

A teoria do Propósito Negocial: Uma análise da aplicação no Sistema Jurídico Brasileiro

The theory of Business Purpose: An analysis of its application in the Brazilian Legal System

La teoría del Propósito Empresarial: Un análisis de su aplicación en el Sistema Jurídico Brasileño

Recebido: 17/12/2024 | Revisado: 24/12/2024 | Aceitado: 24/12/2024 | Publicado: 27/12/2024

João Pedro Cardoso

ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-9497-0664>
Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasil
E-mail: jpcardoso467@gmail.com

André de Souza Dantas Elali

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1389-8596>
Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasil
E-mail: andreelali@andreelali.com.br

Resumo

O planejamento tributário é cada vez mais utilizado como uma ferramenta para otimização fiscal e diminuição dos custos operacionais das empresas, porém tem sido confrontado com desafios no sistema jurídico brasileiro. Analisando o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), percebe-se a utilização desta teoria para definir a (i)licitude dos planejamentos tributários e a lisura nas reorganizações societárias. O objetivo do presente estudo é analisar a aplicação dessa teoria como condicionante da validade dos planejamentos realizados por contribuintes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como posicionar-se acerca da aplicação da Teoria do Propósito Negocial no sistema jurídico brasileiro. Com isso, o presente artigo vislumbra analisar e evolução da referida teoria, bem como delinear sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro, para concluir sobre utilização da Teoria do Propósito Negocial como limite para a realização de Planejamentos Tributários, com objetivo de propiciar um melhor entendimento acerca da legalidade dos negócios jurídicos que visem, exclusivamente, a economia de tributos. Para tanto, fundamenta sua análise em pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais no âmbito administrativo e judicial.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Propósito Negocial; CARF; Sistema Tributário Nacional; Tributário.

Abstract

Tax planning is increasingly used as a tool for tax optimization and reduction of operational costs in companies, but it has faced challenges within the Brazilian legal system. By analyzing the stance of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), one can observe the use of this theory to define the (il)legality of tax planning and the integrity of corporate reorganizations. The objective of the present study is to analyze the application of this theory as a condition for the validity of taxpayers' planning within the scope of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), as well as to take a position regarding the application of the Business Purpose Theory in the Brazilian legal system. Thus, this article aims to analyze the evolution of the mentioned theory, as well as outline its application in the Brazilian legal system, in order to conclude on the use of the Business Purpose Theory as a limit for conducting Tax Planning, with the objective of providing a better understanding of the legality of legal transactions that aim solely at tax savings. To this end, its analysis is based on bibliographic and jurisprudential research within the administrative and judicial scope.

Keywords: Tax Planning; Business Purpose; CARF; National Tax System; Tax.

Resumen

El planeamiento tributario se utiliza cada vez más como una herramienta para la optimización fiscal y la reducción de los costos operativos de las empresas, pero ha enfrentado desafíos dentro del sistema jurídico brasileño. Al analizar la postura del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF), se puede observar el uso de esta teoría para definir la (i)legalidad de los planeamientos tributarios y la integridad en las reorganizaciones societarias. El objetivo del presente estudio es analizar la aplicación de esta teoría como condicionante de la validez de las planificaciones realizadas por los contribuyentes en el ámbito del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF), así como posicionarse sobre la aplicación de la Teoría del Propósito Empresarial en el sistema jurídico brasileño. Así, el presente artículo tiene como objetivo analizar la evolución de dicha teoría, así como delinear su aplicación en el ordenamiento jurídico brasileño, para concluir sobre el uso de la Teoría del Propósito Empresarial como límite para la realización de Planeamientos Tributarios, con el fin de proporcionar una mejor comprensión sobre la legalidad de los negocios jurídicos que tengan como único objetivo la economía de tributos. Para ello, fundamenta su análisis en investigaciones bibliográficas y jurisprudenciales en el ámbito administrativo y judicial.

Palabras Clave: Planeamiento Tributario; Propósito Empresarial; CARF; Sistema Tributario Nacional; Tributario.

1. Introdução

Segundo dados divulgados pelo Tesouro Nacional e pelo Ministério da Fazenda, em 2022, a carga tributária bruta (CTB) do Governo Geral (União, Estados e Municípios) foi de 33,71% do PIB. Essa elevada carga tributária consome uma parte muito expressiva das receitas auferidas pelas entidades empresariais, resultando em uma busca constante por mecanismos de redução do ônus tributário.

