita a sua posição ideológica no debate.

Assim, no estudo do planejamento tributário, devemos identificar a posição que o contribuinte deve assumir perante o Estado, conforme leciona Sergio André Rocha (2019, p. 12).

Se o intérprete assume uma posição de desconfiança da relação do contribuinte perante o Estado, irá defender uma maior liberdade no planejamento tributário. Se, pelo contrário, analisa a relação do contribuinte perante o Estado na ótica da solidariedade social, defenderá uma menor liberdade no planejamento tributário. Mas devemos buscar uma posição de equilíbrio.

O cidadão tem o dever de pagar tributos, mas respeitados os ditames legais e constitucionais. O contribuinte pode planejar a tributação de modo a economizar tributos, mas respeitando-se os limites legais e constitucionais.

Vivemos num estado democrático, liberal e social.

O Estado deve tributar e o contribuinte deve pagar os tributos devidos, mas respeitadas as regras do jogo, tanto pelo Estado, como pelo contribuinte. Por isso a importância de definir o que é planejamento tributário.

Hugo de Brito Machado, ao tratar do tema, encontra diversos institutos jurídicos relacionados ao planejamento tributário (2019, p. 58-78). No direito civil, temos os seguintes institutos: abuso de direito, abuso de forma, simulação, dissimulação, fraude à lei e negócio jurídico indireto. O direito civil, ao tratar dos atos ilícitos, reputa algumas situações como ilícitas, ou seja, contrárias ao direito (condutas que violam direitos e causam danos a terceiros).

No âmbito do direito tributário, conforme aduz Hugo de Brito Machado, temos os seguintes institutos: elisão (ou elusão) tributária; evasão tributária; fraude fiscal; sonegação; e planejamento tributário. Elisão (ou elusão) tributária é a ação do contribuinte para eliminar ou diminuir o ônus do tributo licitamente. É a economia de imposto alcançada por uma interpretação razoável da lei tributária. Se dá antes da prática do fato gerador no mundo fenomênico (2019, p. 58-78).

Pode ser induzida pela lei (a lei dá a opção da adoção de determinadas condutas que reduzem a carga tributária) ou resultante de lacunas na lei (o contribuinte se aproveita de situações não tributadas pela lei), conforme aduz Antonio Roberto Sampaio Dória (1977, p. 49-50).

Evasão tributária é a conduta ilícita cujo resultado é reduzir a carga tributária. Ocorrido o fato gerador, é o ato praticado pelo sujeito passivo com o intuito de evadir-se ilicitamente do cumprimento da obrigação tributária, conforme ensina Ricardo Lobo Torres (2012, p. 16).

A fraude fiscal é a exclusão ou redução de tributo como resultado da intenção (dolo) de praticar manobras e artifícios para enganar a administração tributária e evadir o tributo. Está prevista no art. 72 da Lei 4.502/64.

E a sonegação é a conduta dolosa de não levar ao conhecimento do fisco a ocorrência de situações tributáveis com a finalidade de não pagar o tributo devido deliberadamente. Está prevista no art. 73 da Lei 4.502/64.

E, por fim, planejamento tributário é a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos. É informada pelo princípio da eficiência. Consiste

em procurar os meios legais de evitar ou postergar a incidência, ou ainda reduzir o montante do tributo possivelmente devido, a fim de diminuir a carga tributária. É lícita.

O contribuinte tem o direito de fazer um planejamento tributário. É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. Há, inclusive, quem sustente a existência de um direito fundamental de economizar tributos, a exemplo de Martha Toribio Leão (2018).

Todo contribuinte tem direito de praticar, sem que o Fisco possa surpreendê-lo, formulando exigência indevida de tributo, qualquer conduta que esteja situada no plano da licitude, e somente ter de pagar os tributos que decorram dessa conduta lícita, sem que nenhum dos atos praticados seja desconsiderado.

