

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARCELO AUGUSTO RODRIGUES

PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SEGUNDO O
TRIBUNAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO



CURITIBA

2023

MARCELO AUGUSTO RODRIGUES

PROPÓSITO NEGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SEGUNDO O
TRIBUNAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de Especialização/MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Alison Martins Meurer

CURITIBA

2023

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, dedico este trabalho a Deus, por ser essencial em minha vida; ao meu pai, José Maria Rodrigues, e à minha mãe, Ivone de Fátima Cordeiro, por todo o apoio, pois não mediram esforços para que eu chegasse até essa etapa da minha vida.

Agradeço, também, ao professor orientador Dr. Alison Martins Meurer, pela paciência, dedicação e incentivo que me ofereceu ao longo do processo de pesquisa e escrita. Suas críticas construtivas e sugestões foram fundamentais para o aprimoramento do meu trabalho.

Este projeto foi uma grande oportunidade de aprendizado e crescimento profissional, dado o papel fundamental que teve em minha formação. Mais uma vez, muito obrigado por toda a ajuda e suporte prestados.

RESUMO

O presente relatório visa identificar como o Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem entendendo o propósito negocial como condicionante fundamental para a validação do planejamento tributário, haja vista que, independentemente da natureza do negócio, o planejamento tributário é uma preocupação constante para empresas que buscam reduzir os encargos de forma legal e eficiente e será demonstrado que o propósito negocial deve ser a finalidade principal de uma empresa. Desta forma, diante da necessidade de o propósito negocial estar em evidência no negócio, foram analisados 12 julgamentos recentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com a aplicação do filtro temporal de três anos compreendidos entre 2021 a 2023. Diante da análise de casos, foi possível identificar que os Desembargadores do referido Tribunal buscam a efetiva aplicação do propósito negocial, ou seja, que o propósito esteja em evidência na atividade exercida, não bastando que este conste apenas no papel. Desta forma, restou demonstrado que, na prática, o negócio somente será validado pelo Egrégio Tribunal, diante da efetiva comprovação da existência e exercício do propósito negocial.

Palavras-chave: Propósito negocial. Planejamento tributário. Importância. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdãos.

ABSTRACT

This article aims at identifying how the Federal Regional Court of the 4th Region has understood the business purpose as a fundamental condition for the validation of tax planning, given that, regardless of the nature of the business, tax planning is a constant concern for companies that seek to reduce costs charges legally and efficiently and it will be demonstrated that the business purpose should be the primary purpose of a business. In this way, in view of the need for the business purpose to be in evidence in the business, 12 recent judgments of the Federal Regional Court of the 4th Region were analyzed, with the application of the three-year time filter between 2021 and 2023, and in view of the analysis of cases, it was possible to identify that the Justices of the aforementioned Court seek the effective application of the business purpose, that is, that the purpose is in evidence in the activity carried out, not just that it appears on paper. In this way, it remains demonstrated that, in practice, the transaction will only be validated by the Distinguished Court, given the effective proof of the existence and exercise of the business purpose.

Keywords: Business purpose. Tax planning. Importance. Federal Regional Court of the 4th Region. Judgments.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - ANÁLISE DE DOCUMENTAL	18
QUADRO 2 – ACÓRDÃOS ENCONTRADOS	18
QUADRO 3 – ACÓRDÃOS ANALISADOS	19
QUADRO 4 – ACÓRDÃO	20

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	8
1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO	9
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	9
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	10
2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	11
2.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	12
2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	12
2.4 IGUALDADE.....	13
2.5 EVASÃO FISCAL	14
2.6 ELISÃO FISCAL	14
2.7 ELUSÃO FISCAL.....	15
2.8 PROPÓSITO NEGOCIAL	15
3 ANÁLISE DE JULGADOS DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO....	17
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	27
REFERÊNCIAS	28

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, é importante esclarecer que a carga tributária no país atualmente apresenta valores excessivos e não atende às expectativas dos contribuintes, devido ao seu peso significativo, que afeta negativamente a lucratividade. É evidente que tais montantes não são diretamente restituídos aos contribuintes. Com isso, as organizações não suportam as cargas tributárias, sobrecarregando suas contas e impedindo seu desenvolvimento interno, social, bem como sua produção, segundo Pêgas (2018, p.17) “a nossa carga tributária é elevada e a sensação da maioria da população é que o retorno não tem a relação adequada com o peso dos tributos extraídos da sociedade. No popular, paga-se muito por um retorno pequeno”.

O presente trabalho, a partir da premissa dos princípios e conceitos constitucionais, portanto, busca compreender a definição do que de fato é o planejamento tributário e como esta ferramenta pode auxiliar a tornar as organizações menos oneradas pela carga tributária, dentro dos preceitos legais.

O planejamento tributário nada mais é, que uma identificação e execução de alternativas lícitas não só para o pagamento de menor carga tributária, mas também para postergar ou até mesmo eliminar o pagamento destes tributos, neutralizando ou minimizando a carga tributária dos seus contribuintes. Ao optarem pelo planejamento tributário, os contribuintes buscam um caminho menos oneroso de tributos e legalmente previsto na legislação. Neste sentido, Borges (2011) ensina que:

[...] afigura-se-nos correto conceituar o Planejamento Tributário como uma atividade técnica – realizada no universo da gestão empresarial da tributação – que visa a projetar as atividades econômicas da empresa, para conhecer as suas válidas e legítimas alternativas estruturais e formais, assim como as suas respectivas obrigações e encargos fiscais, para daí, então, mediante meios e instrumentos adequados, avaliá-las com vistas à adoção daquela (alternativa) que possibilita a anulação, maior redução ou o mais extenso adiamento do ônus tributário pertinente e, por outro lado, que se integra harmonicamente à planificação global dos negócios. (BORGES, 2011, p. 38)

É importante ter em mente que com o planejamento tributário, o contribuinte busca a elisão fiscal, ou seja, suas ações devem ser de acordo com os preceitos legais, para que não ocorra obrigação tributária e nunca a evasão fiscal, que é considerada um ato ilícito.

Desta forma, será contextualizado ainda, a necessidade de sempre agir dentro dos princípios constitucionais tributários que são essenciais para a criação de um correto planejamento tributário.

Há que se compreender que o planejamento tributário somente é válido quando o principal objetivo não é a redução de tributos, mas um propósito acima dos interesses tributários.

Assim, será abordado que propósito comercial se faz necessário para a constituição da organização e sua continuidade assim como para a manutenção da saúde financeira, e para a busca do melhor planejamento como um todo. Dessa forma, o trabalho visa identificar como o poder judiciário vem entendendo o propósito comercial como condicionante fundamental para a validação do planejamento tributário.

