



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Vinícius Alves Portela Martins

**O papel dos órgãos judicantes no planejamento tributário: uma
análise teórico institucional**

Rio de Janeiro

2022

Vinícius Alves Portela Martins

**O papel dos órgãos judicantes no planejamento tributário: uma análise teórico
institucional**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2022

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

M386 Martins, Vinícius Alves Portela.

O papel dos órgãos judicantes no planejamento tributário: uma análise teórico institucional / Vinícius Alves Portela. - 2022.
166 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.
Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Planejamento tributário – Teses.
3. Segurança jurídica – Teses. I. Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II.
Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Vinícius Alves Portela Martins

**O papel dos órgãos judicantes no planejamento tributário: uma análise teórico
institucional**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovado em 10 de Maio de 2022 .

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlos Alexandre Azevedo Campos (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Valter de Souza Lobato
Universidade Federal de Minas Gerais

Prof. Dr. Sérgio André Rocha
Faculdade de Direito – UERJ

Rio de Janeiro
2022

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a meus pais, minha esposa Sabrina, aos meus filhos Bernardo e Giulia e ao meu irmão. E, principalmente a Deus, sem o qual nada seria possível. Gratidão eterna a vocês.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao meu orientador Carlos Alexandre Azevedo Campos pelo incentivo à produção, os ensinamentos e a atenção. Uma orientação verdadeiramente diferenciada.

Agradeço aos meus pais Amado e Luci, meu irmão Rodrigo e a minha esposa Sabrina com meus lindos filhos Giulia e Bernardo, além de meus parentes e amigos.

Agradeço em especial também aos professores do Instituto de economia da UFRJ Maria Tereza Leopardi Mello e Luis Carlos Thadeu Delorme Prado; à professora da Fundação Getúlio Vargas e Unirio Patrícia Regina Pinheiro Sampaio; ao professor da UERJ (PPFH) e Especialista em regulação da Ancine Rafael do Santos; e aos professores da UERJ na linha de pós graduação strictu sensu de direito e tributário e direito público, Marcus Lívio, Gustavo da Gama, Marcus Abraham, Sergio André Rocha, Luís Cesar Queiroz e Luís Roberto Barroso pelos ensinamentos e a paciência de sempre.

Por fim o agradecimento a Deus, sem o qual nada disso seria possível.

RESUMO

MARTINS, Vinícius Alves Portela. *O papel dos órgãos judicantes no planejamento tributário: uma análise teórico institucional*. 2022. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

O estudo tem por objetivo analisar o arranjo institucional atual relacionado ao Planejamento tributário no Brasil, em especial o CARF, justiça federal, STJ, e STF, analisando o papel institucional de cada instituição. O objetivo é delimitar melhor o papel de cada uma dessas instituições dentro do planejamento tributário, em especial nos fundamentos utilizados para decidir os casos concretos. Que tipo de contribuição, dentro de suas respectivas competências e capacidades institucionais, cada um desses órgãos podem dar, de forma a que se crie um arranjo institucional que promova uma maior segurança jurídica quanto a esta matéria. Para isso, no primeiro capítulo descreveremos a literatura relativamente a planejamento tributário. As principais discussões, ideológica, principiológicas e conceituais relacionadas ao tema. Será feita uma vasta revisão bibliográfica de forma identificar o cerne da discussão e os caminhos a serem seguidos nos novos estudos sobre o tema. No capítulo 2, será feita uma revisão dos julgados sobre o tema no âmbito das instituições a serem analisadas, com foco na identificação das ideologias, categorizações e princípios utilizados na fundamentação das decisões do – CARF, TRF, STJ e STF. No capítulo 3, trataremos da delimitação do papel institucional de cada um desses órgãos, a luz da teoria das instituições e das capacidades institucionais. O objetivo é tratar como esses órgãos, de acordo com suas capacidades institucionais, podem delimitar seu papel na construção de decisões em planejamento tributário, criando um arranjo institucional gerador de segurança jurídica. Ao final uma conclusão acerca dessas possibilidades aventadas no estudo e de novas perspectivas

Palavras-Chave: CARF. Instituições. Nova Economia Institucional. Planejamento Tributário. Princípios Constitucionais.

ABSTRACT

MARTINS, Vinícius Alves Portela. *The role of decision agencies in tax planning: an institutional theoretical analysis*. 2022. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

The study aims to analyze the current institutional arrangement related to tax planning in Brazil, especially the CARF, STF, STJ and federal justice, analyzing the institutional role of each institution. The objective is to better define the role of each of these institutions within tax planning, especially in the grounds used to decide specific cases. What kind of contribution, within their respective competences and institutional capacities, can each of these bodies make in order to create an institutional arrangement that promotes greater legal certainty in this matter? For this, in the first chapter we will describe the literature on tax planning. The main ideological, principled and conceptual discussions related to the theme. A vast literature review will be carried out in order to identify the core of the discussion and the paths to be followed in new studies on the subject. In chapter 2, a review of the judgments on the subject will be made within the scope of the institutions to be analyzed. Judgments will be analyzed focusing on the identification of ideologies, categorizations and principles used in the reasoning of the decisions of the – CARF, TRF, STJ and STF. In chapter 3, we will deal with the delimitation of the institutional role of each of these bodies, in the light of the theory of institutions and institutional capacities. The objective is to address how these bodies, according to their institutional capacities, can delimit their role in the construction of decisions in tax planning, creating an institutional arrangement that generates legal certainty. At the end, a conclusion about these possibilities raised in the study and new perspectives.

Keywords: CARF. Institutions. New Institutional Economy. Tax Planning. Constitutional Principles.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	9
1	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	13
1.1	Conceitos e Aspectos Associados.....	13
1.2	Evolução Cronológica do Planejamento Tributário.....	17
1.2.1	<u>O início do debate na jurisprudência e o aparecimento dos conceitos de elisão e evasão.....</u>	17
1.2.2	<u>O desenvolvimento no início da década de 2000: a Lei Complementar 104, de 2001 e a introdução do art. 116, parágrafo único do CTN.....</u>	23
1.2.3	<u>Conceitos e categorias de direito privado relacionados à discussão do planejamento tributário pós art. 116, parágrafo único do CTN.....</u>	32
1.3	Novos Temas Associados ao Estudo do Planejamento Tributário no Brasil.....	44
1.4	Considerações Finais acerca do Planejamento Tributário.....	54
2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO A LUZ DA JURISPRUDÊNCIA: EVOLUÇÃO HISTÓRICA SOBRE TRATAMENTO DO TEMA NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS FEDERAIS.....	56
2.1	A Evolução do Planejamento Tributário na Jurisprudência do CARF.....	56
2.2	A Evolução do Planejamento Tributário na Jurisprudência da Justiça Federal.....	82
2.3	A Evolução do Planejamento Tributário na Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ.....	89
2.4	A Evolução do Planejamento Tributário na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF.....	95
2.4.1	<u>A ação direta de inconstitucionalidade nº 2.446.....</u>	99
2.5	Considerações Finais acerca da Evolução do Planejamento Tributário.....	108
3	INSTITUIÇÕES, CAPACIDADE INSTITUCIONAL E PAPEL DOS ÓRGÃOS NA DECISÃO SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: POSSIBILIDADES.....	112
3.1	Breves Noções sobre Instituições e Arranjos Institucionais.....	112
3.2	A Questão da Capacidade Institucional na Literatura.....	117

	Jurídica.....	
3.3	Instituições, Arranjos Institucionais e Capacidade Intelectual aplicado ao Planejamento Tributário: Novas Perspectivas.....	121
3.3.1	CARF.....	121
3.3.2	A justiça federal.....	129
3.3.3	STJ.....	135
3.3.4	STF.....	137
3.4	Considerações Finais acerca da Capacidade Institucional aplicado ao Planejamento Tributário	143
	CONCLUSÃO	146
	REFERÊNCIAS	151

INTRODUÇÃO

O presente estudo objetiva fazer uma breve análise institucional do planejamento tributário no Brasil. Especificamente, buscaremos analisar os principais órgãos (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Justiça Federal, Superior Tribunal de Justiça – STJ e Supremo Tribunal Federal – STF) e algumas de suas respectivas decisões sobre o tema. Buscaremos ainda compará-las e contextualizá-las no âmbito das respectivas competências e capacidades institucionais, com vistas a possibilitar uma análise institucional do tema planejamento no Brasil.

Tanto na literatura como na jurisprudência brasileira, há bastante discussão sobre planejamento tributário. Entretanto, a discussão foca-se na parte conceitual e principiológica, sem considerar a referida dimensão institucional. Nesse sentido, não se vê com frequência estudos e artigos mencionem de forma mais aprofundada outras disciplinas do direito ou estudos de autores de economia, ciência política (inclusive nova economia institucional) ou contabilidade (inclusive a pública).

Nesse sentido, o estudo busca trazer um enfoque diferente, considerando a dimensão institucional (estudos sobre instituições e as capacidades institucionais), analisando os órgãos supramencionados e suas respectivas decisões nesta perspectiva. Além disso, apontaremos possibilidades de novos arranjos que, eventualmente, possam levar a um melhor desempenho das instituições relacionadas, no sentido de trazer mais segurança jurídica ao contribuinte, analisando a congruência entre as decisões proferidas por estes órgãos e suas respectivas capacidades institucionais.

Almeja-se também que essa análise institucional sirva ajudar a produzir uma maior uniformidade quanto aos fundamentos utilizados, além da possibilidade de maior controle intersubjetivo destas decisões, além de uma melhor delimitação do campo de atuação dos órgãos referidos. A concretização e conciliação dos valores de segurança, justiça, igualdade e liberdade passa por essa ideia de atuação conjunta e cooperativa entre esses órgãos, a partir da referida delimitação. Esta atuação é fundamental, pois pode permitir, em última instância, que se crie uma sociedade mais justa, solidária e igual, além de igualmente permitir que empresas, no âmbito de seus respectivos mercados, atuem com maior previsibilidade,

segurança e eficiência, gerando um desenvolvimento socioeconômico desejado por todos.

Para isso, será feita no capítulo 1 a descrição do estado atual do debate doutrinário sobre planejamento tributário. A descrição, na medida do possível, buscará seguir uma ordem cronológica, para que se possa acompanhar a evolução na literatura brasileira no tempo. Serão citados diversos autores que tratam do tema e o respectivo tratamento que estes dão aos aspectos conceituais e técnicos (por exemplo, conceito de simulação, dissimulação, simulação ampla, abuso de forma, de direito, existência ou não de norma antielisiva no Brasil etc.).

Também será descrito o posicionamento ideológico, no que se refere especificamente a possibilidade de maior ou menor intervenção do estado no planejamento tributário. Afinal de contas, quanto menor a intervenção do estado, maior será a liberdade do contribuinte de planejar seus custos tributários; por outro lado, quanto maior a intervenção, maior a possibilidade do estado de arrecadar recursos da sociedade e distribuí-los de forma justa e igualitária, concretizando valores jurídicos importantes como a igualdade e a justiça, no âmbito da função estatal distributiva (para além da alocativa e estabilizadora). Serão descritas ambas as posições e a busca por um equilíbrio nestas.

No capítulo 2, serão analisados, de forma breve, alguns julgados do CARF, Justiça Federal, STJ e STF. O objetivo principal é verificar o fundamento das decisões desses órgãos, considerando suas respectivas competências e capacidades institucionais e correlacionando à literatura descrita no capítulo 1. Alguns julgados serão analisados de forma mais profunda (inclusive com tratamento dado pela doutrina quando for o caso); outros, menos, dado a utilização de argumentos e fundamentos semelhantes a casos que já tenha tido o adequado detalhamento. Estes também são importantes para que se tenha uma noção do caminho seguido por cada uma das instituições que decidem sobre planejamento. Por exemplo, se um determinado órgão tende a seguir uma linha doutrinária em específico, em detrimento de outra. Objetiva ainda esse capítulo delimitar, a partir dos julgados, o papel institucional atual de cada um desses órgãos, de forma a verificar a concernente atuação destes de acordo com suas respectivas competências constitucionais e legais.

No capítulo 3, será feita uma descrição teórica sobre instituições e capacidade institucional para que ao final, reflitamos sobre os papéis institucionais

do CARF, justiça federal, STJ e STF. Descreveremos possibilidades de novos arranjos institucionais, considerando estas competências e as capacidades institucionais com o objetivo de congregar os estudos literários e jurisprudenciais feitos no capítulo 1 e 2. O objetivo é: i) verificar se os órgãos têm cumprido seu papel institucional legal, dentro de suas competências, para, posteriormente, ii) verificar quais são as possibilidades institucionais de cada um, inclusive quanto a formação de novos arranjos que possibilitem a criação de um ambiente de maior previsibilidade e segurança, com critérios de decisões sobre efeitos tributários de planejamentos mais uniformes e concernentes aos seus respectivos papéis institucionais.

Pretende-se demonstrar ainda com o estudo a possibilidade de que a análise institucional e as sugestões de novos arranjos possam levar com o tempo a uma maior qualidade da decisão desses órgãos na medida em que cada instituição decida, dentro de sua capacidade institucional (considerando seu respectivo plano de competências formais), privilegiando o conhecimento e a fundamentação interdisciplinar, o que poderia levar ao aumento da robustez desta e a capacidade de controle intersubjetivo por diversos atores, em que pese a possibilidade de que a participação de muitos atores poder aumentar a complexidade sem levar a efetiva melhora. Mas o teste destes novos arranjos pode ser importante (ainda que alguns, como veremos, sejam de implementação difícil também).

Mudanças na dinâmica de interação entre esses órgãos, atuando de forma mais cooperativa também pode facilitar à criação de um ambiente institucional mais propício à segurança jurídica e conseqüentemente ao desenvolvimento, além de uma melhor conciliação, no caso concreto, entre os valores jurídicos relacionados a justiça, a igualdade e a liberdade em sentido amplo (que, no nosso entender, deve abranger a liberdade de iniciativa e de concorrência, inclusive quanto a necessária isonomia concorrencial).

Por isso, consideraremos a discussão doutrinária (capítulo 1) e jurisprudencial (capítulo 2), de forma a que, com esses elementos, possamos servir de base para sugestão quanto a novos arranjos institucionais que levem, efetivamente, a construção de um ambiente institucional convidativo ao desenvolvimento e mais transparente.

Busca-se assim revisitar o tema, trazendo um novo olhar e um novo tipo de análise – institucional, de forma a complementar os estudos e teorias que hoje

existem sobre o tema, contribuindo ainda para o alcance da tão desejada segurança jurídica e o equilíbrio entre os valores de igualdade, capacidade contributiva com os de segurança e liberdade, presentes como base na discussão ideológica, conceitual e prática sobre o planejamento no Brasil.

1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A EVOLUÇÃO HISTÓRICA

1.1 Conceitos e Aspectos Gerais Associados

Planejamento tributário é definido de forma simplificada como sendo técnica de organização que objetiva a confecção de negócios jurídicos que levem ao menor pagamento de tributo. É tema de alta complexidade¹ que envolve diversas áreas de conhecimento, inclusive se relacionando com a filosofia política e moral, dado que os critérios de aceitação de seus efeitos dependerão dos fundamentos de validade do sistema tributário em que está inserido (GRECO, 2019). Do ponto de vista jurídico, o Heleno Taveira Torres - Torres (2003, p. 175) define planejamento tributário como “[...] técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando uma economia lícita de tributos...”.

Marcus Abraham - Abraham (2007, p. 227) traz que “[...] o debate sobre planejamento fiscal gira em torno da implementação, pelo contribuinte, de procedimentos lícitos e eticamente aceitáveis, que podem ser de natureza econômica, contábil, jurídica ou meramente operacional, para reduzir, ou elidir suas despesas com pagamentos de tributos”.

Ricardo Lodi Ribeiro - Ribeiro (2015, p. 104) destaca que o planejamento fiscal “[...] é uma conduta inerente ao desenvolvimento regular das atividades das empresas, assegurado constitucionalmente pelo princípio da livre iniciativa (art. 170 da CF/1988) [...]”. Luis Eduardo Schoueri - Schoueri (2011, p. 410) cita que “[...] todos os comportamentos considerados como planejamento tributário tem em comum a recusa do contribuinte, de um lado, de descumprir a legislação (daí não se confundir com evasão), mas de outro, de dobrar-se à tributação que, doutro modo, seria exigível...”. Ou seja, há algum consenso de que o conceito de planejamento envolve a liberdade de atuação, planejamento, em consonância com o princípio constitucional da livre iniciativa²; envolve também uma conduta qualificada como lícita.