Para Ricardo Lobo Torres, há três correntes teóricas da interpretação do direito tributário: conceptualista (jurisprudência dos conceitos); econômica (jurisprudência dos interesses) e valorativa (jurisprudência dos valores no pós-positivismo) (2012, p. 11-14).

Enquanto a conceptualista entende que a lei tributária irá captar inteiramente a realidade tributária, a econômica se preocupa com a atividade arrecadatória do Estado. Mas, com a interpretação valorativa, muda-se o paradigma, com a aproximação entre a ética e o direito. E tais posições teóricas estão ligadas com o problema da elisão fiscal. Para a conceptualista, baseada na autonomia da vontade, o planejamento fiscal é sempre lícito. Já para a econômica, preocupada com a arrecadação, o planejamento sempre é ilícito. Por fim, para a valorativa, é possível o planejamento fiscal para economizar tributo, desde que não exista abuso de direito.

Humberto Ávila faz uma distinção dos conceitos de simulação, dissimulação e planejamento tributário. Simulação ocorre quando o contribuinte usa artifício para que o fisco acredite que algo aconteceu, quando nada aconteceu. Dissimulação é quando o contribuinte usa artifício para que o fisco acredite que determinado fato aconteceu, quando outro ocorreu. E planejamento tributário é quando o contribuinte se utiliza de forma negocial lícita para obter vantagem tributária (2006).

A depender da interpretação, o planejamento pode ser reputado dissimulação. Na corrente tradicional da interpretação do planejamento tributário, a utilização de uma forma negocial prevista na lei, mesmo com o fim de obter vantagem, seria planejamento lícito. Na moderna, levando-se em consideração princípios como a socialidade, a boa-fé e a solidariedade, tendo em vista a finalidade de se evitar a tributação, seria uma dissimulação. Segundo Humberto Ávila, a corrente moderna é errônea e deve ser adotada uma espécie de corrente tradicional mitigada (2006).

O planejamento tributário deve ser interpretado de modo a possibilitar ao contribuinte a utilização de formas contratuais previstas ou permitidas em lei, desde que sem abusos, mesmo que a intenção seja a economia tributária.

Conforme explica Humberto Ávila, o princípio da solidariedade social não pode ser fundamento, direito ou indireto, para a instituição de tributos (2005, p. 68-88).

Conclui-se, assim, que o contribuinte possui o direito subjetivo de escolher para a prática de sua atividade a forma que seja menos onerosa do ponto de vista tributário, desde que se mantendo no campo da licitude.

E a delimitação do conceito de elisão fiscal tem importância prática.

Há o entendimento de que, para a licitude do planejamento econômico, deve haver um propósito negocial além da intenção de reduzir a carga tributária. Existem decisões do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que exigem o propósito negocial no planejamento tributário. Por exemplo, no planejamento “casa-e-separa”, onde há permuta de imóveis via operação societária, o CARF tem decisões nas quais exige um propósito negocial para a validade das operações⁵, a saber:

ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS- PERMUTA VIA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA "CASA-E-SEPARA"- SIMULAÇÃO. Não há "propósito negocial" na integralização de capital social, por meio de imóveis, em empresa integrante do mesmo grupo econômico, tributada pelo lucro presumido, em sucessivas operações cujo único fim foi a redução da carga tributária incidente sobre operações imobiliárias.

(Número do Processo 11516.721989/2015-90, Data da Sessão 26/07/2017, Relator(a) LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA, N° Acórdão 1402-002.685)

Conforme lecionam Marcelo Iglesias e Isabela Poidomani (2018, p. 132), é possível um planejamento tributário da pessoa física que, para a realização de certos negócios jurídicos, resolve adotar a forma de pessoa jurídica como o intuito de reduzir a carga tributária, sem que seja necessário, para a validade do planejamento tributário, a identificação de um propósito negocial.