E é diante desta necessária comprovação da existência de um propósito que serão analisadas decisões recentes do Poder Judiciário, com destaque à validade do negócio somente após a devida comprovação de que o planejamento tributário não nasceu com o intuito de fraudar o Fisco e reduzir a carga tributária, mas com o propósito maior com uma utilidade específica, que não a evasão e a Elusão Tributária.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A legislação tributária brasileira é conhecida por ser complexa e de difícil entendimento, o que pode causar problemas para as empresas que precisam cumprir suas obrigações fiscais. Há muitos regulamentos, leis, regras e diretrizes que regem o sistema tributário brasileiro, tornando a conformidade fiscal um desafio para que as empresas consigam manter um propósito comercial forte. Além de prevenir atividades ilegais, ter um propósito comercial claro pode trazer benefícios significativos para as empresas, incluindo engajamento de funcionários, fidelidade do cliente, atração de talentos, reputação da marca e retorno sobre o investimento.

Como exemplo, citam-se os casos Gregory V. Helvering e Grendene, que enfatizam a importância de objetivos de negócios claros e é fundamental para o sucesso de longo prazo do negócio.

O caso Gregory V. Helvering, julgado pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 1935, é um exemplo clássico de como a falta de um propósito comercial claro pode resultar em práticas ilegais e prejudicar a reputação de uma empresa. O caso envolveu a reorganização de uma empresa têxtil com o objetivo de reduzir os impostos a pagar. Embora a reorganização fosse legal em sua forma, a Suprema Corte decidiu que ela havia sido realizada com o único propósito de evitar impostos, sem nenhuma substância econômica real.

No caso Grendene, caracterizado pela constituição de empresas intermediárias de suas operações de vendas, era nítida a falta de propósito comercial nas operações realizadas, uma vez

que feita a reestruturação das operações, não foram realizados outros procedimentos como reestruturação física, sendo que todas as empresas permaneceram sob o mesmo espaço físico, com os mesmos funcionários, a mesma contabilidade, etc.

Esses casos evidenciam a complexidade e a insegurança jurídica da legislação tributária, o que pode levar ao uso de práticas abusivas e duvidosas para reduzir a carga tributária. Assim, é importante que empresários e contribuintes busquem entender a legislação tributária aplicável e adotem uma abordagem justa e razoável em suas decisões tributárias.

1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO

O trabalho visa identificar como o Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem entendendo o propósito negocial como condicionante fundamental para a validação do planejamento tributário.

1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

Durante a pesquisa sobre o tema, ficou clara a falta da abordagem a respeito da importância do propósito negocial para a validação do planejamento tributário, uma vez que, apesar das publicações abordando a temática, as teses giram em torno do entendimento do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a esfera administrativa responsável pelos litígios tributários.

Entretanto, o entendimento não se limita apenas ao âmbito administrativo, visto que o judiciário vem atuando fortemente para que o propósito negocial esteja cada vez mais em evidência para a potencialização do planejamento tributário de maneira prática. Diante da baixa menção do propósito junto ao poder judiciário, justifica-se a necessidade para o entendimento e validação do tema.

Em termos sociais, compreender o propósito negocial é relevante uma vez que todo e qualquer planejamento tributário visa ao recolhimento adequado dos tributos que são destinados à manutenção da máquina pública e dos serviços oferecidos à sociedade pelo Estado. Soma-se a isso, o fato de que a cadeia contributiva brasileira apresenta muita complexidade, deste modo o planejamento tributário tem papel fundamental tanto na vida do contribuinte quanto na vida do Estado.

Desta forma, o presente estudo visa auxiliar o entendimento da importância do tema, e abrir novas perspectivas sobre o assunto, tendo em vista que o propósito negocial foge do

campo teórico a adentra de forma essencial ao campo prático para a validação das tomadas de decisões delimitadas nesse estudo ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em meio às tributações elevadas e à ampla concorrência, o planejamento tributário está sendo uma solução para empresas e até pessoas físicas, pois surge como uma forma legal, para que o contribuinte reduza sua contribuição perante o Fisco ou até mesmo postergue seu fato gerador e, conseqüentemente, seu pagamento.

As organizações jamais devem adotar condutas à margem da lei, que visem ao dano ao erário, mas buscar alternativas lícitas que visem antecipar os fatos, evitando o que ocorra o pagamento além do devido, possibilitando a redução do ônus tributário. Teixeira (2018) comenta sobre este assunto ao expor que:

Muitas pessoas têm constituído pessoas jurídicas com o fim de administrar patrimônio próprio decorrente da integralização de bens dos sócios, especialmente imóveis. A finalidade é encontrar um melhor enquadramento tributário, notadamente quanto ao Imposto de Renda sobre as locações. Isso, por si só, não é ilegal, tratando-se de planejamento tributário não proibido pelo ordenamento. (TEIXEIRA, 2018, p. 256)

O planejamento tributário eficiente visa a correta tributação utilizando um conjunto de ações que acarretem na redução de tributos, auxiliando a saúde financeira/econômica, gerando redução nos custos, fato que pode atrair interessados dispostos a embarcarem no planejamento. Segundo Borges:

A natureza ou essência do Planejamento tributário consiste em organizar os empreendimentos econômicos-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência fiscal ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que seja sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários. (BORGES, 2011, p. 37)

Entretanto, para que o planejamento não seja apenas um mero ato para reduzir tributos e se tornar uma evasão fiscal, o que não é permitido no ordenamento jurídico brasileiro, é necessário reconhecer e sua validade e legalidade, ou seja, deve respeitar os princípios constitucionais tributários e ainda, possuir um propósito comercial que justifique o planejamento

e que tal incorporação não é uma forma de “sonegar imposto”, como citado na obra de Harada (2018):

Efetuar planejamento tributário, mediante utilização de institutos ou categorias jurídicas reguladas pelo ordenamento jurídico, a fim de trilhar o caminho não juridicizado pelo Direito Tributário, configura ato legítimo, legal e constitucional. Ante a exacerbação do nível de tributação, cada vez mais acentuada, nada mais legítimo do que a busca pelo contribuinte de alternativas menos onerosas em termos tributários. (HARADA, 2018, p.481)

Logo, é relevante para a discussão aqui tratada a lição no sentido de que o planejamento tributário não deve se limitar à descoberta de lacunas ou brechas na legislação tributária, mas levar em consideração tanto a natureza do negócio quanto as leis fiscais aplicáveis.

Ao considerar tanto a linguagem do direito positivo quanto a dos negócios, as empresas podem adotar um planejamento tributário mais eficaz e sustentável, que contribua à conformidade fiscal e à criação de valor a longo prazo. É importante que as empresas busquem compreender a legislação tributária aplicável e adotem práticas éticas e responsáveis em sua tomada de decisão fiscal, a fim de evitar problemas legais e reputacionais e construir uma imagem positiva no mercado.