Nesse sentido, ganha cada vez mais relevância o planejamento tributário, visto como um processo de deliberação em que se avaliam as alternativas, ações e estruturas viáveis, com a finalidade de reduzir o impacto da carga tributária sobre a atividade econômica e empresarial.

Durante muitos anos, as estratégias para redução da carga tributária pautavam-se apenas no respeito às formalidades jurídicas, de modo que a mera obediência à forma era suficiente para validar as operações de reorganizações societárias.

Ocorre que, pelo fato de os tributos representarem grande parte da arrecadação nacional, os atos que possibilitem a sua redução são cada vez mais controlados, através da criação das chamadas “normas antielisivas” que permitem ao Fisco, dentre outras hipóteses, desconsiderar negócios jurídicos praticados, ainda que lícitos em sua forma, sob o argumento de que carecem de propósito negocial ou extratributário.

No Brasil, essa questão passou a ser discutida com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
Parágrafo único. 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

Esse dispositivo autoriza a administração tributária a desconsiderar o negócio jurídico que for constituído com finalidade de esconder o fato gerador do imposto ou sua natureza tributária, observando os procedimentos estabelecidos em lei.

No entanto, a lei que disciplina o procedimento dessa desconsideração ainda não existe no plano federal, resultando em uma subjetividade no que toca aos limites do planejamento tributário. Essa subjetividade produz um cenário de insegurança jurídica, extremamente prejudicial para o desenvolvimento das atividades empresariais.

Isso acontece, pois a falta de embasamento legal outorga uma maior liberdade de entendimento aos seus intérpretes, resultando em incertezas e constantes alterações de entendimento, cenário comum no ordenamento jurídico brasileiro

A norma que traria a necessidade de um propósito negocial era o artigo 14 da Medida Provisória nº 66/2002, que dispunha:

"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.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado."

No entanto, esse dispositivo foi rejeitado pelo Congresso Nacional ao converterem a Medida Provisória na Lei nº 10.637/2002.

Diante de tal fato, percebe-se que a não aprovação dessa norma, de acordo com Oliveira (2010), “*evidencia que o ordenamento jurídico brasileiro não acolheu essa exigência como necessária para a validade da economia tributária, ou, por outras palavras, os negócios jurídicos praticados com a intenção de economia tributária não poderão ser desconsiderados por este único motivo, não apenas por falta de lei, mas também porque o dispositivo legal que previa tal tratamento foi rejeitado pelo Poder Legislativo.*”

Sobre isso, emerge a discussão acerca da legalidade da descaracterização das reorganizações societárias, com fins de redução do pagamento de tributos, baseadas em uma norma antielisiva não regulamentada no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, o objetivo do presente estudo é analisar a aplicação dessa teoria como condicionante da validade dos planejamentos realizados por contribuintes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como posicionar-se acerca da aplicação da Teoria do Propósito Negocial no sistema jurídico brasileiro.

2. Metodologia

Realizou-se uma pesquisa documental de fonte direta envolvendo a legislação brasileira e, de fonte indireta por meio de uma revisão narrativa, não-sistemática num estudo de natureza qualitativa (Pereira et al., 2018).

A metodologia utilizada nesta produção foi a pesquisa bibliográfica, fundamentada na pesquisa de materiais já publicados. Para tanto, utilizou-se como sustentação livros, revistas, publicação de artigos científicos, teses jurídicas, monografias e dissertações, todas essas com credibilidade e veracidade.

De acordo com Rother (2007), “os artigos de revisão narrativa são publicações amplas, apropriadas para descrever e discutir o desenvolvimento ou o ‘estado da arte’ de um determinado assunto, sob ponto de vista teórico ou contextual” (p. 1). Nesse sentido, o presente trabalho visa explorar as principais mudanças climáticas, sua ligação com a ocorrência de eventos extremos e os impactos no direito à vida. Ainda, por meio de uma proposta metodológica integrativa, utilizando diferentes fontes de conhecimento, com o objetivo de apresentar uma visão interdisciplinar do tema abordado.

Com isso, para alcançar tal ápice, foi desenvolvido um trabalho com base em livros, revistas científicas, artigos jurídicos com foco no direito tributário e leis, princípios e postulados correspondentes à temática delimitada. Assim, para compreender o âmbito do estudo, faz-se essencial a análise dos títulos utilizados como base, para entender o surgimento da teoria do propósito negocial e sua aplicação no sistema jurídico brasileiro.