Partindo dessa premissa, podemos aventar três formas de planejamento tributário: a segregação de atividades; a holding patrimonial; e a “pejotização”.

Um planejamento tributário é a segregação de atividades (ANA CAROLINA BARRETO, 2019, p. 101), antes concentradas numa só empresa, em entidades controladas pelos mesmos sócios. Esse tipo de reestruturação societária é bastante comum e pode ser norteadado pelos mais diversos motivos, tais como: racionalizar operações, questões sucessórias e/ou societárias, viabilizar ingresso de investidores etc. Na reestruturação societária, os impactos fiscais são sempre levados em consideração e, por vezes, é o objetivo central da operação realizada. Mas, quando o norte da operação realizada é a economia tributária, o risco de questionamento por parte das autoridades fiscais é maior. Logo, importante para implementação da reorganização societária verificar se a validade da operação depende de um propósito negocial.

O CARF, por exemplo, ao analisar a reorganização societária de uma empresa, julgou, primeiramente, que não seria simulação a instalação de duas empresas no mesmo local pelo desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária⁶. Neste caso, a Receita Federal havia desconsiderado a segregação de atividades, por entender que havia simulação, com o objetivo de dividir as receitas para não extrapolar o limite para a manutenção no regime do Simples. Mas o CARF reformou a autuação do fisco federal, reputando que o contribuinte poderia fazer a segregação das atividades com o intuito de economia tributária. Mas, depois, ao julgar novamente o caso, o CARF mudou de entendimento e decidiu que é legítima a desconsideração da reestruturação societária reputada como simulada, pois o contribuinte deve demonstrar o propósito negocial da segregação de atividades⁷.

Outro planejamento tributário é a *holding* patrimonial. Sociedade *holding* é aquela que participa do capital social de outras sociedades, podendo ser a níveis suficientes para controlá-las,

⁵ CARF, Processo n°. 11516.721989/2015-90, Data 26/07/2017, Rel.(a) Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Acórdão n°. 1402-002.685.

⁶ CARF, Processo 11516.002462/2004-18, Data da Sessão 23/01/2008, Relator Paulo Jacinto do Nascimento, Acórdão n°. 103-23.357.

⁷ CARF, Processo 11516.002701/2010-70, Data da Sessão 13/07/2016, Relator Luis Flavio Neto, Acórdão n°. 9101-002.397.

ou não. A holding patrimonial consiste na criação de uma empresa que tem como objeto social a administração de bens próprios, ou seja, os sócios transferem seus bens imóveis de pessoa física para a empresa, integralizando o capital da *holding* (SILVIO CREPALDI, 2019, p. 40). Vários são os motivos que justificam a constituição de uma *holding* patrimonial. Pode existir benefício tributário, por exemplo, para o recebimento de aluguel ou a venda de imóvel com ganho de capital. A tributação dos rendimentos de aluguel na pessoa jurídica poderá ser menor que o da pessoa física. E, na venda de imóvel, classificado como estoque, a tributação é menor que na pessoa física com ganho de capital. Mas, caso o intuito da holding seja a economia de tributos, importante examinarmos se o propósito negocial pode ser exigido para a validade da operação.

O CARF, por exemplo, ao analisar a criação de fundo de investimentos por uma holding com o intuito de reduzir a carga tributária no ganho de capital na cessão de direito de usufruto, reputou legítima a autuação da Receita Federal que desconsiderou o planejamento tributário, pois entendeu que a ausência de finalidade negocial importa na caracterização da prática de simulação⁸. Por outro lado, ao analisar o ganho de capital de uma *holding* na alienação das ações de uma empresa, o CARF entendeu que a Receita Federal não poderia desconsiderar o planejamento tributário do contribuinte por ausência de propósito negocial, já que o fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos⁹.