2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios são a base do sistema jurídico, estes são fundamentais, pois se trata de garantias para os contribuintes de que a Lei está sendo aplicada de maneira correta pelo Estado. E, da mesma forma, ao garantir ao contribuinte a correta aplicação da Lei, eles servem para garantir ao Estado que os contribuintes realizem a correta contribuição do que lhe cabe, assim Tartuce (2015), ensina que:

A partir de todos esses ensinamentos transcritos, pode-se conceituar os princípios como fontes do direito, conforme previsão do art. 4.º da Lei de Introdução, o que denota o seu caráter normativo. Analisando os seus fins, os princípios gerais são regramentos básicos aplicáveis a um determinado instituto ou ramo jurídico, para auxiliar o aplicador do direito na busca da justiça e da pacificação social. Sob o prisma da sua origem, os princípios são abstraídos das normas jurídicas, dos costumes, da doutrina, da jurisprudência e de aspectos políticos, econômicos e sociais. (TARTUCE, 2015, p. 43)

Assim, o Direito Tributário rege-se tanto pelos princípios gerais de direito, como os direitos e garantias fundamentais presentes no Art. 5º da Constituição Federal de 1988, bem

como aos seus princípios próprios existentes especialmente nos Arts. 150 a 152 da CF/88. Nos tópicos a seguir são tratados, mais detalhadamente, os princípios da legalidade, capacidade contributiva e igualdade.

2.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Presente no Art. 150, inciso I, da Constituição Federal, o Princípio da Legalidade, constitui um direito fundamental do contribuinte, em que é vedado que qualquer pessoa jurídica de direito público realize alterações nos tributos sem lei que o estabeleça.

Assim, só se pode exigir ou aumentar um tributo mediante lei, e mais, é a lei que deverá definir que será o sujeito ativo, passivo e demais aspectos do tributo necessárias para que se identifique como realizar a devida contribuição. Neste sentido, em complemento ao exposto na Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, em seu Art. 97, ordena a observância de todos esses aspectos.

Em sua obra, Schoueri (2013, p. 279) expõe que: “A ideia da legalidade é própria do Estado de Direito. É algo que se encontra no artigo 5º, II, da Constituição Federal: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. É uma garantia do cidadão contra abusos por parte dos governantes.

Fato é que o princípio da Legalidade deve sempre ser respeitado e sempre que houver obscuridade ou omissão quantos os elementos essenciais para a correta aplicação do tributo, estas devem ser sanadas, para que não haja interpretações errôneas.

2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Este princípio é conhecido mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação, sendo reconhecido como princípio fundamental da imposição justa, sendo assim, a capacidade contributiva é a capacidade de alguém tem de contribuir para as despesas públicas.

Desta forma, a capacidade contributiva visa garantir que a igualdade tributária seja respeitada, pois a partir do momento em que se é capaz de contribuir, adentra-se ao princípio da igualdade onde é respeitado o limite desta contribuição. A respeito deste assunto, Pscheidt (2018), cita que:

A capacidade contributiva se destaca como forma de entender o princípio da igualdade, não somente àquele proclamado na Constituição, e sim como um critério essencial na configuração da legislação fiscal, desde a perspectiva da igualdade, uma vez que está integrado à ideia da justiça entre as sociedades na cultura jurídica. (PSCHEIDT, 2018, p. 55).

Desta forma, tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva e do princípio da igualdade caminham juntos, deve sempre o legislador levar em consideração o bem-estar de todos, assim aquele que tem maior capacidade deve contribuir nos limites dos seus deveres.

Nessa perspectiva, Carraza (2017) realiza o seguinte delineamento:

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam esse tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo de recebem do Estado, mas de suas potencias econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados. (CARRAZA, 2017, p. 105)

Portanto, a capacidade contributiva visa a não causar prejuízos ao contribuinte, mas de forma igualitária, que todos contribuam de forma compatível com a sua atual situação econômica, da mesma forma o Estado não deve sair lesado, havendo o equilíbrio na arrecadação.

2.4 IGUALDADE

O Princípio da Igualdade está previsto no Art. 150, inciso II, da Constituição Federal (1988), instituindo a garantia do tratamento igualitário entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL. Constituição Federal, 1988. Art. 150).

Este princípio exige que a Lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada, não discrimine contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente, e discrimine, na

medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalentes.

Ou seja, se dois contribuintes se encontrarem na mesma situação, devem ser tributados da mesma maneira. No entanto, se estiverem numa situação de desigualdade, devem ser tratados de maneira distinta, de modo que seja levada em consideração a capacidade de contribuição do contribuinte.

2.5 EVASÃO FISCAL

Ocorre sempre que o contribuinte utiliza meios ilícitos para diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo. A evasão tributária é uma forma de economia ilícita ou fraudulenta de tributos, porque a sua realização passa por cima do ordenamento jurídico e condutas tributárias, ou até mesmo a utilização de fraudes (Marins, 2002, p. 30).

Ainda, para Marins (2002, p. 30), as ilicitudes presentes na evasão podem ser divididas em dois diferentes graus, a ilicitude administrativa, que pode ser a desobediência quanto aos prazos fixados em lei ou no lançamento para o adimplemento das contribuições devidas, que conduzirão o contribuinte apenas para uma penalidade em pecúnia, algo punitivo, para que não ocorra mais. Mas há, também, a ilicitude penal, cuja ilicitude é mais grave, como adulteração de dados contábeis cuja finalidade é a redução de tributos a serem devidos, o que era uma punição já na esfera criminal.

Ou seja, a partir do momento em que o contribuinte almeja a redução de tributos de forma ilícita, independente de qual grau será sua ilicitude, está já estará propensa a punições, por meio de processos administrativos julgados pelo CARF aplicações de multas e até uma sanção criminal.

2.6 ELISÃO FISCAL

Sendo o oposto do mencionado no tópico acima, considera-se como a Elisão Fiscal, as condutas lícitas adotadas pelo contribuinte, cuja finalidade dentro dos preceitos legais é diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo.

A elisão tributária não cuida da violação às normas fiscais, mas se configura pela adoção de formas lícitas para obter economia fiscal. De acordo com Sampaio Doria, conforme citado por Marins (2002) existem dois principais critérios para diferenciar a evasão da elisão:

O primeiro consiste na licitude ou não dos meios. A evasão fiscal ocorre através de um processo ilícito, enquanto a elisão, como pressuposto de exigência, necessita de um processo totalmente lícito. O segundo critério é de natureza temporal. Enquanto a evasão ocorre durante ou após a ocorrência do fato gerador, a elisão somente se configura quando o ato é anterior ao fato gerador. (MARINS, 2002, p. 33)

Assim, pode-se considerar que a elisão tributária está ligada diretamente com o planejamento tributário, sendo este a forma mais comum para que ocorra a economia tributária, dentro dos preceitos legais.

2.7 ELUSÃO FISCAL

Embora a Elusão Fiscal não seja considerada pela doutrina, como uma forma ilícita de redução de tributos, ela ocorre quando o contribuinte simula um negócio jurídico, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Assim, utilizam negócios jurídicos atípicos ou indiretos com a intenção de simular ou driblar a lei para evitar a incidência de norma tributária.

Alexandre (2016) define a elusão fiscal, nos seguintes termos:

Por fim, nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (elisão ineficaz ou elisão abusiva), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um artil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação.

Um exemplo famoso é a utilização artificial da imunidade tributária (ao ITBI) que o art. 156, § 2.º, I, da CF/1988 confere à incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica na realização de capital e na extinção da pessoa jurídica. (ALEXANDRE, 2016, P. 269-270).