Tabela 1 – Principais trabalhos e pesquisas para fundamentar a discussão posta neste artigo.

Autor(es)	Título	Ano da publicação
OLIVEIRA, Ricardo Mariz de	<i>Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão</i>	2010
SCHOUERI, Luís Eduardo	<i>Direito tributário</i>	2018
MACHADO, Hugo de Brito	<i>Planejamento Tributário</i>	2019
GRECO, Marco Aurélio	<i>Crise do Formalismo no Direito Brasileiro</i>	2011

Fonte: Elaborada pelos autores.

Assim, com a análise da relação acima destacada, tem-se a base teórica para o presente artigo, evidenciando a interdisciplinaridade do presente trabalho, em que se vê a referência a trabalhos de outras áreas de conhecimento.

3. Resultados e Discussões

3.1 O surgimento da teoria do Propósito Negocial

A Teoria do Propósito Negocial é oriunda de países de tradição common law, conforme aponta Ricardo Lodi Ribeiro, surgiu da jurisprudência de países como Estados Unidos e Inglaterra.

A referida teoria foi primeiramente consignada no julgamento, pela Suprema Corte Americana, do caso *Gregory v. Helvering* (293, U. S. 465).

No caso, a Corte julgava a conduta de uma contribuinte, que possuía a integralidade das ações da sociedade *United Mortgage Company* (Empresa A), que, por sua vez, detinha ações da sociedade *Monitor Securities Corporation* (Empresa B). Assim, a contribuinte intentava receber as ações da Empresa B, sem, contudo, pagar os impostos da operação de distribuição de dividendos, tributada no sistema norte-americano.

Para isso, constituiu a sociedade *Everill Corporation* (Empresa C). Posteriormente, a Empresa A transferiu todas as ações da Empresa B para a recém-constituída Empresa C. Passados apenas 6 (seis) dias de sua constituição, a Empresa C foi extinta, liquidando as ações da Empresa B, que foram, assim, distribuídas para contribuinte, como resultado da reorganização societária, operação que, nos termos da legislação vigente, não era tributada.

De início, a *Board of Tax Appeals* (juízo de primeira instância) entendeu pela legalidade da operação, entretanto foi, posteriormente, considerada como sham transaction (simulação) pelo *United States Court of Appeals for the Second Circuit* (Tribunal em segunda instância).

Por fim, a Suprema Corte de Justiça manteve a decisão de segunda instância, afirmando que “a busca pela economia fiscal não poderia ser realizada por meio de uma ‘elaborada e desonesta forma de transmissão disfarçada de reorganização societária e nada mais’” (*Supreme Court of the United States*, 1935).

Nesse julgamento, ganhou destaque a ideia de que a forma artificiosa (reorganização societária), em descompasso com a substância dos fatos (compra e venda de ações ou distribuição de dividendos) deveria ser rejeitada, apesar da observância dos termos formais da lei, pois estaria em divergência com a intenção do legislador.

No entanto, ao transbordar tal entendimento para outros sistemas jurídicos, inclusive para o brasileiro, muitas vezes deixa-se de analisar um fator principal do caso. Nesse julgamento, a Suprema Corte de Justiça dos Estados Unidos reafirmou sua jurisprudência (já sedimentada no julgamento dos seguintes casos: *United States v. Isham*, 17 Wall. 496, 506; *Superior Oil Co. v. Mississippi*, 280 U. S. 390, 395-6; *Jones v. Helvering*, 63 App. D. C. 204; 71 F. (2d) 214, 217), nestes termos: “Não se pode duvidar do direito de o contribuinte diminuir a carga tributária que por outro modo lhe seria exigida, ou eliminá-la completamente mediante os meios legais” (*Supreme Court of the United States*, 1935).

De fato, naquele instante, a Suprema Corte estadunidense decidiu pela invalidade daquela reorganização societária, porém reconheceu-se o fato da simulação da operação e não da necessidade da presença de propósito negocial.

Ao que me parece, caso o entendimento fosse integralmente replicado ao ordenamento jurídico brasileiro, aquele seria um caso com reconhecimento da simulação do negócio jurídico, sedimentado no art. 167 do Código Civil e não de análise da finalidade da operação.