¹ Greco (2019, p. 34) cita que “[...] um singelo contrato para daí se extrair um juízo conclusivo; é frequente ser necessário entender o perfil do empreendimento em questão, os efeitos econômicos gerados, etc. Só uma visão interdisciplinar permite compreender em sua inteireza o significado de certos planejamentos”.

² “[...] o contribuinte é livre para optar pela estruturação de seus negócios e pela formatação de sua empresa de modo que lhe permita uma economia de imposto [...]”. (TORRES, 2013, p. 10).

No âmbito do planejamento tributário, há duas fases fundamentais interconectadas: interpretação da norma e qualificação do fato a norma (ainda que alguns autores critiquem esta dicotomia - ROCHA, 2008/2015)^{3 4 5}. No planejamento tributário, há a ocorrência de um único fato (F) que pode ser qualificado em duas normas jurídicas (q1 e q2). Duas pessoas podem fazer esta qualificação: i- o contribuinte (que qualifica o fato (F) na norma 1, dando origem ao resultado de qualificação q1); e ii – o Estado (que qualifica o fato (F) na norma 2, dando origem ao resultado de qualificação q2), geralmente com maior custo tributário para o contribuinte e usual para aquela situação. Esta é a forma prática como, resumidamente, se dá o planejamento tributário e os problemas que dele decorrem, em especial quando ocorrem requalificações pelo fisco, que, segundo parte da literatura, só seriam possíveis em virtude da existência de uma norma antielisiva, dado que a qualificação do contribuinte é feita a partir de uma conduta lícita.

Este é o principal ponto de discussão na matéria de planejamento tributário: saber se pode haver desconsideração de efeitos tributários de uma conduta lícita. Isso se reflete no aparecimento e na necessária diferenciação entre os conceitos de elisão lícita e elisão ilícita (ou elusão, vernáculo não previsto na língua portuguesa) e evasão⁶ (DÓRIA, 1977). Na evasão⁷ (MARTINS, 2008), a conduta contra a lei ocorreria num momento fático posterior ao fato gerador, como detalharemos mais a frente.

³ Temos o mesmo entendimento de Sergio André Rocha no sentido de que a qualificação da norma e a interpretação possuem alguma interrelação próxima de difícil separação. Rocha (2015, p. 154) traz que “[...] em outros trabalhos, apresentamos crítica à separação rígida entre interpretação do texto normativo e a qualificação dos fatos a partir da primeira, destacando que há uma necessária circularidade entre o fato e o texto, uma implicação mútua que não pode ser desconsiderada”.

⁴ Esse mesmo fato poderá ser, posteriormente ser requalificado pela autoridade tributária em caso de abuso, fraude, ainda que lícito, de acordo com a teoria que entende existir e ser válida a aplicação da norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único da Lei nº 5.172/1966.

⁵ O sentido de interpretação aqui, até pelo tema que trabalhamos, é o dado por Marco Aurélio Greco. Greco (2019, p. 504.) cita que “compreender a realidade (e entender um fenômeno tributário como da elisão) implica em iniciar a interpretação a partir de um conjunto e não de cada situação isolada...análises que segmentam o conjunto de operações e para examinar, isoladamente, a legalidade de cada etapa, muitas vezes, conduzem a um resultado distorcido [...]” Em outro trecho, de igual importância quanto ao sentido que pode ser dado a interpretação, Greco (2019, pp. 504-505) finaliza, dizendo que “[...] A interpretação passa a ser...em conjuntos. Por outro lado, é ressaltado seu caráter dinâmico, que implica interação constante entre todos os participantes do contexto de produção e interpretação das normas e dos fatos”.

⁶ Classicamente, Doria (1977, p. 22) definia evasão fiscal como “[...] toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária...”.

⁷ Ensina Ives Gandra Martins (2008, p. 481): “[...] tendo o constituinte plena consciência de que a carga tributária é excessiva, optou, como já fizera o constituinte anterior, por um sistema rígido, pelo qual tudo que estiver em lei é permitido ao Fisco e nada obriga ao contribuinte se em lei não estiver[...]. Continua o autor dizendo que “[...] evasão fiscal ilegítima é a fuga da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei. [...]”.

Alguns autores acreditam que o planejamento tributário, feito com fim já determinado e variando conforme suas consequências assemelham-se à analogia ou ao uso de um raciocínio analógico, que pode ser feito pelo contribuinte ou pelo estado (contra analogia). A analogia é uma relação de semelhança estabelecida entre duas ou mais entidades distintas. Uma relação de semelhança entre coisas ou fatos distintos⁸ ⁹. Do ponto de vista jurídico, a analogia consiste em um método de integração jurídico utilizado quando, diante da ausência de previsão específica em lei. Para um fato 2 (f2), utiliza-se um determinado dispositivo legal (norma N) que regula caso semelhante - fato 1 (f1). Aqui há dois fatos e uma única norma, aplicando-se, analogicamente, N para F2, norma inicialmente não prevista para f2, mas para f1.

Interessante nessa discussão sobre o conceito de analogia e sua relação com o planejamento tributário é o estudo feito por Kaufman (2002, p. 154). Segundo o autor, a analogia, diferentemente da dedução e da indução, não permite uma conclusão lógica (seja do geral para o particular ou vice-versa); mas uma comparação, partindo da necessidade de se ter uma situação análoga¹⁰(KAUFMAN, 2002). Nesta, compara-se o fato mais conhecido (fato 1) com o menos conhecido (fato 2). Depois, aplica-se a este a característica inerente ao primeiro caso. Para essa comparação, é necessária a determinação de um ponto de comparação, que permitirá o uso da analogia que leva a uma afirmação-conclusão.

A analogia traz algum grau de insegurança jurídica. Por isso, costuma-se reduzir seu uso formal à situação de integração da lei. Como vimos, na indução e dedução, sob certas premissas, pode se chegar a uma conclusão mais segura, algo que não acontece na analogia, pois se parte de duas situações diferentes, buscando-se semelhanças entre elas, o que necessariamente dependerá do sujeito que faz a referida análise. Por isso, Kauffman (2002, pp.162-163)¹¹ defende que a

⁸ DICIO. Dicionário Online de Português. Significado de analogia. Ago de 2021. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/analogia/>. Acesso em: 23 set. 2021.

⁹ O termo tem origem na palavra grega “analogía” que significa “proporção”. Pode se ter uma analogia, exemplificativamente, entre cabeça e corpo e entre capitão e soldados SIGNIFICADOS. Língua Portuguesa. 2011/2022. Disponível em: <https://www.significados.com.br/analogia/>. Acesso em: 23 set. 2021.

¹⁰ “[...] La analogia, como ya se há subraya do varias veces, no es una conclusión lógica, sin ou na comparación com uma estrutura muy compleja. Por médio dela analogia se compara lo más conocido com lo menos conocido, para coordinarle luego a esto último también la característica cuestionable que exhibee caso primero...” (KAUFMAN, 2002, p. 162).

¹¹ “Não existe dúvida de que a analogia é muito mais insegura e arriscada que a indução ou a abdução. A validade de procedimento análogo isso depende, antes tudo de dois fatores. Em primeiro

criação do direito não pode ser considerada apenas como uma comparação entre casos, sem norma tal como se dá no uso da analogia

No âmbito do direito tributário, a analogia, para fins de cobrança ou aumento de tributo, é proibida, sendo um corolário da legalidade prevista no art. 150, I da CF/1988 (art. 108, parágrafo 1º da Lei nº. 5.172/1966)¹². Autores como Greco (2019, p. 613) entendem que não se pode falar em analogia quanto a planejamento tributário, pois há aqui um único fato (F) e não dois fatos semelhantes, tal como ocorre na analogia. Dessa forma, exemplificativamente, na analogia tradicional haveria uma norma N1, voltada para o fato 1(f1) que não abrangeria um fato 2 (f2). Entretanto, por integração, usa-se da analogia, aplicando N1 ao fato 2 (f2). No planejamento não seria assim. Segundo o autor:

[...] Alguns levantam o tema da analogia, embora na qualificação do fato certo não exista analogia nenhuma. Ao enquadrar um planejamento feito, não se trata de tomar a lei “A”, que se refere a ganho de capital na alienação de participação societária, e aplicá-la por analogia ao fato B, que seria o aumento de capital seguido de cisão seletiva. O cerne do debate está em que, desde o início sempre existiu venda de participação societária. Portanto, o fato é aquele previsto na lei, não está havendo malabarismo extratípico. Nestes casos não há nenhuma extensão analógica de um fato não previsto na lei. Trata-se de determinar a efetiva identidade do fato ocorrido e as grandes **divergências** que surgem na prática não sobre eventos materiais, mas **sobre a respectiva qualificação** (GRECO, 2019, p. 613).

A questão parece-nos tormentosa. Talvez não seja tão nítido no caso concreto, afirmar que o fato foi ganho de capital com alienação de participação ou “cisão seletiva”, pois nesta situação o que caracterizará o fato, juridicamente (inclusive seus respectivos efeitos) é a sua tipificação jurídica. Tem-se o fato qualificado numa norma jurídica para, daí, surgir o efeito jurídico desejado.

No planejamento tributário, a princípio, só há um fato. E este é qualificado em N1 ou N2. E analogia é aplicar norma (N) voltada a um fato (F1) para outro fato semelhante (F2), que inicialmente a norma não abrangia mas que, por critérios de semelhança, faz-se a aplicação para manter o ordenamento coerente e sem lacuna.

lugar, deve-se apresentar múltiplos casos para ampliar a base de comparação...em segundo lugar, a validade da analogia depende da eleição de um ponto de comparação...” (KAUFMAN, 2002, p. 162).

¹² GRECO (2019, p. 177) traz, entretanto, que “não existe na Constituição uma única palavra vedando a analogia em matéria tributária...não há uma relação necessária entre garantia do cidadão e proibição de analogia”. Concordamos com tal posicionamento e inclusive nos parece coerente com o posicionamento de Kauffamn. A analogia é um processo de comparação que simplesmente acontece e é necessário ao processo de aplicação e interpretação de normas jurídicas.

Mas não se pode desconsiderar que o processo analógico demanda um ponto de comparação por critérios de semelhança (inclusive quanto ao apontado por Arthur Kaufman). E, a partir do momento em que o fisco desqualifica, ele, no mínimo, faz uso de um raciocínio analógico. Por critérios de semelhança quanto ao fato ocorrido, o estado qualifica-o numa norma diferente da feita pelo contribuinte, deixando claro que o fato que o contribuinte dizia ser não é bem aquele, mas outro, que se enquadra em outra norma jurídica, em que pese serem fatos semelhantes. Observa-se, numa perspectiva dinâmica, que traz a essência do raciocínio analógico; muitas das vezes, não se referindo de forma tão óbvia a um fato único. Ou, especificamente, a uma qualificação única.

Em nosso sentir, apenas os elementos fáticos poderão nos trazer o que efetivamente ocorre no caso do planejamento tributário, sendo possível que haja, de fato, uma analogia feita pelo contribuinte, que demandaria, segundo alguns autores, uma contra analogia do estado. Voltaremos a este tema mais a frente quando tratarmos da análise do art. 116, parágrafo único do CTN e também no capítulo 2, ao analisarmos os enquadramentos feitos pela jurisprudência.

Agora, trataremos da evolução histórica, atentando aos aspectos conceituais, principiológicos e ideológicos que foram marcando o planejamento tributário no Brasil ao longo do tempo.

1.2 Evolução Cronológica do Planejamento Tributário no Brasil

1.2.1 O início do debate na jurisprudência e o aparecimento dos conceitos de elisão e evasão

Pode-se dizer que o marco inicial do debate sobre planejamento tributário no Brasil data do final da década de 1940 do século passado, com o caso denominado “seguro dotal”. Neste, pessoas físicas contratavam um seguro de vida, que era dedutível do seu imposto de renda pessoa física - IRPF. No início do ano seguinte, o seguro era cancelado pela pessoa física contratante e o prêmio era devolvido com desconto da multa por desfazimento do contrato da seguradora e o empréstimo pago. O único objetivo da contratação era usar o valor para fins de dedução do IR a pagar. Foi considerado como uma manobra fraudulenta (em parte dos casos, ao menos) entre segurado e seguradora. A decisão no recurso extraordinário nº

30.810/DF¹³ de 1956, relatado pelo ministro Nelson Hungria, além do Recurso em Mandado de Segurança nº 2.757/1955¹⁴, evidenciaram a não aceitação de artifícios ardilosos para fins de não pagamento de tributos.

Numa sociedade bem menos complexa, a evidenciação desse tipo de comportamento, intimamente ligado a fraude, era mais visível. O referido ministro-relator afirmara que “caso típico de fraude não se acoberta da sombra da lei”¹⁵. O Recurso em Mandado de segurança nº 16.050¹⁶ de Pernambuco, relatado pelo ministro Aliomar Baleeiro sobre o mesmo caso, seguia a mesma linha: “aí é uma simulação. Simula-se um seguro para efeito de obter-se uma dedução e depois resgata-se logo a apólice...”¹⁷. Vale lembrar que a competência institucional do STF à época era bem diferente da atual, o que permitia que este julgasse casos concretos como os apresentados acima. Mas já demonstra que historicamente, a corte suprema tinha um posicionamento de analisar as peculiaridades dos casos concretos, coibindo comportamentos abusivos.

Na década de 1970, surge primeira grande obra sobre Planejamento Tributário denominada de “Elisão e evasão fiscal” do autor Sampaio Dória. É bem verdade que o tema planejamento tributário já tinha sido tratado (CARVALHO, 2016) e julgado como visto acima. Sérgio André Rocha (2021, p. 09) complementa:

“[...] não que o planejamento não tenha sido debatido no Brasil anteriormente à publicação da primeira edição do livro de Sampaio Dória, em 1971. Afinal, autores da estatura de Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão e Rubens Gomes de Souza, por exemplo, já haviam se manifestado sobre o tema...”.

Mas do ponto de vista teórico, a obra de Sampaio Dória traz contornos mais bem definidos no que se refere à separação dos conceitos de evasão e elisão, considerando a primeira como ato ilegal e segunda como ato lícito, pois que dentro das regras legais. Quanto a ocorrência fática, o autor traz a diferença clássica no que se refere ao momento de ocorrência do fato gerador, considerando lícito os atos

¹³ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 30810 – Relator Ministro Nelson Hungria, Data de julgamento: 17/07/1956.

¹⁴ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Recurso em Mandado de segurança-RMS – 2.657 – Relator Ministro Mario Guimarães, Data de julgamento: 23/05/1955.

¹⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 30810 – Relator Ministro Nelson Hungria, Data de julgamento: 17/07/1956.

¹⁶ ¹⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 16.050 – Relator Ministro Aliomar Baleeiro, Data de julgamento: 22/03/1966.

¹⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 16.050 – Relator Ministro Aliomar Baleeiro, Data de julgamento: 22/03/1966.

que ocorressem em consonância com a lei e, principalmente, antes da ocorrência do fato gerador tributário (DORIA, 1970, p. 58)¹⁸.

Esse posicionamento se espalha pela doutrina do planejamento tributário, sendo considerado lícito todo o planejamento que não fosse considerado evasivo. Por sua vez, planejamento tributário evasivo seria aquela *contra legem*. Em virtude desse posicionamento, observa-se no plano dos princípios e valores uma exacerbação do valor liberdade e da segurança jurídica, que seria obtida ao se seguir aquilo que a lei permitirá, acentuando a ideia de legalidade para o contribuinte, podendo este fazer tudo aquilo que a lei não proibia expressamente. Neste momento histórico, havia um crescimento da valorização da legalidade e da segurança dentro do regime militar proveniente do golpe de 1964 (GRECO, 2008)¹⁹, com valorização da hierarquia e da ordem legal, dando um papel superior à lei e a legalidade em detrimento de criações tributárias pautadas em atos infra-legais como decreto ou mesmo portarias.