Portanto, na elusão fiscal, apesar de aparente licitude, o negócio firmado entre as partes nada mais foi que uma mera simulação, cuja finalidade não é aquela tradicionalmente presente no contrato, assim, no momento em que a simulação é descoberta, o Fisco lança o tributo que lhe é devido.

2.8 PROPÓSITO NEGOCIAL

O planejamento tributário apresenta uma ideia da antecipação de cenários específicos com o intuito da realização de procedimentos que visem a diminuição de ônus que possam onerar os contribuintes. Diante deste cenário, por um lado temos o contribuinte que visa à

economia de tributos e ao melhor planejamento, de outro, temos a fiscalização, que busca a correta cobrança e arrecadação de tributos. A relação entre as partes e a controvérsia tem muita relação com os limites do planejamento tributário, como ensina Teixeira (2018, p.256): “Em tese, não há ilicitude nisso se o ordenamento jurídico não proibir, como, por exemplo, é o caso de empresas que fazem isso como forma de planejamento. No entanto, muitas vezes tais empresas são constituídas buscando “reduções tributárias [...]”.

Fato é que, a redução dos tributos e despesas são essenciais para o melhor desenvolvimento da atividade pretendida, entretanto o que o ordenamento jurídico não admite é o planejamento tributário agressivo, cujo único objetivo do planejamento é exclusivamente não pagar tributos. Neste sentido, o professor Alexandre (2016) ensina que:

A limitação ao planejamento tributário abusivo é uma tendência internacional, e o parágrafo único do art. 116 do CTN reflete a absorção pelo legislador pátrio de ideias gestadas em sistemas jurídicos estrangeiros, com destaque para a teoria da consideração (ou consistência) econômica do fato gerador, desenvolvida na Alemanha, e a teoria da finalidade negocial ou do teste do propósito negocial (*business purpose test*), originada no direito norte-americano e no direito suíço. [...]

A teoria do teste do propósito negocial (*business purpose test*), por sua vez, consiste na investigação da finalidade pretendida pelo contribuinte com a celebração de certos atos e negócios jurídicos. Percebendo-se a ausência de razões extratributárias – ou seja, que o ato ou negócio jurídico foi praticado com o exclusivo propósito de eliminar, reduzir ou postergar o tributo –, novamente haveria de prevalecer o fato sobre o “rótulo”, a substância sobre a forma (*substance over form*). (ALEXANDRE, 2016, p. 272)

Assim, é muito comum a criação de pessoas jurídicas com o objetivo além da economia tributária, ou seja, a criação da pessoa jurídica passa a ser apenas um meio para alcançar uma finalidade negocial.

A teoria do propósito negocial se apresenta como um dos métodos utilizados em decisões judiciais, para a limitação do planejamento tributário. O propósito negocial pode ser entendido como o propósito ligado à atividade empresarial da organização, que extrapola a simples economia tributária. O propósito negocial, atualmente, não possui nenhuma definição legal, mas, segundo Machado (2014) *apud* Quintino, (2015), pode ser definido da seguinte forma:

Entende-se por “propósito negocial” o que os americanos chamam *business purpose* – expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado. Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser acolhida pela autoridade da Administração Tributária como motivo para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resultasse a exclusão ou a redução de um tributo ou a postergação do prazo para seu pagamento. As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo. (MACHADO, 2014, p. 115-116 *apud* QUINTINO, 2015, p. 21).

Desta forma, quando o planejamento tributário é instituído apenas com a finalidade do contribuinte se esquivar do pagamento dos tributos, este negócio pode se deparar com a fiscalização, para questionar sua aparente regularidade e, conseqüentemente, se depara com o CARF, que é o órgão que julga de forma administrativa as inconformidades dos contribuintes, que em certo momento se deparam com exigências tributárias.

Assim, é possível concluir que, para que seja reconhecida a validade do planejamento tributário instituído, o contribuinte não pode apenas visar a redução da carga tributária, mas deve elaborar um objetivo negocial (propósito negocial), afastando assim, qualquer eventual desconformidade com a lei.

3 ANÁLISE DE JULGADOS DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Diante da existência de pessoas jurídicas sendo criadas com a exclusiva tática de se esquivarem do pagamento de tributos, é necessário que o propósito negocial esteja em evidência e assim, o planejamento seja considerado legal. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que possui competência territorial da região do Sul do país, busca em seus julgamentos constatar a real existência do propósito negocial.

Desta forma, foram analisados os julgamentos mais recentes do referido Tribunal, especificadamente, a partir de 2021, em que foi verificada a necessidade e a importância de ter um propósito negocial frente as situações expostas.

Assim, foram selecionadas decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região compreendidos entre os anos de 2021 a 2023. Após isso, submeteu-se os casos à análise

documental a fim de elucidar as tratativas do tribunal perante o propósito negocial. Desta forma, a análise documental foi realizada em três fases, as quais estão apresentadas no Quadro 1.

Pré-Análise	<ul style="list-style-type: none"> • Buscou-se literatura referente ao tema escolhido. • Definiu-se o meio de coleta dos dados com a pesquisa documental cujos acórdãos foram extraídos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. • O período analisado foi com recorte dos últimos três anos, entre 2021 e 2023. • Os acórdãos foram selecionados através de pesquisa no site do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, localizando na ementa da decisão o tema abordado.
Do Material Colhido	<ul style="list-style-type: none"> • Foi realizada a leitura dos acórdãos e construída a base de dados com as seguintes informações: <ol style="list-style-type: none"> a) Número do processo; b) Área de atuação c) Classe; d) Imposto; e) Data do Julgamento; f) Origem;
Interpretação e Resultados	<ul style="list-style-type: none"> • Foi realizada a análise de cada decisão, observando a relevância do tema escolhido para a mesma, que justificasse a decisão.

QUADRO 1 - ANÁLISE DE DOCUMENTAL

FONTE: O Autor

De início, em busca no site do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em jurisprudência, buscando o propósito negocial nas ementas dos julgados realizados por este tribunal, encontraram-se 13 casos, com decisões cujo julgamento ocorreu entre os anos de 2021 e 2023.

O que se busca demonstrar é que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região em suas decisões, está exigindo a devida comprovação de que o propósito negocial está efetivamente sendo praticado, ressaltando a relevância e necessidade da existência do propósito negocial. Desta forma, como apresentado no Quadro 2, foram encontrados 13 acórdãos, sendo que 12 serão analisados neste trabalho.

Total de acórdão encontrados com “propósito negocial” na ementa, no período analisado	Acórdãos analisados	Acórdãos excluídos
13	12	1

QUADRO 2 – ACÓRDÃOS ENCONTRADOS

FONTE: Julgados do TRF da 4ª Região, 2021 - 2023.

O acórdão do processo nº 5002959-19.2011.4.04.7211/SC foi excluído da análise, pois era de caráter criminal, envolvendo ações previstas no código penal, que não são abordadas no presente trabalho, assim não foi analisado, pois o delito praticado ultrapassava a esfera tributária, que foi estudado.