Desse modo, conforme veremos adiante, a utilização desta Teoria no sistema jurídico brasileiro se torna muito temerária, frente a lacuna deixada pelo legislador ao tratar sobre o tema

3.2 A busca pela economia tributária: pressupostos legais e garantias constitucionais

À luz das garantias constitucionais, o particular tem o direito de empreender seu capital da forma que melhor dispor, limitado somente pela lei, nos moldes do inciso II do art. 5º da Constituição Federal.

O fundamento constitucional do planejamento tributário sustenta-se no fato de que ninguém é compelido a obrigado a praticar qualquer fato gerador de uma obrigação tributária. Nesse caminho, o fato gerador é a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária (CTN, art. 114), que prevê hipoteticamente um evento futuro e incerto, elegendo-o como hipótese de incidência de algum tributo.

Desse modo, é certo que é possível buscar maneiras de evitar incorrer nessas situações de incidência, restando possível elidir a ocorrência de tal fato gerador. Essa máxima decorre a inexistência de lei que obrigue a prática de qualquer fato gerador, contra a vontade da pessoa que ainda não é contribuinte.

Nem poderia existir uma norma coagindo à prática do fato gerador, pois isto equivaleria a instituir tributo com efeitos confiscatórios, vedado pela Constituição no art. 150, inciso IV. Vale lembrar que, na liberdade para praticar ou não o fato previsto na norma jurídica como gerador de obrigação tributária, é que reside a diferença fundamental entre tributo e confisco.

Com razão, ambos são subtrações do patrimônio particular pelo Estado, mas tributo é constitucional e confisco inconstitucional, eis que o tributo nasce de atos voluntários da vida econômica e patrimonial, ao passo que o confisco é a retirada compulsória de patrimônio individual (Schoueri, 2018).

Na verdade, se a prática do fato gerador fosse mandatória, não haveria razão para subordinar a incidência tributária à ocorrência do fato gerador previsto em lei.

Em suma, como há liberdade para praticar ou não o fato gerador, a consequência lógica, mesmo sem considerar outras garantias constitucionais, é ser lícito planejar e organizar as atividades econômicas com objetivo de não incorrer em obrigação tributária, ou a incorrer em obrigação menos onerosa ou postergá-la.

Destaque-se que o próprio texto constitucional prevê a economia tributária aos contribuintes ao oferecer incentivos fiscais. No interesse dos Entes Federativos, são criadas alternativas tributárias capazes de incentivar a atração de investimentos privados para determinados setores econômicos ou para determinados espaços territoriais, vide art. 151, I, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988):

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...].”

Percebe-se, assim, o próprio constituinte previu a possibilidade de conceder incentivos fiscais, *prima facie*, estabeleceu o direito subjetivo de que a estrutura empresarial se organize visando, unicamente, alcançar o menor impacto tributário.

Por isso, uma empresa que, estando sediada no Estado do Rio Grande do Norte e diante da oferta de um incentivo fiscal, decida sair do Estado de origem e se instale na Zona Franca de Manaus, não tem reconhecida a invalidade dessa reorganização de domicílio.

Restando claro que o objetivo da mudança do domicílio fiscal foi unicamente a economia tributária, porém não é uma reorganização violadora do princípio da capacidade contributiva.

No mesmo sentido leciona Hugo de Brito Machado (Machado, 2019):

“O motivo tributário – vale dizer, a exclusão ou redução do tributo como motivo ou razão para a prática de determinado ato ou negócio jurídico –, por si só, não pode ser considerado abuso de direito. Mesmo tratando-se de atos ou de negócios jurídicos semelhantes e que produzem o mesmo efeito econômico, a escolha de um em vez de outro com o objetivo de reduzir o ônus tributário é conduta legítima do contribuinte e o Fisco não pode desconsiderar o ato ou negócio efetivamente praticado, para exigir o tributo que seria devido se em vez de se tivesse sido praticado o ato ou negócio jurídico que a lei é onera com o tributo.

Realmente, o propósito de praticar uma atividade econômica com o menor custo possível ver inclusive tributários, é indiscutivelmente legítimo. Não é ilícito nem moral [...].”