As ideias desenvolvidas por Sampaio Dória estavam em consonância com o que pensavam os autores denominados de formalistas²⁰, os quais enfatizavam os

¹⁸ “O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuais meios ilícitos (falsidade); na elisão, a licitude dos meios é condição *sine qua non* de sua realização efetiva. O Segundo aspecto de maior relevância é o momento da utilização dos meios: na fraude, opera-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ele já se manifestou sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de sua incidência. Ao passo que pela elisão, o agente atua sobre a mesma realidade, antes que ela se exteriorize, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência”. (DORIA, 1970, p. 58).

¹⁸ “A estratégia adotada por Geraldo Ataliba permitiu este avanço, quando politicamente vigorava um modelo autoritário de estado e teve dois pontos de apoio. Por um lado, aceitava a ideia de autoridade hierárquica que era encampada pelos detentores do poder institucional e a qual, no debate jurídico tributário, passou a ser vestida da roupagem de ‘autoridade legal’, pois, assim como há uma hierarquia entre patentes militares, também há hierarquia entre os tipos de instrumento jurídico (portaria, decreto, lei e constituição). Por outro lado, buscou-se o que de mais recente existia na teoria jurídica mundial à época e lá se encontrou a obra de Hans Kelsen não apenas em sua teoria pura, mas também na sua teoria geral do direito e do estado, cujo conjunto desenvolve uma abordagem predominantemente estrutural e formal do fenômeno jurídico, deixando em Segundo plano o debate substancial, axiológico, político etc. (GRECO, 2008, pp. 104-105).

¹⁹ “A estratégia adotada por Geraldo Ataliba permitiu este avanço, quando politicamente vigorava um modelo autoritário de estado e teve dois pontos de apoio. Por um lado, aceitava a ideia de autoridade hierárquica que era encampada pelos detentores do poder institucional e a qual, no debate jurídico tributário, passou a ser vestida da roupagem de ‘autoridade legal’, pois, assim como há uma hierarquia entre patentes militares, também há hierarquia entre os tipos de instrumento jurídico (portaria, decreto, lei e constituição). Por outro lado, buscou-se o que de mais recente existia na teoria jurídica mundial à época e lá se encontrou a obra de Hans Kelsen não apenas em sua teoria pura, mas também na sua teoria geral do direito e do estado, cujo conjunto desenvolve uma abordagem predominantemente estrutural e formal do fenômeno jurídico, deixando em segundo plano o debate substancial, axiológico, político etc.”. (GRECO, 2008, pp. 104-105).

²⁰ Para usar uma qualificação consistente do termo, longe de subjetivismo e preconceitos (ROCHA, 2015).

princípios da legalidade, tipicidade cerrada (CARRAZA, 2005)²¹ no direito tributário. Não consideravam, nesta época, a possibilidade de descon sideração de negócios jurídicos lícitos e dentro da legalidade. O contribuinte poderia planejar seu negócio, a partir do princípio constitucional da livre iniciativa (que também é uma liberdade fundamental de nosso estado democrático de direito). Nesse sentido, em posicionamento mais recente, porém consonante com a doutrina de Sampaio Dória, Gustavo Miguez De Mello (2016, p. 227) cita: “[...]a recepção do abuso de direito – instituto típico do direito privado – no direito tributário enfrenta resistência de duas ordens: i – restringe o princípio da liberdade e ii-enfrenta o obstáculo da legalidade...” (DE MELLO; SIMÕES, 2016, p. 227). Era posicionamento pacífico esta sobrevalorização da legalidade, que é vista até hoje pela maioria dos autores.

Apenas a simulação poderia dar ensejo a uma descon sideração do negócio e punição pela lei. Tepedino, Barbosa e Moraes (2011, p. 316) apontam que “Na simulação, não há deficiência do elemento volitivo, como ocorre no erro, dolo ou coação. Ao contrário, os agentes simuladores têm plena consciência em seu agir”. Citam ainda que “[...] mais que cingir-se aos interesses particulares, volta-se para ofensa do interesse público... [...]”. Na verdade, “[...] tem-se a celebração de um acordo que aparentemente está em acordo com a ordem jurídica, mas que em verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir, por se tratar de uma declaração enganosa de vontade” (BARBOZA, DE MORAES; TEPEDINO, 2011, p. 316). Observa-se uma declaração enganosa de vontade em conluio com declaratório – *pactum simulationes*, com objetivo de enganar terceiro, havendo um negócio meramente aparente.

Doria (1970, p. 88) relata que “inexistindo simulação, as modalidades de negócios indiretos, tirante as hipóteses de fraude, são juridicamente válidas, e submetidas a disciplina do negócio realizado” Para fins de contextualização, no negócio indireto, as partes se utilizam de um tipo negocial de efeitos menores que o tipo usualmente adotado para atingir determinado fim. Diferentemente do que ocorre, a princípio, na simulação, como descrito acima, dentro da literatura clássica referente ao direito civil.

²¹ Antônio Roque Carraza (2005, p. 522) defende a existência do princípio da tipicidade fechada. Segundo o autor, o tipo tributário seria “um conceito fechado, seguro, exato, rígido e preciso e reforçador da segurança jurídica [...]”.

Luis Eduardo Schoueri - Schoueri (2011, p. 418) diferencia o negócio indireto e a simulação no âmbito do direito tributário:

[...] não é o caso, por exemplo, do negócio jurídico indireto. Neste ocorre o negócio e as partes desejam seus efeitos; na verdade, foi justamente o fato de tais efeitos serem equivalentes aos de outro negócio (o direto) que fez com que as partes optarem pelo negócio jurídico indireto. Eis um caso em que a Jurisprudência Dos Conceitos, limitada a simulação, parece enfrentar dificuldades... (SCHOUERI, 2011, p 418).

Dessa forma, influenciados por Sampaio Dória, boa parte dos autores do direito tributário brasileiro consideravam que somente a simulação, “[...]reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que formalizam...” (AMARO, 2009, p. 232), daria ensejo ao desfazimento do negócio jurídico e, conseqüentemente, de seus efeitos tributários. Inclusive, havia consequência tributária específica prevista no Código Tributário Nacional – CTN, lançamento de ofício – art. 149, VII. Ligava-se à ideia de evasão, fraude, sonegação e as condutas típicas no contexto até mesmo do direito penal.

Marco Aurélio Greco - Greco (2019, pp. 196-197) denomina esse entendimento sobre a simulação e sua relação com o planejamento tributário – *latu sensu* - de primeira fase²² do debate sobre planejamento tributário, onde a simulação é “[...] vista como vício de vontade[...]”. O autor detalha o que significa exatamente isso:

[...] o referencial de exame de oponibilidade dos negócios perante o Fisco é dado pelo elemento vontade, e a defesa dos contribuintes consiste em demonstrar sua “vontade” real de praticar o negócio jurídico questionado. Ou seja, mostrar que o contribuinte quis incorporar ou doar e não quis outra coisa. Sendo assim, se não há vontade com a qual comparar a vontade aparente, não há simulação. Este é o modelo clássico: só há prova da simulação se restar demonstrado existirem duas vontades, uma diferente da outra. Se existir uma única vontade consistente, que assume as consequências ainda que indesejáveis do negócio privado, não existe simulação (GRECO, 2019, pp. 196-197).

²² Greco (2019, p. 150) resume: “[...] o modelo sustenta que a licitude do meio utilizado implica a aceitação do resultado, entendido como o efeito tributário. Dito de outra forma: se o contribuinte quer algo, isto é, aquele algo; para tanto usa certa forma que tenha previsão legal, seja um contrato, seja uma pessoa jurídica e, portanto, se aquilo é uma pessoa jurídica, se é um contrato, é porque o contribuinte assim quis que fosse. Nessa análise, cumpre verificar se o que foi feito passa pelo crivo da licitude, apenas, e se passar pelo crivo da licitude do meio, (que é o contrato ou a pessoa jurídica) o fisco tem de aceitar necessariamente o resultado que daí vai advir. Essa é a lógica da primeira fase. [...]”.

Há prevalência de critérios formais - licitude e anterioridade em relação ao fato gerador - para a verificação da legitimidade dos planejamentos tributários, além da dicotomia entre evasão e elisão fiscal, sob a influência da obra de Sampaio Dória (*apud* ROCHA, 2021, p. 26)²³. Isso se manteve relativamente estável até meados da década de 1990.

Em 1991, Ricardo Lobo Torres lança o livro “*Normas de Interpretação e integração no direito tributário*”, que tem sua 2ª edição publicada em 1994. No plano da literatura jurídica, traz algumas das ideias que iriam influenciar a interpretação das normas tributárias, com efeito sobre a questão do planejamento. Em 1996, Marco Aurélio Greco escreveu um artigo sobre planejamento – “*Planejamento Tributário e Abuso de Direito*”, na obra “*Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*” de Ives Gandra Da Silva Martins, recebendo algumas críticas por discordar da doutrina até então dominante (ROCHA, 2021)²⁴. Em 1998, o autor lança a obra “*Planejamento Tributário e Interpretação da Lei Tributária*”, que trata o tema de forma bem diferente da doutrina dominante até então, incorporando a ideia de abuso na análise do planejamento tributário. A tese de doutorado de Marcus Abraham – *O Planejamento tributário e o Direito Privado*, de 2007, além da mais recente obra de Ricardo Lobo Torres - *Planejamento Tributário – elisão abusiva e evasão fiscal*, de 2013, trazem novas ideias que internalizam a teoria do abuso do direito, abuso de forma, fraude a lei no estudo do direito tributário, na interpretação de suas normas e na aplicação ao campo do planejamento tributário, servindo como baliza a este.

Começa-se a lançar dúvidas sobre a validade dos efeitos tributários de negócios com alto grau de artificialidade, com único objetivo de reduzir tributos e, conseqüentemente, lesando o fisco. Estas ideias também começaram a aparecer na jurisprudência administrativa. O conselho de contribuintes – 8ª Câmara, no Recurso

²³ “[...] A visão de Sampaio Dória sobre os limites do planejamento tributário legítimo era de defesa incontestada da liberdade, mas de uma liberdade não simulada, ou seja, da liberdade de opção do contribuinte, não para distorcer a realidade mediante a adoção de formas jurídicas exóticas, mas, sim, para efetivamente praticar atos ou negócios jurídicos que resultem na menor tributação, desde que congruentes com a realidade fática e com o seu perfil objetivo. Por essa razão, seguindo a classificação que propusemos na seção 1 deste artigo, entendemos a posição do autor como libertária moderada [...]”. (ROCHA, 2021, p. 26).

²⁴ “[...] “Quando este texto saiu publicado, eu recebi cartas de advogados contrariados. Recebi telefonemas de advogados dizendo que era um absurdo o que eu estava falando...” (ROCHA, 2021, p. 26).

Voluntário nº 114164, julgado em 08/06/1999 (Processo nº 10950.000482/95-10²⁵), deu provimento parcial ao recurso da CONSTRUTORA GARSA LTDA. Esta teve desconsiderada os efeitos tributários de seu negócio jurídico, por simular venda de imóvel - transferência do estoque de imóveis à empresa ligada, formalizando contrato particular em 28 de dezembro para rescindí-lo no mês de janeiro do ano seguinte. Objetivava evitar a correção monetária de balanço, sendo considerada pelo Conselho como evasão tributária com abuso de direito já que, como dito, o único, intuito era afastar a correção monetária das demonstrações financeiras que incide sobre os custos dos imóveis do Ativo Circulante, diminuindo o imposto de renda a pagar da empresa. Sendo assim a operação foi considerada sem produção de efeitos perante o fisco²⁶.

Do exposto, nota-se o início de mudança de pensamento que será acentuado com a chegada da Lei Complementar nº 104 de 2001, que inseriu o parágrafo único do Art. 116 do CTN que estudaremos a seguir.

1.2.2 O desenvolvimento no início da década de 2000: a Lei Complementar 104, de 2001 e a introdução do art. 116, parágrafo único do CTN

O parágrafo único do artigo 116, introduzido pela Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001, traz o termo desconsideração e a possibilidade de sua ocorrência em caso de dissimulação. Esta norma acentua o debate iniciado no final da década de 1990 e o desacordo conceitual e terminológico ligado a este tema. Num contexto de globalização, de maior especialização técnica, do trabalho e das tecnologias, interpretar fato e texto, inclusive sua atividade de subsunção, passam a ser mais complexas e difíceis. Observemos agora a redação do dispositivo:

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) **(grifos nossos)** (BRASIL, 2001).

²⁵ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – RECURSO VOLUNTÁRIO nº 114164. Conselheiro-relator – José Antônio Minatel, 1999.

²⁶ Julgados do CARF serão detalhados no capítulo 2.

Nesse primeiro momento focaremos a discussão relativa aos conceitos. Depois trataremos da parte mais princiológica e ideológica, também relacionada com essa nova redação.

No direito civil, Tepedino, Barbosa e Moraes (2011, p. 317) descrevem que: “A simulação relativa, também chamada de dissimulação, é a que contém dois atos jurídicos, quais sejam: o negócio simulado que esconde ou camufla outro negócio, que é o dissimulado, a verdadeira intenção das partes”. Ou seja. Há dois atos. Um querido pela parte, dissimulado. E o simulado, aparente, visando enganar terceiros, como já relatado. Só que este caso, muitas vezes, desconsiderar um ato dissimulado implica no uso da teoria do abuso de direito. No direito tributário, Oliveira (2002, p. 82) – Ricardo Mariz de Oliveira, diferencia simulação de dissimulação: “...Simular tem um componente positivo no ato externo, de pura e simplesmente criar aparência, ao passo que dissimular tem um componente negativo no ato externo, de esconder o interior real...”. Nesse sentido então, simular seria diferente de dissimular. E seria possível interpretar que, em ambos os casos, o estado poderia desfazer os efeitos tributários de um determinado planejamento.

O dispositivo do art. 116, parágrafo único permite (ou permitiria) verificar o grau de artificialidade de uma dada operação para saber sobre a possibilidade de desconsideração do negócio, permitindo a requalificação do fato quanto a norma tributária correta para este. Greco (2019, p. 535) complementa:

[...] na medida em que a qualificação jurídica resulta da consideração de textos e condutas – apesar de partir de fatos certos (descritos nos textos ou realizado no plano da conduta) – corresponde a fruto de elaboração realizada pelo interprete/aplicador. Em razão disso, é natural que possa existir mais de uma qualificação jurídica extraída dos mesmos textos e condutas... **a qualificação jurídica é o produto final de um processo de interpretação e aplicação do direito** que afirma estar aquele conjunto abrangido por um determinado conceito ou categoria jurídica.

Essa nova qualificação deverá ter um fundamento jurídico, analisando-se também o contexto que permeia tanto a norma quanto a conduta do planejador. Greco (2019, pp. 536) descreve “que [...] cumpre...examinar os motivos, finalidades ou objetivos do respectivo negócio jurídico...situá-la (a conduta) tanto no contexto temporal como negocial, pois é da conjugação deles que emanará o significado da conduta realizada”.

É dessa situação que entram ou se intensificam os estudos e análises de todos esses conceitos de abuso de direito, de forma, fraude a lei, além dos conceitos de simulação e dissimulação. Além disso, como pano de fundo, mas não menos importante, entram os conflitos entre princípios norteadores e embasadores da conduta do estado e do contribuinte, notadamente os princípios da legalidade, da livre iniciativa, da capacidade contributiva e da igualdade, ligado, respectivamente, aos valores segurança jurídica, liberdade, justiça e igualdade.

Na literatura, Paulo Barros de Carvalho - Carvalho (2016, p 282) descreveu: “[...] o parágrafo único do 116....não veio impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária”. Ou seja, de acordo com o autor, a norma não cria impeditivo ao planejamento tributário, dado que este é um direito advindo de uma liberdade fundamental – a livre iniciativa. Mas poderia ele ser usado para fins de desconsideração de planejamentos tributário em princípio lícitos?