Assim, tem-se que as decisões estudadas foram julgadas entre os anos de 2021 e 2023, em que a maioria dos casos buscavam a redução do pagamento de impostos como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Ainda, é necessário ressaltar que cada região do País possui um tribunal competente, como o Tribunal no qual foram julgados representa a segunda instância, que é o órgão de segundo grau da Justiça Federal dos estados brasileiros do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, ou seja, nesta instância são julgados recursos apresentados pelas partes que não ficaram satisfeitas com as sentenças de primeiro grau destes estados.

Demonstrando mais detalhadamente as decisões encontradas, verifica-se na Quadro 3, quais foram os processos encontrado, bem como os tributos que se pretendiam a redução, sendo listados de acordo com a data do julgamento, do mais recente ao mais antigo:

Número do processo	Tributo pleiteado	Data do Julgamento
5002508-85.2020.4.04.7111/RS	IRPJ e CSLL	14/04/2023
5074266-35.2021.4.04.7000/PR	IRPJ e CSLL	13/12/2022
5003909-90-2022.4.04.7001/PR	IRPJ e CSLL	13/12/2022
5024079-77.2022.4.04.7100/RS	IRPJ e CSLL	22/11/2022
5012182-83.2021.4.04.7004/PR	IRPJ e CSLL	04/08/2022
5025817-37.2021.4.04.7100/RS	IRPJ e CSLL	04/08/2022
5051146-11.2021.4.04.0000/RS	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	15/07/2022
5007040-59.2021.4.04.7114/RS	IRPJ e CSLL	19/04/2022
5014155-13.2020.4.04.7003/PR	IRPJ e CSLL	07/12/2021
5013261-37.2020.4.04.7003/PR	IRPJ e CSLL	17/08/2021
5018777-29.2020.4.04.7200/SC	IRPJ e CSLL	17/08/2021
5043159-95.2020.4.04.7100/RS	IRPJ e CSLL	11/05/2021

QUADRO 3 – ACÓRDÃOS ANALISADOS

FONTE: Julgados do TRF da 4ª Região, 2021-2023.

Todos os casos foram julgados pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, verifica-se que a maioria dos casos foram julgados com unanimidades dos votos para o provimento do recurso interposto, como se demonstra Quadro 4.

Número do processo	Relator	Acórdão
5002508-85.2020.4.04.7111/RS	RÔMULO PIZZOLATTI	Unanimidade em dar provimento à apelação, denegando o mandado de segurança.

5074266-35.2021.4.04.7000/PR	RÔMULO PIZZOLATTI	Unanimidade em negar provimento à apelação, mantendo a sentença que denegou o mandado de segurança.
5003909-90-2022.4.04.7001/PR	RÔMULO PIZZOLATTI	Unanimidade em dar provimento à apelação, denegando o mandado de segurança.
5024079-77.2022.4.04.7100/RS	RÔMULO PIZZOLATTI	Unanimidade em dar provimento à apelação, denegando o mandado de segurança.
5012182-83.2021.4.04.7004/PR	ROBERTO FERNANDES JÚNIOR	Por maioria negar provimento à apelação, mantendo a sentença que denegou a segurança.
5025817-37.2021.4.04.7100/RS	RÔMULO PIZZOLATTI	Por maioria dar provimento à apelação.
5051146-11.2021.4.04.0000/RS	RÔMULO PIZZOLATTI	Unanimidade em negar provimento ao agravo, mantendo-se a decisão.
5007040-59.2021.4.04.7114/RS	RÔMULO PIZZOLATTI	Unanimidade em dar provimento à apelação, denegando o mandado de segurança.
5014155-13.2020.4.04.7003/PR	ROBERTO FERNANDES JÚNIOR	Unanimidade em negar provimento à apelação, mantendo a sentença que denegou o mandado de segurança.
5013261-37.2020.4.04.7003/PR	RÔMULO PIZZOLATTI	Unanimidade em dar provimento à apelação, mantendo-se a sentença de improcedência.
5018777-29.2020.4.04.7200/SC	RÔMULO PIZZOLATTI	Unanimidade em dar provimento à apelação, denegando o mandado de segurança.
5043159-95.2020.4.04.7100/RS	RÔMULO PIZZOLATTI	Unanimidade em dar provimento à apelação, denegando o mandado de segurança.

QUADRO 4 – ACÓRDÃO

FONTE: Julgados do TRF da 4ª Região, (2023)

Ademais, diante da análise realizada, foi possível constatar que a maioria dos casos julgados, se tratavam de empresas da área da saúde, mais precisamente, 84% dos julgados eram referentes a negócios dedicados à saúde, sendo as principais atividades desenvolvidas, os médicos, anesthesiologistas e odontologistas.

Desta forma, buscando demonstrar que o propósito está sendo considerado o ponto essencial para a validade dos negócios, será analisado caso a caso, dos autos encontrados descritos na Quadro 3, mostrando o que foi decidido em cada processo e como a decisão afetou o contribuinte.

De início, nos autos nº 5002508-85.2020.4.04.7111/RS, que se trata de uma apelação de sentença de concedeu a segurança ao impetrante declarando seu direito de apurar e recolher o IRPJ e a CSLL nos percentuais respectivos de 8% e 12% sobre a receita bruta, nos termos dos arts. 15, § 1º, III, 'a', e 20, ambos da Lei nº 9.249/1995. Inconformada com a decisão, a UNIÃO apresentou o recurso de apelação que foi provida, por unanimidade, reformando a sentença, no sentido de denegar a segurança. Em seu voto, o Relator Rômulo Pizzolatti deixou em evidência que os planejamentos agressivos não serão considerados legais:

Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Alíquotas diferenciadas de 8% e 12%. Pessoa jurídica constituída por uma médica que presta pessoalmente serviços de diagnóstico por imagem para clínicas e hospitais e uma motorista sociedade empresária sem propósito negocial. Planejamento tributário abusivo. Inexistência de direito líquido e certo. (trf4 5002508-85.2020.4.04.7111, segunda turma, relator Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 14/02/2023. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2023).

Na fundamentação, o Desembargador ainda ressalta que houve a análise minuciosa dos documentos apresentados, entretanto a empresa sequer possuía local próprio para exercer a atividade que se pretendia, restando claro que a sua instituição foi apenas com o intuito de aproveitar o “*regime jurídico-tributário mais vantajoso*”, senão vejamos:

Examinando-se as notas fiscais trazidas aos autos (Evento 1, NFISCAL6 a NFISCAL14), pode-se concluir que a "sociedade empresária" impetrante não possui nenhum propósito negocial. Não serve para a exploração de atividade. Não há organização de fatores de produção. O exercício da profissão (intelectual) de diagnóstico por imagem pela sócia majoritária (a sócia minoritária é "motorista") é o elemento preponderante, de modo que o único e exclusivo móvel para a criação da pessoa jurídica foi o aproveitamento do regime jurídico-tributário mais vantajoso, em manifesto abuso de forma.

Há ainda outros indícios veementes do apontado planejamento fiscal abusivo.

Com efeito, a sociedade "empresária" impetrante não tem sequer estabelecimento próprio, provido de equipamentos caros (recursos materiais) e empregados (recursos humanos), tendo apontado como "sede social" o apartamento onde residem dois de seus sócios, (...)