Em outra visão, alguns autores sustentam que a substância prevalece à forma, em que não se deve considerar apenas as formalidades das operações. Marco Aurélio Greco, por exemplo, entende que, na análise do planejamento e da conduta do contribuinte, deverão ser incluídas todas as questões que motivaram aquela operação.

“Passa a lá assumir relevância o conjunto de atos praticados cante e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato. O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas a coexistência; não se trata de sobrepor, mas de compor valores.” (Greco, 2011)

No entanto, o planejamento tributário como um instrumento destinado à economia tributária representa a análise, o estudo e a gestão voltada à redução do ônus relacionado à tributação. De modo que o entendimento não deve ser outro além daquele previsto no sistema jurídico brasileiro, fundado no princípio da legalidade.

Por isso, ainda que o intérprete estivesse livre para transmutar e importar, a Teoria do Propósito Negocial da experiência americana para o Brasil deveria observar a jurisprudência reiterada no julgamento do caso *Gregory v. Helvering* (293, U. S. 465), ou seja, admitir que o planejamento tributário que vise tão somente economizar tributos é plenamente legítimo.

E, ainda que importado, deveria pautar-se no princípio da legalidade, não bastando a presunção sentada na falta de propósito negocial, para criar obrigações aos contribuintes, sem qualquer embasamento jurídico para tal.

3.3 O propósito Negocial nos posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Na evolução temporal do entendimento do CARF percebe-se a menção de duas teorias: (i) a formalista, na qual basta a subsunção do fato à norma para a operação gerar seus efeitos, e (ii) a substantivista, que abrange uma análise do conteúdo que deu causa àquele negócio jurídico.

Inicialmente, o CARF aplicou a teoria formalista, em que bastava que os planejamentos tributários cumprissem com as exigências formais estipuladas em lei. Ocorre que, a partir do momento que as empresas começaram a se utilizar da aplicação dessa teoria para reduzir a carga tributária de forma imoderada, foi despertado no CARF uma preocupação quanto a finalidade do negócio jurídico. A partir de então o Conselho começou a exigir o elemento do propósito negocial.

Em um estudo publicado em 2020 por Tatiane Nascimento e Rogerio Correia (Correia; Nascimento, 2020), buscou-se analisar os acórdãos publicados pelo CARF, no período de 2010 a 2018, que tinham por objeto a possível desconsideração de um negócio jurídico pela falta de um propósito negocial.

Através desse estudo, foi constatado que, no período indicado, o propósito negocial foi determinante para a decisão de 225 acórdãos, onde 69,78% dos Planejamento Tributários analisados tiveram o seu propósito negocial rejeitado, demonstrando que o CARF vem decidindo “[...] mediante a análise das operações como um todo, envolvendo os motivos, a forma e os resultados obtidos.” (Correia; Nascimento, 2011).

Como exemplo, cite-se o acórdão nº CRSF/9101-004.817, em que a corte entendeu que as operações realizadas sem qualquer propósito negocial, com motivação exclusivamente tributária, não produzem efeitos perante ao Fisco. Veja-se:

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem qualquer propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre a operação. Cessão, à empresa estrangeira relacionada, de ações cuja alienação já estava acertada, acompanhada do posterior aumento de capital da detentora original dos ativos com a utilização de parcela relevante dos recursos levantados com a venda, demonstram que a única motivação das operações adotadas pela contribuinte e por sua controladora estrangeira foi promover a artificial redução da tributação incidente sobre o

ganho de capital relativo à venda das ações. [...] (Brasil, Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte, Processo nº 16327.001725/2010-52, Acórdão CSRF/9101-004.817, 2020)

Nesse caminho, o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é a falta de tipificação da Teoria do Propósito Negocial não é óbice para a aplicação de um conceito amplo de simulação, sendo essa falta suprida pela utilização dos conceitos genéricos e interpretativos trazidos pela Constituição Federal e pelo Código Civil.

Outrossim, semelhante foi o entendimento da corte ao acórdão de nº CSRF/9101-004.335, proferido em 10/09/2019.

Na decisão, restou evidente que a desconsideração dos negócios jurídicos se fundamentou apenas na simples falta de propósito negocial, percebe-se o trecho da redatora.