Marcus Abraham (ABRAHAM, 2007)²⁷ afirma ser regra antielisiva. Torres (2013, p. 3) - Ricardo Lobo Torres também defende o mesmo posicionamento²⁸, complementando que: “a-Não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso

²⁷ Marcus Abraham (2007, pp.267-269) cita que “ o direito alemão, um dos primeiros a debater o assunto, já incluía no seu código tributário de 1919, elaborado por Enno Becker e sob a influencia da jurisprudência dos interesses e dos ideias finalísticos, normas anti-elisivas que permitam análises da consideração econômica do fato gerador...”. Ensina ainda que “[...] a legislação portuguesa também dispõe de mecanismos antielisivo...determina a ineficácia de negócios jurídicos ou atos realizados com o único ou principal objetivo de redução de impostos...”.Cita, por fim, o caso espanhol, onde aponta que “Reciente ley general tributária numero 58 de 2003 veio modificar a legislação...vindo substituir o tradicional conceito de fraude a lei pela nova figura do conflito na aplicação da norma tributária, facilitando a sua aplicação na luta contra sofisticado mecanismos elisivos...”.

²⁸ Para Ricardo Lobo Torres - Torres (2013, p. 55): “A nova regra do art. 116....**é autêntica norma antielisiva, que recepcionou o modelo francês. Nada tem a ver com norma antissimulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII do CTN)** e que tem outra estrutura e fenomenologia. A recente regra antieleisiva tem as seguintes características: permite a autoridade administrativa requalificar atos e negócios jurídicos praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não tributários; atinge a dissimulação do fato gerador em abstrato, para proceder a adequação entre *intentio facti* e *intentio iuris*, o que é característica da elisão, o qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato em concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil.”(grifo nosso)

Aponta ainda o autor, contextualizando o cenário internacional de seu surgimento (TORRES, 2017, p. 04) que: “As normas antielisivas surgiram, principalmente a partir dos anos 90, sob diferentes configurações: proibição de abuso de forma jurídica, na Alemanha (art. 42 AO 77); vedação de fraude à lei, na Espanha (art. 24 do Código Tributário, alterado em 1995); desconsideração da personalidade jurídica, na Argentina (art. 2o da Lei 11.683, alterado em 1998); prevalência do propósito mercantil, nos Estados Unidos, Inglaterra, Canadá e Suécia; normas antielusivas, na Itália; norma anti-abuso, em Portugal (art. 38, no 2, da Lei Geral Tributária, de 1999); proibição de dissimulação das somas sujeitas ao imposto, na França (“Code Général des Impôts”)...”.

Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante no CTN[...]. O autor (2013, p. 46) complementa: “[...]requalificação, isto é, uma nova qualificação jurídica diferente daquela praticada pelo contribuinte [...]”. Logo, segundo o autor, seria possível desprezar a qualificação do fato a norma feita pelo contribuinte, em caso de dissimulação da ocorrência do fato gerador.

Os termos chaves para a discussão acerca desse dispositivo são: desconsiderar e dissimular. Desconsiderar é “não considerar; desatender, desprezar.”²⁹. As normas antielisivas, assim, são aquelas que permitem ao Fisco desconsiderar condutas elisivas praticadas pelos contribuintes com o objetivo economizar tributo, lançando-o tal como seria devido caso não verificada a elisão fiscal (que para alguns autores seria elisão ilícita, pois que a lícita seria planejamento tributário legítimo). A conduta do contribuinte dissimularia a ocorrência do fato gerador, a partir da qualificação desta a uma norma em que não incorreria no fato gerador tributário, em princípio. O fisco, assim a partir do dispositivo, poderia desconsiderar os efeitos tributários dessa operação. Requalificaria o fato a norma em que seria gerado o fato gerador do tributo.

Na mesma linha Ricardo Lodi - Ribeiro (2009, p. 302) descreve:

Na verdade, a introdução da cláusula antielisiva em nosso ordenamento é fruto da aplicação do valor da segurança jurídica em conjunto com o da justiça. A segurança jurídica revela-se pela certeza da aplicabilidade das regras, e efetiva-se pelo princípio da legalidade, dentro da perspectiva de que a obrigação tributária é ex-lege, não resultando da vontade das partes. Assim, não é lícito ao contribuinte que pratica o fato econômico, identificado pelo legislador como indicador de capacidade contributiva, se livrar do pagamento do tributo por meio do abuso do seu direito. Portanto, torna-se fácil constatar que a norma antielisiva não viola o princípio da legalidade, mas visa, antes de qualquer coisa, garantir o império da lei.

Marco Aurélio Greco, acredita que o parágrafo único do artigo 116 não se presta para resolver o que chama de patologias (GRECO, 2019, p. 359)³⁰. Na visão do autor, citado por Sérgio André Rocha - Rocha (2019, p. 25): “Para Marco Aurélio, “a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias”. Seriam essas patologias

²⁹ DICIO. Dicionário Online de Português. Significado de analogia. Ago de 2021. Disponível em <<https://www.dicio.com.br/desconsiderar/>>: Acesso em: 23 set. 2021.

³⁰ Ele entende, por fim, que a capacidade contributiva não é um fundamento de instituição da exação tributária; mas um critério para seu rateio – necessário num mundo em que se mensurar a renda real torna-se cada vez mais difícil frente a inovação tecnológica e a globalização.

divididas em graus que vão desde uma ilegalidade e/ou simulação até ao abuso de direito, de forma etc. Assim, o debate sobre planejamento tributário dividir-se-ia em três fases, ao longo do tempo, considerando essas patologias: a primeira fase do debate histórico onde haveria a liberdade total para planejamentos tributários, salvo casos de simulação (única patologia admitida); a segunda fase, onde havia liberdade, salvo patologias (patologias, agora no plural, que incluíam a simulação e a fraude à lei e abusos de forma e de direito)); e, por fim, a terceira que é a denominada liberdade, com capacidade contributiva que significa, em apertada síntese, que a capacidade contributiva seria o motivo para se desconsiderar uma determinada conduta, aplicando-se o dispositivo antielisivo do art. 116, PU do CTN.

Nas palavras de Greco (2019, p. 359), o parágrafo único do art. 116 “[...] abrange situações em que não há qualquer ilicitude ou patologia nos negócios jurídicos celebrados”, dando um sentido um pouco mais amplo que o defendido por Ricardo Lodi e Ricardo Lobo Torres, em especial quando se considera os efeitos possíveis decorrentes da 3ª fase desenvolvida pelo autor. Isso porque independentemente de ter situação lícita, mas abusiva, poderia ser invocado o 116, parágrafo único como norma antielisiva, com fundamento na existência de capacidade contributiva.

Por outro lado, alguns autores criticam, entendendo que o dispositivo não é norma antielisiva. Alberto Xavier - Xavier (2001, p. 156) ensina: “[...] para aqueles que aspiravam à ampla e inovadora consagração de uma cláusula geral antielisiva, a LC 104/2001, restrita a figura clássica da dissimulação foi... a montanha que pariu um rato...”. De forma debochada, aponta que esta não é norma antielisiva. Chega neste mesmo artigo apontar ao fato de que, se considerada a norma como antielisiva, seria inconstitucional! (XAVIER, 2001, p. 68). Luis Eduardo Schoueri - Schoueri (2011, p. 412) demonstra que “trata-se de dispositivo de redação bastante criticável já que, ao se referir à dissimulação, parece limitar-se a autorizar sejam afastados negócios jurídicos simulados, para que a lei atinja os negócios dissimulados, aqueles subjacentes (efetivos)”. Explica ainda que a norma não pode ser aplicada como ocorre em outros países como, por exemplo, entende ser aplicável em Portugal (SCHOUERI, 2011, p. 410)³¹. Ou seja, usa-se o mesmo direito

³¹ [...] A cláusula geral anti abuso portuguesa permite à administração fiscal, caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi utilizada apenas para obter redução inaceitável da carga fiscal –

estrangeiro, agora como exemplo de que não é norma antielisiva, em virtude de diferença entre esses ordenamentos (QUEIROZ, 2008, p. 755)³².

Sobre o termo dissimular, o autor descreve que “Nesse caso a expressão dissimular não teria sentido próprio do direito privado, mas antes um sentido diverso: o contribuinte praticaria atos (válidos) que acabariam por conferir natureza jurídica diversa a outros atos, afastando daí a tributação...” (SCHOUERI, 2011, p. 413). A ministra do STJ Regina Helena Costa - Costa (2015, p. 207) entende que a dissimulação prevista no 116, parágrafo único não inova o ordenamento, não traz norma antielisiva e já era prevista no ordenamento: “[...] o direito positivo já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a vista do disposto no art. 149, VII, CTN[...]”. Na mesma linha, José Eduardo Soares Melo - *Melo* (2001, p. 175) entende que não se extrairia desse termo (dissimulação) uma regra antielisiva:

[...] uma vez que a legislação já confere os meios e instrumentos necessários à fiscalização para lançar o tributo sonegado, inclusive promovendo arbitramentos segundo parâmetros legais...o parágrafo único do art. 116 do CTN (LC 104) deve ter restrita eficácia aos casos em que se constatam vícios nos atos ou negócios jurídicos praticados (fraude, dolo, simulação) ...

Os autores vão negando, considerando que a alteração legislativa repetia algo que já existia – combate a evasão/sonegação, ainda que a lei tenha sido feito num contexto muito posterior a este – exatamente o contexto de combate a artificialidade de terminados atos e os efeitos deletérios destes para as fazendas públicas.

Schoueri (2011, p. 429) sugere ferramenta útil ao interesse do fisco, a partir da interpretação do art. 118 do CTN³³:

[...] o inciso I do art. 118 do CTN pode oferecer ferramenta interessante para o fisco: no lugar de buscar a invalidade do negócio jurídico, pode ele questionar se a hipótese tributária se vincula àquele negócio: evidenciando que a tributação se dá partir de uma situação de fato, então a subsunção se

inaceitável por se realizar contra uma intenção contrária e claramente expressamente pelo legislador fiscal – anular efeitos fiscais desse negócio jurídico.

³² Na mesma linha, Queiroz (755, p. 2008): “[...] afigura-se evidente que há uma completa incompatibilidade lógica entre o rígido sistema de repartição da competência tributária presente na Constituição Brasileira e a adoção de teorias estrangeiras antielisivas...”.

³³ CTN – “Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. (BRASIL, 1966).”

opera a partir da ocorrência do fato, irrelevante a natureza jurídica do negócio celebrado...

Em nosso sentir, o autor supracitado parece confundir invalidade com desconsideração de efeitos tributários. O fisco, ao aplicar o art. 116, parágrafo único, busca a desconsideração dos efeitos tributários e não a invalidação do negócio jurídico em si. Desconsidera o ato dissimulado para atingir tributariamente o ato querido pelo agente, coincidentemente, o que gera maior tributação. Requalifica os fatos numa outra norma. Neste ponto, a norma antielisiva permitiria desconsideração dos efeitos tributários do negócio, o qual se manteria válido. Entretanto, o autor toca num ponto importante que trabalharemos neste e no capítulo seguinte: a importância da delimitação dos fatos (e as características específicas de cada caso) para análise do planejamento.

Observa-se ainda uma íntima relação desse dispositivo com o conceito de analogia que estudamos ao possibilitar que o Estado reenquadre o fato F na norma 1 (N1) – usual para aquele caso, caso não haja uma justificativa econômica, “negocial” para o enquadramento feito pelo contribuinte (fato F na norma N2, não usual para o caso). Para Ricardo Lobo Torres - Torres (2013, p. 55) “A nova norma antielisiva opera contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, 1º do CTN, que proíbe a analogia para criação de obrigação tributária”. O contribuinte faria uma contra analogia – ou analogia às avessas, porque, na verdade, o contribuinte comparou seu fato (fato “F”) e enquadrou este fato F numa norma 2 (N2), não usual para o negócio querido. E aí, o estado poderia, segundo o autor, a operar uma a contra analogia para requalificar o fato F na norma n1, mais usual e que leva ao fato gerador do tributo. Rocha (2019, p. 64), em se tratando das regras antielisivas, mas ligado ao tema da analogia, descreve:

É em sentido semelhante ao sustentado por Greco que Ricardo Lobo Torres chama as regras antielusivas de regras contra-analógicas. Segundo o saudoso professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, “no combate à fraude à lei é visível o argumento contra-analógico”. E exemplifica com uma situação em que “o contribuinte buscou, pela analogia com a locação, transformar as prestações de uma compra-e-venda em aluguéis. A contra-analogia consistiu na desconsideração, por parte do Fisco, da subsunção operada pelo contribuinte e na requalificação da locação como compra-e-venda.

Queiroz (2008), entretanto, explica que há incompatibilidade lógica entre o sistema de repartição constitucional de competência brasileiro e a adoção de teorias

que permitam genericamente a adoção de normas antielisivas. E trata dessa forma o autor, justamente porque a norma antielisiva leva à necessidade de raciocínio analógico, não permitido pelo direito tributário pátrio. Segundo o autor:

Afigura-se evidente que há uma completa incompatibilidade lógica entre o rígido sistema de repartição da competência tributária presente na Constituição Brasileira e a adoção de teorias estrangeiras antielisivas, que dependem, para sua aplicação, do emprego da analogia.” Admitir o emprego da analogia como medida antielisiva representaria uma irrefutável afronta ao Princípio da Estrita Legalidade, pois tornaria desnecessário que o próprio Poder Legislativo realizasse a plena discriminação de todos os critérios (pessoal, material, temporal e espacial) do antecedente e do consequente da norma tributária (QUEIROZ, 2008, p. 754).

Cita como exemplo o fato de que, se a de substância econômica pudesse ser usada como critério principal para ensejar a tributação, não haveria “...diferença, quanto a substância econômica, do fato de alguém transmitir inter vivos um bem imóvel para o fato de alguém transmitir intervivos um bem móvel [...]” (QUEIROZ, 2008, p. 754). Citando Brandão Machado, aponta: “[...] a previsão do Art. 42 do código tributário alemão , que estabelece o instituto do abuso de forma jurídica, demanda o emprego da analogia, para que seja possível construir a exigência do tributo, o que segundo suas palavras ‘ Não é todo sistema jurídico suporta[...]’”(QUEIROZ, 2008, p. 754). Por fim, conclui: “ As teorias estrangeiras que para serem aplicadas, em situações que não se enquadrem como de simulação e fraude, envolvem, necessariamente, um processo analógico...” (QUEIROZ, 2008, p. 754).

Dessa forma, segundo o autor, aplicar a teoria do abuso de forma ou de direito ou fraude à lei para desqualificar um fato, subsumindo-o a uma lei diferente da subsunção inicial feita pelo contribuinte, só pode ser feito a partir do uso da analogia (ou processo analógico), o que é proibido em direito tributário (art 108, parágrafo 1º do CTN), pois na prática, na grande maioria das vezes, leva ao uso de analogia para fins de incidência ou aumento de tributo³⁴.

³⁴ Queiroz (2008, p. 754) descreve: “[...]:Ora, (i) se a Constituição se ocupou em discriminar diferentes conceitos, que apresentam limites máximos, de modo a repartir a competência tributária entre as Pessoas Políticas, (ii) se há entre esses conceitos semelhanças quanto à repercussão econômica ou substância econômica dos mesmos, (iii) então, se fossem aplicáveis no Brasil teorias estrangeiras (a da interpretação econômica, a da substância sobre a forma, a do propósito negocial etc.) que para serem aplicadas, em situações que não se enquadrem como de simulação ou fraude, envolvem necessariamente um processo analógico, estar-se-ia tornando sem efeito o Princípio da Repartição Constitucional da Competência Tributária. Poder-se-ia perguntar: qual a diferença, no que tange à substância econômica, do fato de alguém ser proprietário de um imóvel rural para o fato de

Pela visão do autor, haveria uma violação à norma geral. Acontece que o art. 116, parágrafo único é norma posterior e específica, contida no CTN. Não nos parece que a regra do art. 108, parágrafo 1º do CTN deva prevalecer, a priori. No plano formal-legalista, encontram-se na mesma situação (ambas no CTN). Em termos cronológico, o art. 116, parágrafo único é mais recente. Ademais, a vedação a analogia liga-se ao princípio da legalidade estrita, importante princípio no direito tributário brasileiro. Porém a norma antielisiva liga-se à capacidade contributiva e ao princípio da igualdade. No âmbito de interpretação de normas a luz da Constituição, entendemos que os princípios constitucionais devam ser sopesados. Balanceados. Em especial aqueles que porventura estejam em conflito como no caso a capacidade contributiva e legalidade.