Assim, pela prova dos autos, verifica-se que a parte impetrante não tem direito líquido e certo à tributação diferenciada prevista no art. 15, § 1º, III, 'a', e art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995 para as sociedades empresárias legitimamente constituídas que prestam serviços médicos equiparados a hospitalares. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2023).

Nos autos nº 5074266-35.2021.4.04.7000/PR, também um recurso de apelação, interposto pelo contribuinte diante da sentença que denegou o mandado de segurança onde se preteava a redução do IRPJ e CSLL que foi negado o provimento por unanimidade mantendo-se a sentença.

Neste sentido, o relator em seu voto ressalta que foi estabelecido a existência de “*um planejamento fiscal abusivo, mediante a indevida utilização da forma empresarial (registro da sociedade na Junta Comercial) sem estar materialmente caracterizado o exercício da atividade empresarial, como exige o artigo 966 do Código Civil*”, vejamos as jurisprudências colacionadas na fundamentação do julgado:

Tributário. IRPJ e CSLL. Alíquota. Sociedade empresária descaracterizada. 1. O benefício fiscal da al. A do inc. Iii do § 1º do art. 15 e no art. 20 da 19.249/1995 deve ser entendido de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa. Precedentes do superior tribunal de justiça. 2. Quando a sociedade limitada serve somente ao propósito de instrumentalizar o exercício de profissão intelectual de médico, não se concretiza o requisito de prestação de serviços por sociedade empresária de que tratam os dispositivos concessivos da redução de alíquota do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido. 3. A informação constante em contrato social não é suficiente para, por si só, caracterizar a pessoa jurídica como sociedade empresária para fins de obtenção do benefício fiscal previsto na al. A do inc. Iii do § 1º do art. 15 e no art. 20 da 19.249/1995. (trf4, apelação/remessa necessária nº 5021293-94.2021.4.04.7100/rs, 1ª turma, relator Marcelo de Nardi, julgado em 20-07-22)

Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Alíquotas prestadora de serviços hospitalares. Lei nº 11.727, de 2008. Sociedade constituída de apenas um médico. Prestação pessoal dos serviços. Sociedade empresária pro forma. Planejamento fiscal abusivo. (trf4, remessa necessária cível nº 5075226-79.2021.4.04.7100, 2ª turma, desembargador federal Rômulo Pizzolatti, por maioria, vencida a relatora, juntado aos autos em 18/05/2022). (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2022).

Nos autos 5003909-90.2022.4.04.7001/PR uma apelação interposta pela UNIÃO da sentença que concedeu a segurança ao contribuinte que pleiteava o recolhimento do IRPJ e CSLL, no regime do lucro presumido, considerando os percentuais de presunção de 8% e 12% respectivamente.

Mais uma vez, por unanimidade, deu-se provimento à apelação apresentada, reformando a sentença, diante do planejamento fiscal abusivo conforme o relator descreveu em seu voto:

Há ainda outro indício veemente do apontado planejamento fiscal abusivo. Com efeito, a sociedade "empresária" impetrante não tem sequer estabelecimento próprio, provido de equipamentos (recursos materiais) e empregados (recursos humanos), tendo apontado como "sede da empresa" em seu contrato social o endereço residencial da sócia Antonia da Silva (nome fictício) (Rua Saurá-fogo, nº 115, Jardim Santo Antonio, CEP 86.705-676, Arapongas/PR). Tanto isso é verdade que o alvará de funcionamento e localização, expedido pela Secretaria de Finanças do município não indica ter havido inspeção no endereço da sociedade (Evento 1 - ALVARA8). Tem-se no presente caso, portanto, um planejamento fiscal abusivo, mediante a indevida utilização da forma empresarial (registro da sociedade na Junta Comercial) sem estar materialmente caracterizado o exercício da atividade empresarial, como exige o artigo 966 do Código Civil. (PARANÁ. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2022).

Analisando a apelação nº 5024079-77.2022.4.04.7100/RS, o contribuinte mais uma vez não foi favorecido pois a sentença foi reformada pelo Tribunal Regional Federal da 54ª Região no sentido de denegar o mandado de segurança, pois a sociedade empresária foi instituída sem o propósito negocial e por unanimidade a 2ª turma deu provimento ao recurso nos termos da ementa:

Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Alíquotas diferenciadas de 8% e 12%. Pessoa jurídica constituída por três sócios que prestam pessoalmente serviços para clínicas e hospitais. Sociedade empresária sem propósito negocial. Endereço residencial. Planejamento tributário abusivo. Inexistência de direito líquido e certo. (trf4, ac 5024079-77.2022.4.04.7100, segunda turma, relator Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 23/11/2022). (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2022).

Diferente da anterior, a apelação nº 5012182-83.2021.4.04.7004/PR interposta pelo contribuinte, que almejava a redução das alíquotas do IRPJ e CSLL, por maioria de votos foi negado o provimento a apelação mantendo-se a sentença que denegou o mandado. No voto divergente foi sustentado que *“a empresa demandante está organizada sob a forma de sociedade empresária com registro do contrato social na junta comercial do estado do Paraná em 19/04/2018, e conta com alvará sanitário emitido pela municipalidade”*, assim concluiu seu voto:

Portanto, dou provimento à apelação da impetrante para reconhecer o direito de apurar e recolher o IRPJ e a CSLL sobre o lucro presumido de 8% e 12%, respectivamente, sobre as receitas decorrentes de atividades hospitalares, desde que comprovadas como tais. Ressalto que o benefício somente poderá incidir a partir do momento em que houve a comprovação da constituição da sociedade empresária em 19-04-2018. As receitas auferidas com a prestação de serviços de simples consultas médicas, ainda que prestadas em ambiente hospitalar, e honorários médicos sem a discriminação do serviço e repasse para pagamento de serviços médicos, não ficam sujeitas à apuração reduzida da base de cálculo do IRPJ/CSLL. (PARANÁ. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2022).

Mas o voto vencido entendeu que a constituição da sociedade empresária ocorreu com finalidade meramente fiscal, o que caracterizou planejamento fiscal abusivo que é censurado pelas turmas do tribunal em questão. Sendo a ementa muito semelhante aos autos já analisados:

Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Alíquotas diferenciadas de 8% e 12%. Pessoa jurídica constituída por dois médicos que prestam pessoalmente serviços para clínicas e hospitais. Sociedade empresária sem propósito negocial. Planejamento tributário abusivo. Inexistência de direito líquido e certo.