Por último, temos a “pejotização”. Ocorre “pejotização” quando, ao invés de contratar empregado, com recolhimento previdenciário, a empresa contrata pessoa jurídica que irá prestar o serviço por meio de seu sócio pessoa física (MARIANA LOPES DA SILVA, 2019, p. 101). Com a finalidade de avaliar eventual caracterização da pessoa física como segurado empregado, o fisco tenta identificar se estão presentes os requisitos imprescindíveis à configuração da relação de trabalho, quais sejam, pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação (art. 3º da CLT e art. 12, I da Lei 8.212/91). Mas o art. 129 da Lei 11.196/2005 permite a prestação de serviços intelectuais por pessoas físicas por meio de pessoa jurídica. Portanto, necessários verificarmos se cabe a exigência do propósito negocial para a validade da “pejotização”.

O CARF, por exemplo, tem decisões nas quais entende cabível a desconsideração da “pejotização” para o reconhecimento da relação de emprego, já que a prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego¹⁰.

Isso exige, assim, uma clara definição do que é planejamento tributário. Caso contrário, o contribuinte ficará à mercê do fisco que pode arbitrariamente desconsiderar o planejamento tributário criando requisitos como o do propósito negocial.

Ocorre que não é possível exigir o requisito do propósito negocial no planejamento tributário.

A falta de propósito negocial na opção feita pelo contribuinte ao adotar determinada forma para a atividade empresarial não pode ser fundamento para a exigência do tributo.

Inclusive, o conceito de propósito negocial carece de fundamento legal, como bem aponta Ricardo Mariz de Oliveira (2021, p. 614-638).

⁸ CARF, Processo 10380.725189/2017-20, Data da Sessão 14/03/2019, Relatora Juliana Marteli Fais Feriato, Acórdão nº. 2301-005.933.

⁹ CARF, Processo 16561.720111/2014-24, Data da Sessão 15/05/2018, Relator Daniel Ribeiro Silva, Acórdão nº. 1401-002.644.

¹⁰ CARF, Processo 14041.720105/2015-00, Data da Sessão 03/04/2018, Relator Carlos Henrique de Oliveira, Acórdão nº. 2201-004.378

O propósito exclusivamente tributário de reduzir a carga fiscal coincide com o objetivo da empresa, que é obter lucro. Não é razoável entender que na escolha da forma de exercer suas atividades a empresa desconsiderasse o ônus da tributação. As empresas teriam que desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões.

Isso não é possível.

Luís Eduardo Schoueri explica que uma situação que revele, objetivamente, capacidade contributiva, é condição necessária, mas não suficiente, para que se dê a imposição tributária. Não basta, pois, averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador, como hipótese de incidência tributária (2010, p. 14).

Na Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.446, o Supremo Tribunal Federal analisa a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. Depois dos votos da Ministra Cármen Lúcia (Relatora), e dos Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Gilmar Mendes e Luiz Fux, que julgavam constitucional o dispositivo, e dos Ministros Lewandowski e Alexandre de Moraes, que a reputavam inconstitucional, pediu vista o Ministro Dias Toffoli. A relatora, em seu voto, afirma ser inapropriada a denominação do § único do art. 116 do CTN como norma antielisão, tratando-se, unicamente, de norma de combate à evasão fiscal, especialmente porque, enquanto na elisão fiscal há a diminuição lícita dos valores tributários devidos, antes da perfectibilização do fato gerador, na evasão o contribuinte irá atuar de forma a ocultar o fato gerador materializado para omitir-se do pagamento da obrigação tributária devida. Em outras palavras, evitar (licitamente) a ocorrência do fato gerador é diferente de ocultar (ilicitamente) a sua ocorrência.

Percebe-se, assim, que o Supremo Tribunal Federal, até agora, está formando maioria para adotar um conceito de elisão fiscal que reputa como lícito o ato de planejar a carga tributária a fim de economia fiscal. Deste modo, percebemos que o conceito de elisão fiscal não comporta o requisito do propósito negocial.