Adiantando tema que voltaremos a tratar, o papel institucional do STF no debate sobre normas relativas ao planejamento tributário deve ser o de sopesar os princípios constitucionais relacionados a estas normas para, no caso concreto, declarar ou não sua inconstitucionalidade. Em especial as denominadas normas antielisivias, sejam as editadas pela União, Estados ou Municípios, conforme o caso. Detalharemos no capítulo 2 (analisando julgados e principalmente a ADI 2.446) e capítulo 3 (com sugestões de atuação) esta possibilidade de atuação do STF.

O artigo 116, parágrafo único do CTN demanda regulamentação posterior. As tentativas de regulamentar o dispositivo (Medida Provisória 66/2002³⁵; PL 536/2007³⁶; PLC 88/2011³⁷ e PL 537/2015³⁸) acabaram por representar tentativas

alguém ser proprietário de um imóvel urbano? Não parece haver diferença quanto à substância econômica. Ora, sendo assim, poderiam tanto a União quanto o Município exigir o imposto sobre a propriedade, seja urbana ou rural, tendo por base a competência diretamente conferida pela Constituição ou tendo por base a analogia? Parece-me que não”. Finaliza o autor (2008, p. 756): “[...] Assim, nos impostos cujas materialidades não se vinculam a qualquer forma jurídica específica, mas que se referem a um resultado ou a uma situação de fato (que se baseiam em conceitos denominados funcionais) - p. ex., o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cuja materialidade é representada pelo acréscimo patrimonial experimentado por alguém - pode o legislador determinar validamente (o que, aliás, já vem sendo feito) que qualquer que seja a forma, a origem ou a causa desse acréscimo ele será tributado por tal imposto...Por outro lado, os impostos cujas materialidades se encontram delimitadas a determinada forma jurídica (que se baseiam em conceitos denominados estruturais) são exceção no sistema constitucional tributário brasileiro. Isso ocorre com os impostos sobre: a propriedade territorial rural; doação; serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; propriedade de veículos automotores; propriedade predial e territorial urbana...”. (QUEIROZ, 2008, p. 754-755).

³⁵ “[...] “A aplicação do propósito negocial, com efeito, viola amplamente o princípio da legalidade. Albergar categoria desenvolvida pela jurisprudência norte-americana em um sistema constitucional e infraconstitucional rígido como o brasileiro, no qual prepondera a segurança jurídica, faria letra morta do estatuto do contribuinte...” (LOBATO; FRADE; MARINHO NETO, 2021, p. 24).

³⁶ “[...] Constitui-se um vazio total. Mais confunde que esclarece para fins de regulamentação do PU do art. 116 do CTN...” (LOBATO; FRADE; MARINHO NETO, 2021, p. 26).

frustradas e pouco úteis a elucidação, buscando um critério objetivo para a aplicação do dispositivo do CTN. No campo prático, acabou por dificultar a implementação, para àqueles que consideram esta como uma norma antielisiva.

Porém cabe ressaltar uma última observação: é que um dos grandes problemas relativamente ao parágrafo único do art. 116 é a falta de critério para que a autoridade administrativa possa promover a desconsideração de atos e negócios jurídicos, em virtude também da ausência de uma norma legal regulamentadora, exigida no dispositivo. Há critérios na doutrina estrangeira; porém o ideal seria, de alguma forma, trazer apontamentos que denotassem o grau de artificialidade de determinada operação. Um limite que, ultrapassado, pudesse levar à desconsideração. Este é o ponto parece importante. E nesse sentido, Godoi (2012, p.141) afirma:

Essa definição dos critérios com base nos quais a autoridade administrativa poderá promover a desconsideração de atos e negócios jurídicos deve também ser acompanhada por uma norma legal que defina que, na presença desses critérios, afasta-se a qualificação de simulação, sob pena de continuar operando a atual norma geral antielusão representada pelo conceito amplo e causalista de simulação.

Ou seja, para evitar a celeuma conceitual que trabalharemos a seguir e que é também observada na jurisprudência administrativa (principalmente), e judicial, seria importante trazer critérios mais objetivos.

Concluindo o tópico, observa-se a ocorrência de dois posicionamentos relativamente antagônicos: àqueles que consideram o art. 116, parágrafo único como norma antielisiva (ainda que entre estes haja divergência entre seu efetivo alcance); e outros que não o consideram como tal. Esta questão perpassa por duas questões importantes: i – o debate ideológico, anterior, que influencia a interpretação e extração de sentido das normas antielisivias e de outras normas tributárias; ii - a adoção e aplicação no direito tributário de categorias específicas do direito civil como o abuso de forma, de direito etc. Trataremos a seguir desses dois tópicos.

³⁷ “[...] dissimulação seria abuso de personalidade jurídica.” (LOBATO; FRADE; MARINHO NETO, 2021, p. 27).

³⁸ “[...] retorna-se a ideia já rejeitada na MP 66/02, qual seja, de que a autoridade administrativa estaria autorizada a realizar lançamento de crédito tributário mesmo quando o contribuinte se utilizasse de formas lícitas para alcançar uma menor carga tributária...” (LOBATO; FRADE; MARINHO NETO, 2021, p. 28).

1.2.3 Conceitos e categorias de direito privado relacionadas à discussão do planejamento tributário pós art. 116, parágrafo único do CTN

Trataremos agora dos conceitos relacionados ao planejamento, importado de categorias do direito civil. Entretanto, cumpre fazer uma breve consideração prévia a respeito do debate ideológico que influencia a interpretação de normas tributárias e a adoção ou não das categorias de direito privado que serão descritas a seguir.

Aos adeptos dos princípios da legalidade, tipicidade cerrada (CARRAZA, 2005, p. 522)³⁹ e liberdade no direito tributário (formalistas⁴⁰), o estado deveria se ater as suas funções básicas, sem interferências na economia e na esfera privada dos cidadãos. Interferência somente por meio da legalidade, sendo este princípio quase que absoluto, dentro de uma linhagem mais positivista⁴¹ (dentro os mais radicais o tributo seria uma agressão a propriedade privada, vindo a ser usado pelos governantes para atender objetivos espúrios) (MARTINS, 1998, p. 129). Ainda neste sentido, Mizabel Derzi – Derzi (2006, p.353) defende que “De outro, o direito à economia de tributo esbarra na proibição de fraudes, mentiras, simulações e evasões. O lícito é o limite...”, indicando que tudo que é lícito deve ser aceito, em respeito a liberdade do contribuinte e a legalidade, não se falando, então, em teoria do abuso.

Há de se ter cuidado nesta defesa em virtude da possibilidade de se aplicar o direito tributário de forma mecânica, literal e descontextualizada do mundo atual globalizado significa desconsiderar o contexto da sociedade de risco e da ambivalência do mundo atual⁴² (BECK, 1997; BAUMAN, 1999). O direito atual não

³⁹ Antônio Roque Carraza (2005, p. 522) defende a existência do princípio da tipicidade fechada. Segundo o autor, o tipo tributário seria “um conceito fechado, seguro, exato, rígido e preciso e reforçador da segurança jurídica...”.

⁴⁰ Para usar uma qualificação consistente do termo, longe de subjetivismo e preconceitos, vide Sergio Andre Rocha (2015).

⁴¹ A influência positivista, muita das vezes, nem está em seu modelo mais atual, baseado nas obras de Kelsen e Hart; mas naquele de origem na revolução francesa, nos primórdios da ideia de liberdade e segurança na lei feita pelo parlamento, que seria suficiente para resolver todos os problemas advindos do mundo dos fatos.

⁴² Sociedade de risco é um conceito trazido pelo sociólogo Ulrich Beck no sentido de que a imposição do mundo moderno ocidental ao redor do mundo aliado ao enorme desenvolvimento do capitalismo no mundo globalizado pós-comunismo gerou como efeito colateral a imprevisibilidade e a ambivalência. Esta sociedade de risco, assim, traz a ideia de que os perigos enfrentados hoje decorrem da própria ação do ser humano, gerando a referida imprevisibilidade. Já a ideia de ambivalência traz para gente a dificuldade na geração de um consenso quando da execução de políticas públicas, havendo, concomitantemente, distribuição de bônus e ônus decorrentes de uma dada tomada de decisão. Assim, nota-se a existência não só da distribuição de benefícios, como se

se presta à estabilização de uma dada rotina ou costume social⁴³ (GRECO, 2010). E a legalidade não nos parece o único caminho para a segurança jurídica⁴⁴ (ROCHA, 2017), dado que esta pode se dar mais no processo em si que na própria lei, como defendem alguns autores (ROCHA, 2017)⁴⁵. Por fim, há problemas relacionados aos lobbys (TANZI, 2013)⁴⁶ e à teoria da captura (esta última relacionada também com a área de regulação econômica – grupos de interesse⁴⁷ – falhas de governo), aplicável ao direito tributário. Toda esta complexidade atual não será adequadamente resolvida interpretando as leis tributárias com a prevalência absoluta da legalidade sobre outros princípios em rota de colisão, quando da análise de casos concretos de planejamentos.

Por outro lado, os defensores de uma maior intervenção por parte do estado - coordenador da atividade econômica e detentor do poder tributário, acreditam que a distribuição da carga tributária de forma mais justa ajudaria na concretização dos princípios ligados aos valores de justiça - como a capacidade contributiva (TORRES, 2005)⁴⁸ e de igualdade - como o próprio princípio da igualdade⁴⁹ (ÁVILA, 2007), o

pretendia ao tempo do Estado de Bem-estar Social, mas também de malefícios, como se dá, por exemplo, na construção de vias expressas ou de instalações nucleares.

⁴³ Marco Aurélio Greco (2010, p. 26), tratando do contexto de uma sociedade tradicional, ensina que “era a permanência que levava à ideia de que algo configurava uma norma jurídica...norma é previsão abstrata de uma conduta que costumeiramente vinha sendo realizada...isto coincide com a ideia de permanência, com a ideia de Constância, como geradora do direito. É a estabilidade da religião, a estabilidade do dogma, a estabilidade da Constância que servem para produzir as normas do dia dia...”. Essa visão de direito descrita pelo autor para explicar este num dado momento passado não nos parece adequada ao mundo atual.

⁴⁴ ROCHA (2017, p. 30) traz que “[...] a própria evolução da teoria hermenêutica afasta a ideia tradicional de legalidade e tipicidade tributária, bem como a ilusão da segurança jurídica absoluta decorrente da mesma.”

⁴⁵ ROCHA (2017, p. 79) ensina que “[...] temos que começar a busca pela segurança jurídica na interpretação/aplicação do direito, rediscutir o processo tributário, mas, principalmente, discutir instituições responsáveis pela aplicação do direito tributário...”

⁴⁶ Em se tratando dos *lobbys* feitos por grupos de interesse que visam influenciar a tributação de forma a torná-la favorável a determinados grupos e, conseqüentemente, como que estas condutas aumentam a complexidade de um dado sistema tributário, tem-se VitoTanzi (2013, p. 215) o qual ensina que “[...] o número crescente de objetivos de que se espera que os sistemas tributários modernos satisfaçam oferece desculpas para grupos particulares de pressão praticarem lobby em busca de tratamento especial para suas atividades...”.

⁴⁷ Sobre o tema, analisando a perspectiva econômica, Fiani (2017, p. 13) ensina que “[...] o conceito de grupos de interesse ganhou destaque na análise econômica a partir do trabalho de Mancur Olson. Em sua versão original, o modelo clássico de Olson tem por objetivo estudar os grupos de interesse, interesse comum de seus membros. A forma pelo qual os grupos de interesse cumprem seu objetivo é através da provisão de bens coletivos ou públicos a seus membros”.

⁴⁸ Vide a relação de princípios constitucionais a valores jurídicos feita pelo professor Ricardo Lobo Torres (2005) na nota 11.

⁴⁹ No caso brasileiro, Humberto Ávila (2007, p. 134-136), ao tratar da igualdade, em sua **natureza normativa**, ensina que esta pode ser vista como:

1-POSTULADO - Norma que verte parâmetros para a aplicação de outra. Uma metanorma; norma que orienta o intérprete na aplicação de outras normas, que é critério para a aplicação de outras);

que daria azo a utilização de técnicas como uso das teorias de abuso de direito, de forma, fraude a lei, que estudaremos a seguir, em cada caso, a partir do uso do princípio da proporcionalidade⁵⁰. Neste contexto, poder-se-ia desconsiderar os efeitos tributários de um dado planejamento tributário dentro da legalidade, mas abusivos⁵¹ (GOMES, 2000 *apud* RIBEIRO, 2015), feito antes da ocorrência do fato gerador (SOUSA, 1975)⁵². Essa corrente ideológica também traz problemas, pois que no extremo pode levar à denominada interpretação econômica do fato gerador tributário, além de trazer forte insegurança jurídica ao contribuinte e dificultar arranjos inovativos que permitam que a empresa possa ser competitiva no mercado, em especial no caso de empresas pequenas que não dominam ou concentram clientes no âmbito de seu mercado relevante.

Por fim, os autores como Marco Aurélio Greco (2014)⁵³ apontam as dificuldades de conciliação entre autores que defendem estas duas correntes

2- PRINCÍPIO - Igualdade como uma norma, um princípio (explica que a igualdade é garantidora de um ideal de chances – objeto de aplicação – busca de um estado ideal)

3 – REGRA – Igualdade como norma objeto de aplicação, tal como acima, mas que usa determinadas medidas de comparação – ou seja, norma material que pré-exclui matérias do âmbito da competência do poder legislativo, o qual deve seguir, ao fazer regras, esta regra relativa a igualdade. Por exemplo, regras pautadas em distinções quanto ao exercício profissional. Assim, segundo o autor, “a igualdade pode representar três normas jurídicas diferentes, cada qual com sua operacionalidade própria, a revelar, entre outras coisas, a própria riqueza normativa do ideal de igualdade...”. Neste caso, na perspectiva normativa, utilizamos a igualdade na vertente de princípio.

⁵⁰ A proporcionalidade se divide em: 1ª Adequação – É a análise se um meio adotado pelo poder público é ou não idôneo, para o alcance do fim a que ele se destina; 2º **Teste da necessidade** – Consiste na análise quanto à inexistência de um meio menos gravoso dentro os igualmente aptos para realização daquele fim. 3º. **Proporcionalidade em sentido estrito** – É o exame de **custo-benefício** para se saber se uma determinada medida eleita pelo poder público traz mais benefícios do que malefícios. Gonet e Mendes (2013, p. 199) complementa: [...] O postulado da ponderação corresponde ao 3º. Subprincípio da proporcionalidade no direito alemão. O primeiro é o postulado da adequação do meio utilizado para persecução do fim desejado. O segundo é o postulado da necessidade desse meio. O meio não é necessário se se dispõe de um mais suave ou menos restritivo constitui um fortíssimo argumento tanto para força teórica quanto prática da teoria...” vide também Alexy (2008).

⁵¹ Nuno de Sá Gomes (2000, p. 78 *apud* RIBEIRO, 2015, p. 110) destaca que no caso de elisão ilícita, os planejamentos...”apesar de lícitos, já não integram o direito à poupança fiscal pois podem ser corrigidos por meio da administração fiscal...”.

⁵² Rubens Gomes Souza (1975, P. 211-212) trazia o denominado critério cronológico para definir sim um ato era evasivo ou elusivo. Assim, se o ato fosse posterior ao fato gerador, ter-se-ia evasão; se anterior, ter-se-ia uma elisão (que poderia ser lícita ou ilícita-abusiva). (SOUSA, 1975, pp. 211-212). No próximo tópico discutiremos melhor esses aspectos conceituais, trazendo uma visão que parece mais adequada aos objetivos de nosso estudo.