No mesmo sentido, na apelação nº 5025817-37.2021.4.04.7100/RS foi dado provimento ao recurso por maioria dos votos, denegando o mandado de segurança, o que foi desfavorável ao contribuinte haja vista que no voto vencedor o relator descreveu a sociedade em questão como um consórcio formado exclusivamente para obtenção de efeitos fiscais:

Não bastasse isso, há previsão de que todos os sete sócios (coisa nunca vista) podem exercer isoladamente a administração da sociedade:
 Déc. Sétima: Altera-se a cláusula da administração que passa a ter a seguinte redação:

A Administração da sociedade caberá aos sócios Ana Luísa, João Pedro, Maria Clara, André Luiz, Felipe Augusto, Juliana Maria, Pedro Henrique (nomes fictícios), em conjunto ou isoladamente, representando a sociedade ativa e passiva, judicial e extrajudicialmente, com poderes e atribuições de ADMINISTRADORES, autorizado o uso do nome empresarial, vedado no entanto, em atividades estranhas ao interesse social ou assumir obrigações seja em favor de qualquer dos quotistas ou de terceiros, bem como onerar bens imóveis da sociedade, sem autorização do outro sócio (evento 1, contrsocial4).

Ora, se cada sócio exerce isoladamente a administração da sociedade, é evidente que nenhum confia nos outros, não existe a indispensável affectio societatis, e nem se concebe como uma sociedade assim pudesse - se realmente fosse uma sociedade - funcionar. Trata-se, na verdade, de um "consórcio" formado exclusivamente para a obtenção de efeitos fiscais.

Tem-se no presente caso, portanto, um planejamento fiscal abusivo, mediante a indevida utilização da forma empresarial (registro da sociedade na Junta Comercial) sem estar materialmente caracterizado o exercício da atividade empresarial, como exige o artigo 966 do Código Civil. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2021).

Analisando o agravo de instrumento nº 5051146-11.2021.4.04.0000/RS interposto pelo contribuinte, o relator decidiu de forma não favorável ao agravante, visto que em seu voto concluiu que as atividades ocorreram sem o propósito negocial entre as partes, sendo unânime seu não provimento e manutenção da decisão:

Feitas essas considerações iniciais, tem-se que, em exame em cognição sumária típico das liminares e com base nas alegações das partes e documentos apresentados junto com a inicial, está suficientemente caracterizada a alegação da Fazenda Nacional apresentada no incidente de origem, no sentido de que a sociedade agravante foi criada com abuso de personalidade jurídica e atuava em confusão patrimonial com o responsável tributário Armando (nome fictício). Essa conclusão provisória está apoiada notadamente no fato de que Armando (nome fictício) transferiu seu patrimônio à agravante, o que conforme as alegações no presente recurso se deu no intuito de administrar tais bens, através de locações e compra e venda. Ora, bem se vê que a pessoa jurídica serve aos interesses exclusivos dos sócios, como holding patrimonial, em que as transferências de bens ocorreram sem propósito negocial entre as partes. Ainda que essa atividade possa ser admitida pelo ordenamento jurídico, a ilicitude decorre, no caso, do abuso de direito, evidenciado pelo esvaziamento do patrimônio de Armando (nome fictício), vale dizer ("blindagem patrimonial") por meio da integralização no capital social da agravante, em detrimento dos credores, notadamente do passivo tributário. Acresce que Armando (nome fictício), embora se tenha retirado do quadro social - que ficou restrito ao seu cônjuge e filhas -, manteve poderes de administração por força de procuração a ele outorgada. Há ainda notícia de que os bens da sociedade agravante são utilizados pessoalmente pelos sócios, como ocorre com veículos e embarcação, sem contrapartida contábil. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2021).

Os autos nº 5007040-59.2021.4.04.7114/RS o contribuinte buscava o provimento para que fosse reconhecido seu direito a utilização das alíquotas de presunção de 8% para IRPJ e 12% para CSLL sendo concedido em parte o mandado de segurança. Em sede de remessa necessária os autos foram remetidos a segunda instância em que por unanimidade foi dado

provimento, negando-se o mandado de segurança pois o relator constatou como indevida a constituição da sociedade, conforme consta em seu voto:

Portanto, tal como aponta o julgado, a partir da Lei nº 11.727, de 2008, o contribuinte prestador de serviços médicos equiparados a hospitalares só faz jus à apuração do IRPJ e da CSLL às alíquotas de 8% e 12%, respectivamente, enquadrando-se na previsão do art. 15, § 1º, III, 'a', e art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995, se estiver constituído sob a forma de sociedade empresária.

Não satisfaz, contudo, esse requisito da lei tributária se for constituída uma sociedade empresária apenas pro forma, sem atender materialmente ao disposto no artigo 966 do Código Civil

[...]

Em caso assim, de indevida constituição de sociedade empresária com finalidade meramente fiscais, tem-se planejamento fiscal abusivo, que tem sido censurado pelas turmas tributárias deste tribunal, conforme se vê, exemplificativamente, dos seguintes julgados:

[...]

Ora, bem examinados os elementos dos autos, verifica-se que a impetrante AEME-atendimento médico em emergências Ltda., formada por duas (2) sócias, uma médica e uma dentista, constitui, em rigor, uma sociedade simples (código civil, art. 982, caput, parte final), e não uma sociedade empresária (código civil, art. 966); ou mais exatamente, constitui a assim chamada sociedade uni profissional, ou seja, aquela cujos profissionais prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal. É justamente o caso das sócias da sociedade impetrante, que se deslocam à clínicas e hospitais para ali atuarem, pessoalmente. Confira-se:

Cláusula segunda - o objeto social passa a ser, prestação de serviços médicos, atividade medica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos, realização de exames complementares, atendimento em pronto socorro e unidades hospitalares para atendimento de urgências. (evento 1, contrsocial9)

De fato, médicos ou dentistas, não são empresários (Código Civil, art. 966, parágrafo único, parte inicial), mas sim profissionais liberais. Trata-se o exercício da medicina de atividade intelectual e, ainda que se admita que esses profissionais possam - excepcionalmente - ser empresários, é necessária, nesse caso excepcional (Código Civil, art. 966, parágrafo único, parte final), a demonstração de que a organização dos fatores de produção prepondere sobre a atividade pessoal, ou seja, que o exercício da profissão constitua apenas um elemento dentre os vários da empresa. Sobre o assunto, atente-se para os enunciados nº 193, 194, 195 e 199 das Jornadas de Direito Civil promovidas pelo Centro de Estudos Judiciários (CEJ) do Conselho da Justiça Federal (CJF):

[...]

Por outro lado, pouco importa que as notas fiscais de serviço, trazidas pela impetrante aos autos, sejam emitidas em nome da sociedade, uma vez que isso se dá somente para efeitos fiscais, sendo a responsabilidade pela prestação dos serviços médicos de cada sócia que presta pessoalmente serviços nos hospitais, por força das normas jurídicas e éticas que regem a profissão. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2021).

Na análise da apelação nº 5014155-13.2020.4.04.7003/PR, no qual o contribuinte não satisfeito com a sentença que denegou o mandado de segurança, por entender que a impetrante não faz jus as alíquotas, a 2ª turma por unanimidade entendeu que a mesma deve ser mantida, nos termos do voto do relator:

A sociedade empresária impetrante não possui nenhum propósito negocial. Não serve para exploração de atividade. Não há organização de fatores de produção (...), portanto um planejamento fiscal abusivo, mediante a indevida utilização da forma presencial (registro da sociedade na junta comercial) sem estar materialmente caracterizado o exercício da atividade empresarial, como exige o artigo 966 do código civil. (PARANÁ. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2021).