Não se nota, portanto, a presença de motivos não predominantemente tributários congruentes entre si, ou, noutros dizeres, compatíveis com a finalidade pretendida com a realização do negócio jurídico. Dúvidas não há, portanto, quanto a motivação estritamente tributária da reorganização societária, considerada pela fiscalização como “abuso de direito”, afastado qualquer propósito negocial alegado. (Brasil, Recurso Especial do Contribuinte, Processo nº 16561.720127/2015-18, Acórdão CSRF/9101004.335, 2019)

Dessa forma, percebe-se a incorporação do conceito de propósito negocial ao entendimento do CARF, mesmo sem nenhuma delimitação legal para tal aplicação. Para tanto, o órgão sustenta sua argumentação no suprimento dessa lacuna pelo conceito da simulação trazido pelo Código Civil de 2002

4. Conclusão

A teoria do propósito negocial, usada como exigência para uma finalidade específica nos planejamentos tributários com fins de economia tributária, não pode ser aplicado ao sistema jurídico brasileiro, não só pela equivocada apreciação da ratio decidendi do julgado estadunidense, mas também pela falta de previsão constitucional e legal que exija do contribuinte o preestabelecimento de um propósito negocial em suas atividades empresariais.

Perceba-se que, conforme evidenciado ao longo do item 2.2, além do ordenamento jurídico brasileiro não impor a ocorrência do fato gerador, sob pena de configurar exação confiscatória, a própria Magna Carta incentiva a economia tributária por meio dos incentivos fiscais oferecidos pelos Governos, como forma de atrair investimentos, com um viés claramente extrafiscal.

Ressalte-se, ainda, que ocorrência de simulação ou fraude pode perfeitamente ser combatida pelas normas jurídicas previstas no sistema jurídico brasileiro (parágrafo único do art. 116 do CTN e arts. 149, VII e parágrafo único, e 150, § 4º, também do CTN, bem como o art. 167 do Código Civil). Assim, é desnecessária e impertinente a importação de teorias ou conceitos alheios ao sistema pátrio.

Perceba-se que, ainda que a Teoria do Propósito Negocial fosse incorporada ao sistema jurídico brasileiro, deve-se ressaltar que o contexto em que a expressão Business Purpose Theory foi utilizada originalmente nos Estados Unidos não representa, necessariamente, o mesmo conteúdo da expressão Teoria de Propósito Negocial, aplicada no Brasil. Isto posto, pois no julgamento do paradigma pela Suprema Corte de Justiça dos Estados Unidos, restou expresso ser legítimo que o contribuinte vise pagar menos tributos em seus planejamentos tributários ou em suas reorganizações societárias.

Dessa forma, conclui-se que a aplicação da Teoria do Propósito Negocial não é tem qualquer base jurídica legal ou constitucional para sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro.

Referências

Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Presidência da República*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Brasil. (1966). *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

Brasil. (2020). *Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte Processo nº 16327.001725/2010-52. Acórdão CSRF/9101-004.817. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL [...] Primeira Turma. Viviane Vidal Wagner. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Câmara Superior de Recursos Fiscais)*. https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16327001725201052_6164225.pdf

Brasil. (2020). *Recurso Especial do Contribuinte Processo nº 16561.720127/2015-18. Acórdão CSRF/9101-004.335. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) [...] Primeira Câmara. Relator Demetrius Nichele Macei. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Câmara Superior de Recursos Fiscais)*. https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16561720127201518_6059545.pdf

Correia, R. D., & Nascimento, T. S. L. (2020). *O propósito negocial como condicionante de validade do Planejamento Tributário*. XIV Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

Ribeiro, R. L., & Benelli, V. (2019). *Reorganização Patrimonial e a Exigência de Propósito Negocial na Constituição da Pessoa Jurídica imobiliária*. Lumen Juris.

Filho, A. & Oliveira, E. (2015). *Direito Penal Tributário: Crimes Contra uma Ordem Tributária e Contra a Previdência Social*.

Oliveira, R. M. de (2010). *Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão*. In : MARTINS, Ives Granda da Silva. *Curso de Direito Tributário*. (12ª Ed.). 479-480

Schoueri, L. E. (2018). *Direito Tributário*. (8ª ed.). 531-532

Machado, H. B. (2019). *Planejamento Tributário*. (2ª ed.). 118-119

Greco, M. A. (2011). *Crise do Formalismo no Direito Brasileiro*. *Revista da PGFN*. (1ª ed.). 16-17

Pereira A. S. et al. (2018). *Metodologia da pesquisa científica*. [free e-book]. Editora UAB/NTE/UFMS