⁵³ Greco (2014, pp. 51-52) trata da situação descrita, apontando que a CRFB/1988 resguarda, igualmente, estes valores colocados em lados opostos: “A Constituição de 1988, até certo ponto, acaba sofrendo de dupla personalidade, pois não tem perfil ideológico de nenhuma das duas correntes que se formaram: ela não é liberal e nem social. Ela é, ao mesmo tempo, meio a meio. Basta fazer uma leitura atenta dos dispositivos que regulam questões críticas...tanto é assim que em inúmeras questões levadas à decisão do STF, encontramos pleitos opostos, ambos apoiados em dispositivos constitucionais porque a CF encampou os dois conjuntos de valores”.

ideológicas (GRECO, 2014)⁵⁴, sendo seguido por Sérgio André Rocha (2019)⁵⁵⁵⁶. Este autor (2019, p. 50) sintetiza conclusão com a qual concordamos: [...] por mais que desperte paixões esse debate axiológico tem pouca relevância – ou deveria ter pouca relevância – na solução de casos concretos” (ROCHA, 2019, p. 50). Para Sergio André Rocha, quando da análise dos casos concretos em si, verifica-se que os lados ideológicos opostos costumam decidir os casos de forma semelhante.

Quanto às categorias em si, trataremos das seguintes: abuso de direito, fraude à lei e abuso de forma.

O abuso de direito é extraído do direito civil. Tepedino, Barbosa e Moraes (2011, p. 346) ensinam que: “A categoria do abuso do direito surgiu justamente com intuito de reprimir atos que, embora praticados com estrita observância da lei, violavam seu espírito...embora lícita, mostre-se desconforme com a finalidade que o ordenamento pretende naquela circunstância fática...”. O fato de derivar de construção jurisprudencial, a luz de cada caso concreto, traz certa heterogeneidade

⁵⁴ “[...] na prática existem duas dificuldades: a primeira é convencer a parte contrária (que postula a prevalência de valor de outra feição) que ela tem de admitir que os outros valores sejam postulados, ou seja, que possam “sentar à mesa”, no seguinte sentido: um defensor ferrenho de uma visão liberal clássica exclusiva e excludente só se interessaria na defesa da propriedade, liberdade, legalidade, irretroatividade, anterioridade, etc. Se para ele só interessa isso, e não aceita que se fale em orçamento, planos de governo, melhoria de condições sociais, etc. porque isto não seria jurídico, ele não estaria aceitando a variável social “sentasse a mesa” ... Por seu lado, o elemento social diz respeito à diminuição das desigualdades regionais e sociais, ao aumento da solidariedade, à isonomia, à capacidade contributiva, à defesa do meio ambiente, à defesa do consumidor, etc. Quem assumisse uma visão social exclusiva e excludente, certamente não seria sensível a temas que consideraria meras “tecnicidades”, como a data da publicação do diário oficial, porque o importante seria implementar o plano de governo, o projeto tal ou qual e assim por diante...” (GRECO, 2014, pp. 51-52).

⁵⁵ Afinal, segundo o autor, no estudo do planejamento tributário “o tema fundamental é saber a posição que o contribuinte deve assumir perante a tributação, bem como o que ela representa e como deve se comportar perante ela. Este é o tema! O restante é decorrência. Em última análise, ao falar em posicionamento do contribuinte, ou postura do contribuinte perante a tributação, estamos falando de uma concepção do relacionamento entre indivíduo e Estado que dá suporte a certas posições teóricas e conceitos e que, frequentemente, são defendidos. Portanto, cumpre analisar não apenas a maneira prática pela qual as pessoas agem, mas a posição que alguém assume perante o Estado, a maneira pela qual se comporta perante ele, bem como o sentido e o alcance que dá às prerrogativas que o Poder Público possui relativamente a essa pessoa. Este é o núcleo, o cerne do problema objeto de nossa análise. (ROCHA, 2019, p. 08).

⁵⁶ Ao compararmos a posição de Humberto Ávila com a defendida por autores de viés diametralmente oposto, não é fácil traçarmos a distinção. Certamente não é uma divergência acentuada. Em essência, se partirmos do conceito de abuso de direito de Marco Aurélio Greco não encontraremos uma posição irreconciliável com a de Ávila. O ponto central de ambas as posições é a desnaturação dos elementos essenciais do ato ou negócio jurídico. Não se dúvida de que a posição de Marco Aurélio Greco, quando migra para a discussão da capacidade contributiva positiva, torna-se mais abrangente que a de Ávila. Contudo, como vimos, a teoria da capacidade contributiva de Marco Aurélio Greco não é – ou não deveria ser – aplicável em casos concretos. A discussão sobre o controle do planejamento tributário ainda revolve as patologias dos atos ou negócios jurídicos. No que importa, no que temos no dia a dia das requalificações e desconsiderações de atos e negócios jurídicos dos contribuintes, as posições desses autores parecem ter mais aproximações do que distanciamentos, ao contrário do que usualmente se presume (ROCHA, 2019).

na forma de se ver esse tema, ainda que a intenção do legislador tenha sido “[...] abarcar diferentes concepções do abuso do direito, impondo limites éticos ao exercício de posições jurídicas, seja por meio da boa-fé objetiva, da noção de bons costumes ou função socioeconômica dos direitos...”. Observa-se assim uma aproximação entre direito e a ética, por meio do advento da boa-fé objetiva que passa a nortear, também, os negócios jurídicos no âmbito do direito civil.

No âmbito do direito tributário, há uma grande celeuma sobre se pode ou não esse instituto ser utilizado para fins, principalmente, de descon sideração de atos do contribuinte dentro da legalidade, mas considerados abusivos pelo fisco, de forma a ensejar cobrança tributária em situações que, a luz da legalidade estrita, literal, não poderiam ser cobrados por não ensejarem na situação geradora do tributo. São fundamentos político-filosófico-ideológico para se interpretar o texto qualificar o fato a norma. Luciano Amaro - Amaro (2009, p. 232), ensina:

“[...] em certa medida, confundindo-se com o abuso de forma, o abuso de direito traduzir-se-ia em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que decorreriam de sua prática...”.

Mizabel Derzi – Derzi (2007, p. 305) ensina:

inexistem em nossa ordem jurídica os institutos da ilicitude por ‘fraude à lei tributária’ diversos daquele de Direito Civil; ou por ‘abuso de direito tributário’; ou ainda ‘abuso de personalidade jurídica para fins tributários’; nem tampouco ‘simulação ou dissimulação especificamente de Direito Tributário’. Os atos e negócios jurídicos serão válidos no campo do Direito Tributário se o forem para o restante do Direito...”

Schoueri (2011, pp. 414-415), na mesma linha: “[...] pensamos ser impróprio cogitar de abuso de direito, em caso de planejamento tributário...ainda assim, será impróprio equiparar tal situação ao abuso de direito, como conhecido na tradição do direito privado...”. O autor defende que a aplicação dessa teoria é incabível, devendo prevalecer a legalidade e a liberdade. Aponta: “[...] defensores da licitude do planejamento tributário valem-se da legalidade para sustentar que a hipótese tributária não se concretizou, posto que por expediente intencional do contribuinte, não há como cogitar de tributação” (SCHOUERI, 2011, p. 419). Usa a ideia de intenção para caracterizar a vontade do contribuinte que, segundo ele, por estar

dentro da legalidade, deve ser respeitada. Quanto ao planejamento tributário, conclui logicamente o autor, dizendo:

Se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer “direito da coletividade” que possa ter sido afetado...se houvesse abuso de direito, a consequência seria a ilicitude do ato. O legislador civil não prevê um fato substitutivo; a consequência do abuso é a ilicitude... (SCHOUERI, 2011, p. 419).

Importando essa teoria do direito civil, dever-se-ia aplicar a consequência prevista no art. 187 do Código Civil; qual seja, a ilicitude do ato abusivo (em que pese, como visto, o fato disso ser criticado pelos próprios civilistas⁵⁷) (BARBOZA, DE MORAES, TEPEDINO, 2011, p. 346). E há problemas em se considerar como ilícito um ato dentro da legalidade tributária e do exercício de uma liberdade fundamental de um indivíduo que, administrando probamente seu negócio, busca formas de diminuir seu custo (neste caso, o custo tributário). Sérgio André Rocha - Rocha (2019, p. 78-79), em linha semelhante à de Schoueri aponta:

[...] não concordamos com a posição de Marco Aurélio Greco neste ponto. A teoria do abuso de direito, enquanto um instituto da Teoria Geral do Direito, certamente pode ser utilizada no âmbito do Direito Tributário.²⁴⁷ Contudo, este não está preso às qualificações nem à disciplina do Direito Civil, previstas no Código Civil com o fim de regular relações jurídicas entre pessoas de Direito Privado.²⁴⁸ A aplicação da disciplina do Código Civil no âmbito tributário teria o efeito de transformar o planejamento fiscal em ilícito, com consequências distorcidas, eventualmente até mesmo criminais (ROCHA, 2019, pp. 78-79):

Complementa Schoueri, descrevendo que, no plano internacional, a introdução do tema abuso de direito se dá de forma diferente, não sendo adaptável ao ordenamento jurídico brasileiro. Tanto na França⁵⁸, como na Itália⁵⁹, há previsão explícita para seu uso no direito tributário, sem essa estreita relação que se faz no Brasil, onde se tenta adaptar a previsão civilista ao direito tributário.

⁵⁷ Tepedino, Barbosa e Moraes (2011, p. 346) relatam que: “Não foi feliz...o legislador de 2002 ao definir o abuso de direito como espécie de ato ilícito. A opção legislativa contraria a teoria moderna do abuso de direito”.

⁵⁸ “Na França, o legislador acabou por denominar ‘abuso de direito’ situação própria do direito tributário[...] o que se verifica na França é que a expressão abuso de direito na matéria tributária descolou-se de seu par civil, identificando instituto que nada tem a ver com o último...na França, o signo ‘abuso de direito’ perde seu sentido civil para denotar a oportunidade para a aplicação de norma geral antiabuso, com antecedente e conseqüente previstos em lei...”. (SCHOUERI, 2011, pp. 417-418).

⁵⁹ “[...] a suprema corte italiana foi além e identificou o princípio do abuso do direito, enquanto norma geral anti-abuso, na própria constituição italiana, em seu art. 53, que prevê o princípio da capacidade contributiva e progressividade na tributação...”. (SCHOUERI, 2011, pp. 419).

Greco (2019, p. 562), preliminarmente, afirma que “[...] é preciso distinguir i – abuso de direito e fraude à lei por definição legal de ii-abuso de direito e fraude à lei identificados a partir de características fáticas de atos ou negócios praticados.” Aponta que “[...] podem existir independente de tipificação legal prévia, por corresponderem a distorções instauradas a partir de condutas realizadas...” (GRECO, 2019, pp. 562-563). Ou seja, é necessário observar as circunstâncias do caso concreto (mais uma vez!) para sua qualificação (como visto na simulação). E, discordando de Luis Eduardo Schoueri e de Sergio André Rocha⁶⁰, entende ser possível a aplicação dessa teoria do abuso de direito no âmbito de planejamentos tributários, especialmente quanto àqueles que implicam na escolha de negócios jurídicos que levam a um menor pagamento de tributo por parte do contribuinte, considerando condutas do contribuinte que sejam legalmente válidas, lícitas (RIBEIRO, 2015)⁶¹, mas abusivas. E entende que a fonte está no direito civil (GRECO, 2011)⁶². Aponta, ainda, uma justificativa geral⁶³ no sentido de que atos abusivos devem ser neutralizados, pois que vão de encontro a própria finalidade direito (GRECO, 2019).

Ricardo Lobo Torres - Torres (2013, p. 24), na mesma linha, relata: “Outra característica comum ao direito tributário e ao direito civil é a posição de gênero que vai ocupando o abuso do direito, que passa a compreender as diversas figuras que culminam no desencontro entre forma e substância[...]”. Ou seja, corrobora que o abuso de direito no direito civil possa ser aplicado ao direito tributário. Torres cita ainda (2013, p. 25) que “[...] A doutrina vem compreendendo o abuso de direito em

⁶⁰ Este autor concorda que é aplicável a teoria do abuso do direito ao direito tributário. Mas discorda de Marco Aurelio Greco quanto a aplicação das mesmas consequências do direito civil no âmbito do direito tributário. Nesse ponto, concorda com Luis Eduardo Schoueri.

⁶¹ Ribeiro (2015, p. 111), no mesmo sentido, aponta que: “[...] O abuso de direito é obtido por meio da dissimulação dos negócios jurídicos, que é um conceito que abriga não só atos ilícitos – como o dolo, fraude e simulação, mas todas as condutas que, embora formalmente lícitas, denotam o exercício abusivo do ato revelado pelo descompasso entre sua motivação econômica, a forma e os efeitos por ele produzidos, com intuito único, ou preponderante, de obter economia de imposto, em violação à isonomia e à capacidade contributiva...”.

⁶² “O Código de 2002 traz também alteração no âmbito do abuso de direito. Com efeito, ao definir os atos ilícitos o Código inclui um dispositivo sobre abuso de direito como hipótese de ilicitude (artigo 187). Isso implica, a partir do Código Civil, abuso de direito configurar indiscutivelmente ato ilícito e, portanto, neste caso não estaremos mais falando de planejamento e elisão tributária, pois teremos desgarrado para a evasão. Desde a vigência do Código, abuso de direito implica evasão tributária; não é mais elisão porque o comportamento estará apoiado em ato ilícito. E a ilicitude dos atos é requisito indispensável para existir verdadeiro planejamento”. (GRECO, 2011. p. 613).

⁶³ Greco (2019, p. 563) “[...] é ínsita ao ordenamento positivo a possibilidade de existirem mecanismos que possam neutralizar as condutas que contornem as normas jurídicas, frustrem sua incidência, esvaziem a sua eficácia, naquilo que a experiência jurídica conhece como fraude à lei ou abuso de direito”

seu sentido mais lato, que só exclui a simulação que está no campo da evasão e da ilicitude penal” (TORRES, 2013, p. 25). O autor entende não ser necessária a atribuição da consequência de declaração de nulidade por ilicitude do ato/negócio, alertando que o “[...] mecanismo importantíssimo no abuso do direito é a possibilidade de requalificação dos fatos e a desnecessidade de declaração de sua nulidade” (TORRES, 2013, p. 25).

Dessa forma, quanto ao abuso de direito, vimos que para alguns autores pode ser usada para desconsiderar atos legais, mas abusivos. Essa abusividade pode decorrer do grau de artificialidade da operação; da ausência de um propósito comercial⁶⁴ (ABRAHAM, 2007) que enseje na redução sem um motivo juridicamente justificável do pagamento do tributo. Isso porque, nestes casos pode haver violação à igualdade e capacidade contributiva. Por outro lado, há autores que entendem pela impossibilidade do uso da teoria do abuso, seja a partir da importação dela diretamente do direito civil, e as consequências que isso traz ao direito tributário, notadamente a ilicitude da conduta realizada em acordo com a legalidade tributária.

Quanto ao instituto da fraude à lei, está prevista no art.166 do Código Civil – Lei nº 10.406/2002. (TORRES, 2013)⁶⁵, devendo ser separada da fraude. Marcus Abraham - Abraham (2007, p. 217) distingue-a também do abuso de direito: “No abuso de direito há um excesso do uso regular da norma, o que não ocorre na fraude à lei, pois, neste caso, o abuso não é perpetrado sob a norma primária, mas, sim, através de uma norma secundária, utilizada como norma de cobertura ou de contorno”. Continua o autor: “[...] na fraude a lei, o sujeito respeita a letra da norma primária, mas viola, por meios indiretos, através do uso de mecanismos jurídicos apoiados em outras normas, com finalidades distintas (ABRAHAM, 2007, p. 218).

⁶⁴ Marcus Abraham (2007, p. 264) ensina: “[...] a doutrina americana do “*tax evasion*” ou “*tax avoidance*” possui quatro formas de interpretação das “*unacceptable tax avoidance techniques*”: a) a *business purpose doctrine* que trata do propósito ou finalidade das ações do contribuinte, que poderão ser desconsideradas se levadas a efeito unicamente visando a elisão tributária; b) a teoria da “*substance over the form*”, que autoriza o poder judiciário a analisar a substância do negócio (conteúdo econômico) para determinar o tratamento tributário que entender adequado, independentemente da forma empregada pelo contribuinte; c) “*a step transaction theory*”, que permite a reunião das etapas de determinado negócio para tratamento fiscal conjunto se as etapas tiverem relação entre si e direcionadas a um resultado final específico; d) a “*assignment of income doctrine*”, que informa que a renda pertence ao capital ou ao trabalho para efeitos tributário...” Quanto a Inglaterra, há o denominado “*fairness*” e a “*step transactions*”. Segundo Marcus Abraham (2007, p. 265) “ A) “*fairness*”, no sentido de que o contribuinte ter que agir com lisura e eticidade no seu comportamento; b – “*Step transaction*” que se refere à análise global do conjunto de operações do contribuinte e não de forma individualizada...”.