A apelação nº 5013261-37.2020.4.04.7003/PR interposta pela União por unanimidade foi provida, reformando a sentença pois na análise do relator o impetrante não possuía nenhum propósito negocial não fazendo jus aos benefícios pleiteados, quais sejam a redução das alíquotas do IRPJ e CSLL:

Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Alíquotas diferenciadas de 8% e 12%. Pessoa jurídica constituída por apenas um médico que presta pessoalmente serviços de anestesiologia para clínicas e hospitais. Sociedade empresária sem propósito negocial. Planejamento tributário abusivo. Inexistência de direito líquido e certo. (PARANÁ. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2020).

No mesmo sentido, a apelação nº 5018777-29.2020.4.04.7200/SC o recurso foi provido de forma unânime denegando o mandado de segurança pois nos termos do voto do relator “não satisfaz, por consequente, esse requisito da lei tributária se for constituída uma sociedade empresária apenas “no papel”, visando exclusivamente a obtenção da tributação favorecida, porque haverá, em tal hipótese, planejamento tributário abusivo”. Restando a ementa:

Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Alíquotas diferenciadas de 8% e 12%. Pessoa jurídica constituída por apenas um dentista que presta pessoalmente serviços de odontologia. Sociedade empresária sem propósito negocial. Planejamento tributário abusivo. Inexistência de direito líquido e certo. (SANTA CATARINA. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2020).

Por fim, a apelação nº 5043159-95.2020.4.04.7100/RS cujo mandado de segurança objetivava a declaração do direito do contribuinte a apuração do IRPJ e CSLL nas alíquotas de 8% e 12%, respectivamente, foi concedida a segurança, mas por unanimidade de votos a apelação interposta pela União foi provida reformando-se a sentença pois conforme o relator em seu voto, a impetrante não possuía nenhum propósito negocial:

Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Alíquotas diferenciadas de 8% e 12%. Pessoa jurídica constituída por um médico que presta pessoalmente serviços de anestesiologia para clínicas e hospitais e um aposentado que mora em outro estado. Sociedade empresária sem propósito negocial. Planejamento tributário abusivo. Inexistência de direito líquido e certo. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal, 4ª Região, 2020).

Assim, diante do entendimento consolidado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, é possível concluir que não basta que o negócio seja perfeitamente criado na teoria, pois sempre será realizada a verificação de como este negócio está sendo tratado na prática, pois de nada basta que se informe a existência de um propósito negocial se na prática, nem ao menos existe um local, para que a atividade seja de fato realizada.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário é uma das principais preocupações das empresas atualmente, haja vista que a busca pela redução dos tributos está sendo muito almejada pelos contribuintes, pois a carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo. Nesse contexto, o propósito negocial da empresa deve estar alinhado com o planejamento tributário, de forma a minimizar os custos fiscais e aumentar a competitividade da organização.

Para isso, é importante que as empresas tenham uma visão estratégica do seu negócio e das oportunidades de redução de custos fiscais, o que pode ser alcançado por meio da contratação de profissionais especializados em planejamento tributário e da adoção de práticas contábeis e fiscais eficientes.

Ademais, como demonstrado e comprovado, no presente trabalho, é essencial a existência de um propósito negocial, não apenas na teoria, mas para que o negócio tenha sua validade, é necessário que propósito seja efetivamente praticado, para que o planejamento não seja considerado apenas uma forma do contribuinte se eximir do pagamento dos tributos devidos, o que é vedado pela legislação.

Como visto, é entendimento majoritário no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a efetiva demonstração prática da existência do propósito, para que o negócio tenha validade jurídica. Por fim, é fundamental destacar que o planejamento tributário deve ser conduzido de forma ética e legal, de acordo com as normas fiscais e tributárias em vigor. Dessa forma, as empresas podem alcançar seus objetivos negociais e reduzir seus custos fiscais de forma eficiente e sustentável, contribuindo para o desenvolvimento econômico do país.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos – IPI, ICMS, ISS e IR**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição: República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

CARRAZA, Roque Antoni. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31.ed., rev., ampl e atual., até a Emenda Constitucional n.95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27.ed.rev.e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2022.

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. **Reforma Tributária Já: pelo Brasil! Entenda Quanto Você Paga de Impostos, Por que paga e para onde vai o seu dinheiro**. Curitiba: CRV, 2017.

PARANÁ. Tribunal Regional Federal, 4ª Região. **Relatório**, 2022. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003401321&versao_gproc=4&crc_gproc=371c6ca2&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg. Acessado em: 20/05/2023.

PARANÁ. Tribunal Regional Federal, 4ª Região. **Relatório**, 2022. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003596318&versao_gproc=4&crc_gproc=d0ec8d36&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg. Acessado em: 28/05/2023.

PARANÁ. Tribunal Regional Federal, 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003133462&versao_gproc=3&crc_gproc=e96d9d17&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg. Acessado em: 28/05/2023.

PARANÁ. Tribunal Regional Federal, 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002906934&versao_gproc=3&crc_gproc=c2301024&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg. Acessado em: 28/05/2023.

PARANÁ. Tribunal Regional Federal, 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002691316&versao_gproc=3&crc_gproc=b2a829c9&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg. Acessado em: 28/05/2023.

PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. **Sistema tributário nacional**: justiça fiscal e a economia comportamental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

QUINTINO, Jéssica Priscilla. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília, v.17, n.113, p.579 - 604, Out., 2015 - Jan., 2016. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/issue/view/123/134>>. Acessado em: 20/05/2023.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002355880&versao_gproc=4&crc_gproc=2f2db778&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg> Acessado em: 20/05/2023.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003576359&versao_gproc=3&crc_gproc=7de340b4&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg>. Acessado em: 28/05/2023.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003120236&versao_gproc=3&crc_gproc=987eb704&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg>. Acessado em: 28/05/2023.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003207181&versao_gproc=4&crc_gproc=10dae90&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg> Acessado em: 28/05/2023.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003085390&versao_gproc=3&crc_gproc=d7b5affc&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg>. Acessado em 28/05/2023.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002239977&versao_gproc=4&crc_gproc=1b8c544d&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg>. Acessado em 28/05/2023.

SANTA CATARINA. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **Relatório**, 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40002727598&versao_gproc=4&crc_gproc=8ebf3bc8&termosPesquisados=J3Byb3Bvc210byBuZWdvY2lhbCcg>. Acessado em 28/05/2023.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 5.ed.rev.atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. Disponível em: <<https://2014direitounic.files.wordpress.com/2016/03/manual-de-direito-civil-flacc81vio-tartuce-2015-11.pdf>> Acesso em: 21/06/2023

TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito empresarial sistematizado**: doutrina, jurisprudência e prática. 7. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p.256. Disponível em: Direito Empresarial Sistematizado, 2018. Acesso em: 21/06/2023

TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito Empresarial Sistematizado**: doutrina, jurisprudência e prática. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 256. Disponível em: <Direito Empresarial Sistematizado, 2018. Pdf> Acesso em: 21/06/2023.