Existem decisões no CARF que dispensam o propósito negocial no planejamento tributário:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei. (Número do Processo 16327.721148/2015-23, Data da Sessão 15/08/2018, Relator(a) DANIEL RIBEIRO SILVA, Nº Acórdão 1401-002.835)

Sendo assim, o Fisco não pode desconsiderar o planejamento tributário com base exclusivamente na ausência de propósito negocial.

4. Conclusões

A moralidade irá complementar a legalidade da tributação e implica a ideia de justiça social, legitimando, assim, a cobrança de tributos. A justiça é um sobreprincípio que permeia todo o nosso sistema jurídico. Inclusive, está positivada na Constituição Federal de 1988. Um dos objetivos

fundamentais da República Federativa do Brasil é “*construir uma sociedade livre, justa e solidária*” (art. 3º, I).

Não mais persiste a ideia de que a moral e o direito são institutos separados. A lei deve ser valorada como justa ou injusta pelo intérprete. Justiça, desde a antiguidade clássica, junto com a verdade, é um ideal buscado e discutido pelos filósofos. Na filosofia clássica, a justiça era equitativa: dar cada um o que é seu. Mas, como ideal abstrato, acompanhou a evolução do homem. A justiça, hoje, é distributiva.

Devemos buscar a justiça social, sempre procurando diminuir as desigualdades sociais. A justiça tributária é uma justiça distributiva. A tributação justa é aquela que busca tributar mais os ricos e menos os pobres. Uma tributação justa respeita a capacidade contributiva.

Somente pagará tributos aquele que demonstrar aptidão para tanto por meio da prática de signos presuntivos de riqueza (renda, patrimônio, consumo): é a capacidade contributiva objetiva. E a tributação deverá ser proporcional à capacidade econômica do contribuinte: mais ricos pagam mais tributos e mais pobres pagam menos tributos (é a capacidade contributiva subjetiva). O melhor sistema de tributação não é aquele que seja apenas economicamente mais eficiente. É também aquele que seja o mais justo.

O interesse público nunca deve ser confundido com o interesse de arrecadar. O interesse público será, na verdade, o interesse de arrecadar qualificado pelo respeito às garantias legais e constitucionais do contribuinte. Portanto, o dever moral de pagar tributos e o princípio da solidariedade não são suficientes para afastar o direito do contribuinte ao planejamento tributário. O contribuinte pode, lícitamente, organizar as suas atividades de modo a pagar uma menor carga tributária. No entanto, os impostos não podem ser considerados apenas como instrumento de arrecadação tributária, mas devem considerar um sentido político como base para configurar a relação jurídico-tributária, cujo conteúdo obrigatório é estritamente definido por lei, excluindo a possibilidade de que os particulares possam determiná-lo, evitá-lo ou reduzi-lo por meio de manobras evasivas.

Deste modo, fixado o conceito de elisão fiscal, não pode o fisco, arbitrariamente, desconsiderar o planejamento tributário do contribuinte, criando requisitos não previstos em lei, como, por exemplo, o propósito negocial.

5. Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17ed. Saraiva, São Paulo, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. RT, São Paulo, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Limites à tributação com base na solidariedade social*. Dialética, São Paulo, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Planejamento tributário*. Revista de Direito Tributário, nº. 98. Malheiros, São Paulo, SP, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ed. Forense, Rio de Janeiro, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7ed. Noeses, São Paulo, 2018.