⁶⁵ Torres (2013, p. 20): “Prevê o código civil...mas há exceções à nulidade da fraude a lei, o que permite a requalificação do ato praticado...”.

Greco (2019, p. 263), explica que “[...] nos casos de fraude à lei, a conduta do agente não viola a letra da lei, nem visa diretamente a pessoa da vítima, no sentido de mantê-la em engano...não se confunde com a conduta *contra legem* [...]”. O autor assim diferencia fraude à lei de fraude contra lei que, no caso objeto de nosso estudo, seria equivalente à evasão fiscal, na visão inglesa de ato irregular.

Outros autores como Luis Eduardo Schoueri - Schoueri (2008, p. 424) apontam que não é aplicável a fraude a lei no direito tributário, pois o contribuinte não é obrigado (imperatividade) a incorrer no fato gerador de um tributo; portanto não pode ter fraude diante de um comando não imperativo (que é o de praticar o fato gerador tributário, não se podendo considerar fraudulenta a conduta de planejamento tributário. Por outro lado, Greco (2019, p. 261) ressalta que “[...] essa é uma linha de raciocínio que encampa certa possibilidade teórica, mas não é a única possível, pois a norma contornada também pode ser uma norma imperativa o que é diferente de norma proibitiva”. O autor faz uma diferença entre norma proibitiva e imperativa para dizer que esta abrange aquela. E que norma tributária de incidência que prevê o fato gerador é imperativa “[...] pois incide sempre que ocorrer o fato gerador. Não fica a critério da parte dizer se incide ou não a lei tributária”. Ou seja, mais uma vez não há um consenso, o que levará a análise das especificidades do caso concreto para fins de qualificação de um fato numa norma N1 (tributo maior) ou N2 (tributo menor).

Por fim, o abuso de forma que representa o uso de uma forma com intuito abusivo, visando vantagem, dentro da legalidade, mas em violação à moralidade e a ética. Ricardo Lobo Torres - Torres (2010, p. 225) ensina:

O abuso de forma jurídica se aproxima do abuso de direito e tem inúmeras configurações. No plano do direito tributário, o abuso pode ser institucional, quando praticado pelo próprio estado como ocorre no uso exagerado da redução teleológica, ou individual, quando praticado pelo contribuinte.

Luís Cesar Souza Queiroz - Queiroz (2008, p. 747), ao tratar do abuso de forma no direito alemão, descreve:

[...] o art. 42 desse Código, ao que parece, mais se aproxima do fenômeno que se designou como elisão. Ele dispõe sobre a figura do "abuso de formas jurídicas". Estabelece, de forma explícita, que se houver abuso de forma jurídica, será considerado, para fins tributários, o resultado econômico que teria sido obtido caso a forma jurídica adequada tivesse sido a utilizada (QUEIROZ, 2008, p. 738).

Para o autor, em que pese a alta indeterminação desse conceito na referida norma, aponta que “[...] há abuso de forma jurídica quando um determinado resultado econômico é alcançado mediante uma forma jurídica considerada "pouco usual", "incomum", "não adequada". Os critérios advindos da teoria do abuso de forma focam na questão da adequação do ato pretendido à sua real natureza mais a ausência de outro propósito econômico. Ricardo Lobo Torres - Torres (2010, p. 225), ao tratar do subprincípio da proporcionalidade – adequação, no âmbito da norma antielisiva alemã, traz que “[...] A adequação nos termos do art. 42 (norma tributária alemã) significa coincidência entre forma e conteúdo ou ajustamento entre conceitos e institutos do direito civil e a finalidade econômica dos negócios desenvolvidos pelo contribuinte...”. Ou seja, trata da ideia relativa à necessidade de uma “forma adequada” para os negócios jurídicos. Abraham (2007) indica que o abuso de forma teve fundamento na interpretação econômica na Alemanha⁶⁶, colocando uma questão fundamental sobre o tema:

[...] A grande questão que se coloca no momento ...está em determinar quando o contribuinte ultrapassará os limites que separam a sua liberdade negocial para escolher um tipo jurídico e atingir, o que se reputaria por uma escolha abusiva da forma adotada, suficiente para caracterizar o ilícito (ABRAHAM, 2007, p. 225).

A resposta demandará análise das circunstâncias do caso concreto. Para Greco (2019, p. 291) “O abuso de forma, na realidade, surgiria como instrumento de uma das figuras anteriores (abuso de direito, fraude à lei, simulação) ...visto que o negócio da perspectiva da forma está distorcido, mas na perspectiva da causa, trata-se de fraude à lei, simulação etc.”. Para o autor, então, há uma aproximação, uma relação de dependência desse conceito para com os outros apresentados, indicando estar dentro da perspectiva teórica.

Critica interessante é a feita por Luis Eduardo Schoueri (2011, pp. 429-430)⁶⁷.

⁶⁶ “Historicamente, temos a teoria do abuso de formas originária da ordenação tributária alemã de 1919, como fundamento da interpretação econômica...” (ABRAHAM, 2007, p. 223).

⁶⁷ “[...] o que importa ver é se em matéria tributável é o negócio, ou são os fatos que, em geral, se dão quando da celebração daqueles negócios jurídicos ou quando presentes as formas jurídicas. Nesse caso, não são estas o objeto da tributação, mas os fatos que se fazem presentes em tais formas jurídicas ou negócios jurídicos. A consideração econômica, nesse sentido, convida o interprete/aplicador a investigar se a hipótese tributária de fato exige a celebração de um negócio jurídico, como pressuposto para a tributação, ou se está se dará na ocorrência de uma série de fatos,

[...] é tarefa do interprete/aplicador saber em que caso o legislador se referiu a um ato ou negócio jurídico, ou quando a hipótese tributária versa sobre uma situação (fato ou conjunto de fatos) que, embora normalmente ocorram no âmbito de um negócio jurídico, podem igualmente ver-se presentes apesar da invalidade do negócio. Se o legislador tributário contempla situações fáticas e não meros negócios jurídicos, é a verificação daquelas, independentemente da forma adotada, o que será submetido à subsunção... (SCHOUERI, 2011, p. 428).

A aplicação da teoria do abuso de forma desconsidera os efeitos tributários do negócio jurídico, retirando estes efeitos. Não busca, assim, a invalidação do negócio jurídico, tal como se daria na simulação (TORRES, 2013)⁶⁸. Mas é certo que há uma diferença entre o fato gerador incidir sobre um fato determinado e sobre especificamente um negócio jurídico. Nesse ponto, Queiroz (2008, p. 756) aponta:

[...] nos impostos cujas materialidades não se vinculam a qualquer forma jurídica específica, mas que se referem a um resultado ou a uma situação de fato (que se baseiam em conceitos denominados funcionais) - p. ex., o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cuja materialidade é representada pelo acréscimo patrimonial experimentado por alguém - pode o legislador determinar validamente (o que, aliás, já vem sendo feito) que qualquer que seja a forma, a origem ou a causa desse acréscimo ele será tributado por tal imposto... não há limitação constitucional a determinada forma ou negócio jurídico. Por outro lado, os impostos cujas materialidades se encontram delimitadas a determinada forma jurídica (que se baseiam em conceitos denominados estruturais) são exceção no sistema constitucional tributário brasileiro...

Para tudo que vimos anteriormente, observou-se a necessidade de se analisar as circunstâncias do caso concreto e como essas definições acabam muitas das vezes não clarificando o tema e ajudando ao aplicador da norma. Há possibilidade de autores de linhas teóricas diferentes, num mesmo caso, chegarem ao mesmo resultado para um determinado caso. Nesse sentido, concordamos com apontamento de Sérgio André Rocha - Rocha (2019, pp. 53-54), tendo em vista que quando analisado às peculiaridades de cada caso concreto, há mais concordância⁶⁹

geralmente presentes no bojo daquele negócio mas que igualmente podem ocorrer sem que o último se concretize... ”.

⁶⁸ Torres (2013, p. 47): “A desconsideração do ato praticado, ou seja, sua requalificação nada tem a ver com as consequências da simulação, a saber: anulação...”.

⁶⁹ “Essa abordagem binária, pretensamente redutora da complexidade da vida real, é tão comum quanto falsa e gera ruídos comunicacionais que impedem o avanço de debates construtivos para a definição dos limites do planejamento tri-butário. Parece-nos, portanto, que a polarização binária da doutrina brasileira sobre planejamento tributário é falsa, havendo pelo menos quatro posições teóricas não uniformes que têm pontos de contato suficientes para serem reunidas em

que discordância entre autores e como que os fatos são mais determinantes que a discussão teórica (ROCHA, 2019)⁷⁰

Agora, trataremos de algumas novas perspectivas de estudo relacionadas só planejamento tributário. Alguns temas novos - ainda que com origem nas discussões históricas que apontamos até o momento.

1.3 Novos Temas Associados ao Estudo do Planejamento Tributário no Brasil

No plano da literatura jurídica, novos estudos relacionados ao planejamento tributário e o desenvolvimento das categorias de direito privado e dos conceitos aqui estudados serão trabalhados neste tópico, como o conceito amplo de simulação e possíveis interações entre o planejamento tributário e o direito concorrencial.

Outros assuntos de relevo como planejamento tributário internacional, plano Beps⁷¹ (inclusive a MP nº 685/2015, o qual foi bastante criticada por alguns autores (MENGARDO, 2015; RIBEIRO, 2015; TORRES, 2015))^{72 73 74}, tributação das novas

quatro grupos, a saber: i) posições libertárias extremas; ii) posições libertárias moderadas; iii) posições solidaristas moderadas; e iv) posições solidaristas extremas..." (ROCHA, 2021. pp. 457)

⁷⁰ "Temos argumentado há algum tempo que este embate de posições axiológicas diametralmente opostas desvia o foco do que é relevante na definição dos limites do planejamento tributário. Com efeito, o embate axiológico é, no fundo, como bem salienta Marco Aurélio Greco, um embate ideológico. Contudo, ele ofusca a questão de fundo: quase todos os autores, independentemente de sua filiação axiológica, ao analisarem casos concretos, reconhecem limites à liberdade de organização com a finalidade de não pagar, reduzir ou postergar o dever tributário..." (ROCHA, 2019. pp. 53-54)

⁷¹ Outra evolução sobre o tema de planejamento tributário diz respeito ao Plano Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*, em português - Erosão de base e transferência de lucros) e seus respectivos planos de ação. A Medida Provisória - MP 685/2015 representou uma tentativa de regulamentação deste plano no Brasil (GOMES; SCHOUERI, 2019), o qual tem por objetivo combater o planejamento tributário agressivo derivado, principalmente, das empresas da economia digital.

⁷² Sobre o tema, indicamos o artigo disponível em; <https://www.jota.info/justica/mp-685-pode-afugentar-investimentos-afirmam-advogados-04092015>. Acesso em : 21 set. 2021 (MENGARDO, 2015).

⁷³ "razão do legislador federal ter optado pelo modelo de obrigatoriedade do dever de comunicar o Planejamento tributário em detrimento da Lei Complementar nº 104/2001 é a entronização da simplificação administrativa como objetivo mais importante da administração tributária, ainda que com prejuízos dos princípios mais importantes do Sistema tributário nacional como da legalidade e da capacidade contributiva...em um Sistema aberto a valores, a praticabilidade não pode aniquilar os direitos fundamentais..." (RIBEIRO, 2015, p. 114).

⁷⁴ Heleno Taveira Torres - Torres (2015) resume a situação de forma precisa a crítica ao dispositivo: "Conforme as orientações do BEPS, as consequências do non-compliance devem ser efetivas, para obrigar os sujeitos passivos a cumprirem com as obrigações acessórias de declaração ou de consulta preventiva antielusivas, mas devem ser definidas segundo o direito interno de cada país. Assim, a forma da sanção (pecuniária ou não) e o valor ou percentual da multa devem ser coerentes com os sujeitos e com as situações envolvidos, segundo o princípio de proporcionalidade. Tendo em vista este parâmetro, a alegação de "fraude", que implica a imputação de delito penal por presunção, parece admitir um "dever de autoincriminação", o que não é coerente com a proporcionalidade das sanções e com o modelo do BEPS. Sugere-se, aqui, reflexões sobre aprimoramentos para distinguir

tecnologias⁷⁵ e impacto desta na tributação da renda internacional, além da possibilidade de elusão legislativa por parte do estado⁷⁶, não serão tratados aqui, em

sanções segundo as condutas e a própria finalidade de *compliance* e boa-fé de quem declara ou promove a consulta preventiva.

⁷⁵ O advento das novas empresas da economia digital revolucionaram as questões relativas ao auferimento da renda (tipo de renda, lugar em que é auferida, etc.), intensificando o processo de ocultação (em sua maior parte lícita ou não evasivas) da renda tributável, fazendo com que o capital auferido por estas circule em diversos países de baixa tributação - notadamente Irlanda, como no caso Apple, além de Luxemburgo, Holanda, dentre outros, não sendo estas empresas tributadas pelos países onde a riqueza é gerada (geralmente os países denominados de países fonte ou estados contratantes) ou pelo país de residência. Isto que leva a uma tributação muito menor nestes países e que desestabiliza o modelo de tributação internacional tido até então. Alguns países como França, Inglaterra e Índia (SINHG, 2016) têm instituído a denominada Digital Service Tax (DST); em regra, é uma tributação não incidente sobre a renda, mas sobre faturamento ou preço de serviço-produto. O objetivo da DST seria equilibrar a tributação entre economia digital e economia tradicional⁷⁵ (DIMITROPOLOU, 2019, p. 213). “From all the above, it appears that the DST’s main purpose is to restore the tax bases of the source Member States that have been eroded due to the lack of meeting the PE threshold therein on behalf of foreign digital suppliers – for the interim period – and to restore competition (i.e. level the playing field) between digital and traditional suppliers due to local businesses paying more taxes than foreign digital businesses” (DIMITROPOLOU, 2019, p. 213). Por outro lado, há críticas à arbitrariedade e ao desequilíbrio que pode causar na tributação internacional, gerando bitributação e desrespeito a determinados tratados, além da possibilidade de problemas constitucionais na ordem interna, como no exemplo da Índia trazido por Sagar Wagh. (2016, p. 552): “The equalization levy has been introduced due to the need felt on the part of the Indian tax authorities and government to impose a tax on digital transactions. However, the provisions as enacted are arbitrary and may give rise to significant litigation and tax disputes. The provisions may also result in several harmful effects, such as a distortion of the level playing field in respect of carrying on business, and economic double and/or multiple taxation. Whether the equalization levy would survive a constitutional and territorial challenge in India and whether the Indian courts would see the levy as covered by the tax treaties concluded by India in respect of the granting of treaty benefits to a non-resident service provider is something to look out for. It also remains to be seen whether the states that have concluded tax treaties with India would compel India to include the equalization levy within the scope of these tax treaties. However, to conclude, the equalization levy could serve as model legislation for several countries in the developing world that may attempt to allocate a “fair share” of the tax on income to their territories.” Neste nasceu, pois, que, além de absurdos como penalização pela não informação, foi identificada como uma tentativa de regulamentação do art. 116, como outras que já vimos.