- BARRETO, Ana Carolina. **Planejamento tributário, segregação de atividades empresariais e a jurisprudência do CARF.** *Planejamento Tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos.* Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2019.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*, 3ed. Martins Fontes, São Paulo, 2010.
- CARNAP, Rudolf. **A eliminação da metafísica por meio da análise lógica da linguagem.** In *Cadernos de Filosofia Alemã*, v. 21, n. 2, USP, 2016, p. 95-115.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32ed. Malheiros, São Paulo, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7ed. Noeses, São Paulo, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 30ed. Saraiva, São Paulo, 2019.
- CELLA, JOSÉ RENATO; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **A teoria do direito de Eugenio Bulygin.** TORRANO, Bruno; OMMATI, José Emílio Medauar (coord.) *O Positivismo Jurídico no Século XXI*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 35-70.
- CREPALDI, Silvio. *Planejamento tributário: teoria e prática*, 3ed. Saraiva, São Paulo, 2019.
- COPI, Irving. *Introdução à Lógica*. Mestre Jou, São Paulo, 1981.
- COSTA, Newton Carneiro Affonso da; SERBENA, César; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **A lógica hodierna e a ciência do direito. Lógica e direito.** São Paulo: Noeses, 2016, p. 187-247.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ed. Saraiva, São Paulo, 2018.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. Malheiros, São Paulo, 2007.
- COSTA, Valterlei Aparecido da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **A utilidade como critério de classificação do direito e no direito.** *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, vol. 14, n. 3, p. 186-213, Setembro-Dezembro, 2018.
- DELEUZE, G.; GUATTARI, F. *O que é filosofia?* Editora 34, São Paulo, 2010.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**, 2ed. Bushatski, São Paulo, 1977.
- FAÚNDEZ-UGALDE, Antonio. **Constitución y teoría del derecho tributário.** En *Derecho tributário constitucional*. Santiago: Tirant Lo Blanch, 2021.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** In *Grandes Questões de Direito Tributário*, 10º v. Dialética, São Paulo, 2006.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, 3ed. Dialética, São Paulo, 2001.
- HOLMES, S.; SUNSTEIN, C.R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** W.W. Norton & Cia, New York, 1999.
- KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. Quartier Latin, São Paulo, 2016.

- IGLESIAS, Marcelo Bloizi; e POIDOMANI, Isabela. **A insuficiência da teoria do propósito negocial nos planejamentos tributários realizados por pessoas naturais.** *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 4, n.º. 1. Salvador, 2018.
- LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade.** São Paulo: Malheiros, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 28ed. Malheiros, São Paulo, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário,** 2ed. Malheiros, São Paulo, 2019.
- MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso Barros. **Notas de uma pesquisa. In Tributação e Direitos Fundamentais conforme a Jurisprudência do STF e do STJ.** Saraiva, São Paulo, 2012.
- MENDOÇA, Daniel. **Las claves del derecho.** Gedisa, Barcelona, 2008.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Sobre as definições. Lógica e Direito.** Noeses, São Paulo, 2016.
- NAGEL, T.; MURPHY, L. **O mito da propriedade.** Martins Fontes, São Paulo, 2005.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Ética Tributária e Cidadania Fiscal.** In *Revista de Estudos Tributários* n.º. 27, set-out. São Paulo, 2002.
- NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos na tributação.** Renovar, Rio de Janeiro, 1997.
- ROCHA, Sérgio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco.** Lumen Juris, São Paulo, 2019.
- SAFFIE, Francisco. **¡No cualquier impuesto a la renta! O sobre cómo discriminar entre distintas formas de un impuesto a la renta.** En *Tributación en sociedad.* Santiago: Uqbar Editores, 2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e Propósito Negocial.** Quartier Latin, São Paulo, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 7ed. Saraiva, São Paulo, 2017.
- SILVA, Mariana Lopes da. **A prestação de serviços por pessoa jurídica e eventual configuração da condição de segurado empregado (“pejotização”), com reflexos previdenciários.** In *Planejamento Tributário sob a ótica do CARF: análise de casos concretos.* Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2019.
- TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes.** Sérgio Antonio Fabris. Porto Alegre, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 15ed. Renovar, Rio de Janeiro, RJ, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. III. 3ª ed. Renovar, Rio de Janeiro, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Elsevier, Rio de Janeiro, 2012.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios Constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI*. Noeses, São Paulo, 2016.