No direito tributário nacional, há grandes celeumas conceituais relacionada aos conceitos de elusão, elusão e evasão, especificamente sobre o que é lícito e ilícito. Ricardo Lobo Torres (2013, p. 8) diferencia os termos elusão, evasão e planejamento legítimo: “A evasão lícita e a elusão (lícita e ilícita) precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (evasão ilícita) dão se após a ocorrência daquele fato...Elisão (*tax avoidance* e, inglês; *steuerumgehung* em alemão; *elusione* em italiano pode ser lícita (= planejamento fiscal consistente) ou ilícita (= a planejamento fiscal abusivo = *abusive tax avoidance*). No primeiro caso, é a economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária; no segundo, é a economia do imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito.”. Assim, para o saudoso autor, há um planejamento fiscal consistente (elisão lícita) e um abusivo (elisão ilícita). Estes precedem a ocorrência do fato gerador. Já a evasão, para Ricardo Lobo Torres se dá pela não prática do fato gerador. Ou pela prática do fato pós ocorrência do fato gerador. Baleeiro (1990, p. 152) ensina que “[...] evasão é o nome dado a atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal”. Continua “Evasão ilícita desafia as penas da lei, que sejam sanções de nulidade, quer multas e até penas criminais”. O autor usa o termo evasão ilícita como gênero para elisões e evasões de ordem criminal; repetiu também o outro sentido de evasão como não prática do fato gerador, tal como prelecionou Ricardo Lobo Torres. Nuno de Sá Gomes destaca que no caso de elusão ilícita, os planejamentos...” apesar de lícitos, “[...] já não integram o direito à poupança fiscal pois podem ser corrigidos por meio da administração fiscal...”. Huck (1997, p. 328-329) ensina que “A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao

que pese serem temas de planejamento mais novos, porém que fogem ao escopo de nosso trabalho. Começaremos, assim, tratando do conceito amplo de simulação.

Como decorrência das discussões aprofundadas após a inserção do parágrafo único do art. 116 do CTN, verificou-se na doutrina o desenvolvimento teórico deste conceito amplo de simulação. Consiste no fato de a simulação passar a ser um vício de causa, ao invés de um vício de vontade. Sergio André Rocha – Rocha (2019, p. 94) considera essencial:

Em nossa visão, o conceito amplo de simulação é a chave para a desconsideração e requalificação de atos e negócios privados pelas autoridades fiscais. De acordo com o corte que fizemos anteriormente, as situações de artificialidade evidente (como, por exemplo, uma operação societária de “casa e separa” feita em um único dia, com toda a evidência de abuso de forma jurídica com a finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal) configuram uma simulação... (ROCHA, 2019, p. 94).

imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária.”⁷⁵. Campos (2019, p. 628) sobre os termos elusão e evasão que “[...] tanto a evasão quanto a elusão (que o autor usa como sinônimo de elisão ilícita) são comportamentos antijurídicos, porém a elisão se distancia da evasão na medida em que não constitui pela violação direta da norma tributária, mas sim pelo contorno da norma, pela violação indireta da lei tributária...”. Continua o autor: “[...] é esse contorno, no qual a letra da lei é observada às custas do espírito das leis, que marca a distinção entre elusão e economia lícita de imposto...”. Por fim, alerta para o fato de que “[...] enquanto a economia lícita ou elisão tributária é alcançada mediante observância da lei, a elusão tributária identifica-se como uma economia ilícita, porque obtida mediante fraude à lei, abuso de direito ou de forma jurídica, ou ainda pela prática de simulação relativa[...].”⁷⁵. (TORRES, 2013; BALEIRO, 1990; GOMES, 2000; RIBEIRO, 2015, HUCK, 1997; CAMPOS, 2019).

Sobre o tema de tributação internacional, vide:

https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf ;
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923;
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=187579&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=13640829>; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/PDF/?uri=uriserv%3AOJ.C_2017.053.01.0037.01.POR;
https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38373. e

Agradecimento sincero e especial ao professor de direito tributário da UERJ Marcus Gomes Lívio e à Advogada de São Paulo Dóris, pelo fornecimento desses links.

⁷⁶ Representa um ato abusivo por parte do próprio estado que, ao buscar burlar as regras a ele impostos pela constituição federal, utilizando-se dos mesmos artifícios de determinados contribuintes, quando abusam da forma jurídica. Esta situação foi bem trabalhada em artigo do professor Carlos Alexandre Azevedo Campos (em que pese outros autores já terem trabalhado o tema). Assim como para os contribuintes, o autor considerou elusivo o comportamento do estado que usou das possibilidades legais para driblar as regras constitucionais que limitam o poder do estado. Segundo o autor (2021, p. 80): “Não é incomum que os legisladores ordinários dos três níveis federativos utilizem meios oblíquos e práticas sutis para desviarem-se das limitações constitucionais ao poder de tributar. Todavia, esses comportamentos legislativos escapam ao radar da doutrina e dos tribunais, até porque ostentam aparente validade. Tais atos configuram autêntica elusão da Constituição pelo legislador tributário, que possui uma similaridade estrutural à elusão tributária: por meio de um comportamento formalmente adequado, aparentemente válido, realiza-se um contorno, um drible a um determinado dever, proibição ou limitação normativa. Os elementos constitutivos são análogos: a elusão da Constituição é constituída pela fraude à Constituição ou pelo desvio do poder de legislar, sempre envolvida a violação indireta a alguma limitação constitucional ao poder de tributar. (CAMPOS, 2021, p. 80).

Nos casos de artificialidade evidente, com ausência completa de propósito negocial, o autor defende a desconsideração e requalificação dos atos (ROCHA, 2019)⁷⁷.

Outros autores⁷⁸ vem seguindo essa linha. Marciano Seabra de Godoi - Godoi (2012, p. 367) aponta:

[...] o conceito causalista de simulação é mais amplo: a simulação também é vista sob a ótica do descasamento entre a causa típica do negócio e as intenções práticas das partes, e o intérprete indaga sobre a eventual falta de sentido ou propósito econômico nos atos e negócios jurídicos praticados, os quais são examinados sempre de maneira conjunta ou global (DE GODOI; FERRAZ, 2013, p. 367).

Neste sentido, observa-se a necessidade de que o negócio tenha um fim justificado e seja analisado em seu processo como um todo. A utilização desse conceito amplo de simulação foi a forma encontrada pelos autores para seguir a legalidade prevista no CTN e na CRFB/1988, fugindo à discussão sobre a validade ou não do art. 116, parágrafo único.

Cria-se assim uma modelagem jurídica que torna possível a desconsideração de atos, condutas ou negócios com alto grau de artificialidade, sob a batuta desse conceito amplo de simulação. Na literatura mais recente encontramos posicionamento nesse sentido. Andrade (2021, p. 51) ensina que “[...] embora seja comum o emprego de figuras estrangeiras (propósito negocial, abuso de forma, e fraude), a maior parte dos casos poderia ser decidida aplicando-se o conceito de simulação...”. Veremos no capítulo seguinte que tanto TRF como CARF tem-se utilizado este conceito no sentido adotado neste tópico. Acaba por gerar maior segurança jurídica na detenção de planejamentos com alto grau de artificialidade. E

⁷⁷ Portanto, nos casos de artificialidade evidente – deturpação da causa típica do ato ou negócio jurídico – em que se verifique a ausência completa de motivação extratributária e esteja latente o abuso de formas do direito privado com a única finalidade de economia tributária, nossa posição firme é a de que tais atos podem ser desconsiderados e requalificados para fins fiscais, sendo caracterizados como simulados...” (ROCHA, 2019, p. 98).

⁷⁸ “Baseado nessa concepção, a simulação deixa de ser conceituada a partir da divergência entre vontade interna e declaração, passando à contraposição entre causa abstrata e causa concreta do negócio jurídico, ou seja, o fim relacionado ao desenho jurídico de determinado negócio jurídico e a intenção prática buscada pelas partes concretamente. Essa ideia vem sendo repercutida por autores importantes do ramo tributário. Heleno Taveira Torres[6], Tércio Sampaio Ferraz Junior[7] (em artigo tratando sobre a simulação e o negócio jurídico indireto em matéria tributária), Luís Eduardo Schoueri[8] e Marciano Seabra de Godoi (em artigo escrito conjuntamente com Andréa Karla Ferraz)[9] seguem essa linha. (BARBOSA, 2016, *online*).

estes órgãos parecem atuar de acordo com sua capacidade institucional e seu papel no contexto do planejamento tributário, como aprofundaremos mais a frente.

Outro ponto mais novo e relacionado ao nosso trabalho é a relação da livre concorrência com os conceitos de elisão e evasão tributária. Não serão, no entanto, analisados casos, estudos empíricos, índices de concentração (MARTINS, 2014, p. 88)⁷⁹ e grau de inovação (SCHUMPETER, 1984, p. 107)⁸⁰ de determinados mercados ou outras características específicas. Também não detalharemos tópicos relativos ao direito concorrencial⁸¹ e defesa da concorrência⁸² (STIGLER, 1957;

⁷⁹ Para o teste do monopolista hipotético, são feitos diversos testes econômicos, análises de mercado, análises de market share, análise de concentração. Para materialização destas medidas de concentração, dois dos principais instrumentos utilizados, de acordo com a teoria econômica clássica, são:

- 1) Concentration ratio – CR(k) – Esta consiste na soma das participações das “K” maiores empresas do mercado relevante, variando entre zero e cem. É mais comum na teoria econômica o cálculo do índice para 4 ou 8 empresas, sendo na análise concorrencial brasileira utilizado tradicionalmente como parâmetro o CR4. Mede de forma parcial, pois não utiliza os dados da totalidade das empresas. De acordo com o guia conjunto SEAE/SDE, uma concentração gerará controle de parcela de mercado suficientemente alta para viabilizar o exercício coordenado do poder de mercado, sempre que o C4, após a operação, for igual ou superior a 75%, ou quando o agente econômico, em decorrência da operação, experimentar incremento na sua participação de mercado superior a 10%.
- 2) Índice de Herfindal-Hirschman (HHI) – Consiste na soma dos quadrados das participações de todas as empresas do mercado relevante, podendo variar entre zero e dez mil. Esta é considerada uma medida sumária, pois utiliza os dados da totalidade das empresas. De acordo com esse índice, mercado que, após o ato de concentração, tivesse HHI menor que 1.000, seria pouco concentrado. Mercados com HHI entre 1.000 e 1.800 seriam considerados mercados moderadamente concentrados. Mercados com HHI maiores que 1.800 seriam considerados altamente concentrados.

⁸⁰ Inovar é apresentar o novo. O que não se tinha antes. Os processos inovativos são vistos como fundamentais para evolução da ciência, da sociedade e do próprio capitalismo. E este muita das vezes, tem como consequência uma total destruição, uma refundação de uma determinada forma de se fazer ou de se consumir. observa-se uma relação de causalidade entre a inovação de processos, produtos, gestão etc. e lucros extraordinários o qual um determinado agente busca com vistas à obtenção de uma posição diferenciada (monopolista) que, conseqüentemente, permita à empresa a apropriação desses lucros. Inovação e destruição criadora são conceitos chaves para entendimento da teoria schumpeteriana. Com a chegada da teoria schumpeteriana, há de se falar, efetivamente, numa teoria da concorrência. Schumpeter defendia que o processo concorrência era eficaz quando uma firma alcançava efetivamente essa posição monopolista, ainda que temporária, desde que fosse derivada do esforço inovativo da empresa (e não de processos denominados pela teoria tradicional de *rent seeking*. Schumpeter (1984, p. 107) sobre uma visão mais moderna de concorrência, no ponto de vista econômico, ensina: “[...]na realidade capitalista e não na descrição contida nos manuais, o que conta não é esse tipo de concorrência (*concorrência perfeita*), mas a concorrência de novas mercadorias, novas técnicas, novas fontes de suprimento, novo tipo de organização (a unidade de controle na maior escala possível, por exemplo) — a concorrência que determina uma superioridade decisiva no custo ou na qualidade e que fere não a margem de lucros e a produção de firmas existentes, mas seus alicerces e a própria existência. Tal tipo de concorrência é muito mais eficaz do que o outro, da mesma maneira que é mais eficiente bombardear uma porta do que arrombá-la, e, de fato, tão mais importante que se torna indiferente, no sentido ordinário, se a concorrência faz sentir seus efeitos mais ou menos rapidamente...”.

⁸¹ A ordem econômica constitucional é inaugurada no art. 170 da Carta Magna de 1988, trazendo os princípios que norteiam a atividade econômica no Brasil, como o da livre concorrência (Art. 170, IV da CRFB). Além da ênfase às liberdades de iniciativa, livre concorrência (além da proteção ao consumidor, meio ambiente e função social da propriedade), destaca-se a possibilidade, excepcional,

MARTINS, 2014). Apenas será descrito o que a literatura jurídica tem falado sobre esta relação entre atos evasivos, elusivos e concorrência, pois o direito concorrencial é por demais complexo, merecendo um estudo a parte para aprofundamento que não cabe aqui dentro do escopo desse estudo.

Em estudo mais antigo, Luis Eduardo Schoueri já apontava alguns pontos de interrelação entre o direito tributário e o concorrencial, relacionado-os quanto à concessão de imunidades, incentivos fiscais e ao regime de não cumulatividade de PIS/cofins, demonstrando como determinados julgados tratavam estas questões tributárias e seus respectivos efeitos concorrenciais (SCHOUERI, 2007, p. 241-242)⁸³. Em determinados casos, como no PIS cofins, alerta o autor sobre a

de o estado participar diretamente da economia (art. 173) e quando que atua como agente normativo e regulador, fiscalizando, fomentando ou planejando, de forma indicativa, o setor privado. A Lei no 12.529/2011 de 30 de novembro de 2011 sucedeu a 8.884/1994, consolidando a estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e dispoendo ainda sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica. Orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico, princípios previstos no art. 170 da Constituição Federal de 1988, reafirma que a coletividade é titular dos bens jurídicos protegidos pela lei, sendo aplicada sem prejuízo de convenções e tratados de que seja signatário o Brasil. Do ponto de vista estrutural, trouxe algumas mudanças no Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência - SBDC como a extinção da Secretaria de Desenvolvimento Econômico órgão ligado ao ministério da justiça e que auxiliava quanto as questões jurídicas relacionada aos julgamentos do CADE. Hoje, o SBDC é formado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – Cade e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda. O CADE é entidade judicante (autarquia federal - jurisdição administrativa, fazendo suas decisões “coisa julgada administrativa”) com jurisdição em todo o território nacional, sendo constituído pelos seguintes órgãos: I – Tribunal Administrativo de Defesa Econômica⁸¹; II – Superintendência-Geral⁸¹; e III – Departamento de Estudos Econômicos.

⁸² A concorrência é contemplada historicamente desde a economia clássica fundada por Adam Smith e David Ricardo. Na perspectiva clássica, o termo competição inicialmente relacionava-se a rivalidade entre duas ou mais pessoas (numa acepção próxima daquela encontrada no dicionário – definição da economia política) onde uma firma teria uma vantagem competitiva com relação à outra, geralmente associada a diminuição de seus custos. Isto daria a esta firma uma vantagem concorrencial. Do ponto de vista da teoria econômica neoclássica, monopólios e oligopólios, enquanto exemplo de falhas de mercado - poder de mercado são associados a ineficiências estáticas e dinâmicas. Do ponto de vista estático, os monopólios criam ineficiências em virtude de os preços ficarem acima dos custos marginais e levarem a lucros extraordinários por parte das empresas monopolistas. Já considerando a perspectiva schumpeteriana, observa-se que as empresas monopolistas precisarão buscar incentivos para melhorar a qualidade dos serviços/produtos prestados, investindo, por exemplo, em inovação tecnológica (especialmente nos casos de monopólios naturais e/ou prestação de serviços públicos por agentes privados), o que não implica no advento do progresso técnico, nos termos do conceito de utilizado por Joseph Schumpeter.

⁸³ [...] Tendo em vista evidenciar a importância do terna, alguns exemplos recentes podem ser apresentados: i) na Apelação Civil nº 2004.71.08.010633-8/RS, Rel. Juiz Leandro Paulsen (D.E. de 26/04/2007), o TRE da 4ª Região teve de enfrentar caso no qual se sustentou que a obrigatoriedade do recolhimento do PIS e da Cofins no regime não cumulativo para alguns contribuintes, pelo fato de as empresas do setor econômico sob análise não contarem com grande quantidade de insumos creditáveis, geraria uma desvantagem concorrencial em relação aos contribuintes do mesmo setor que poderiam optar pelo regime cumulativo (que prevê, paralelamente à cumulatividade, alíquotas mais baixas destes tributos); ii) ainda em relação ao PIS e à Cofins, o STF já se manifestou que contribuintes que tinham obtido liminares em casos referentes ao recolhimento monofásico das contribuições teriam obtido vantagem competitiva sobre os demais concorrentes; iii) o CADE, por seu

necessidade de conjugação de análises econômicas com as tributárias, de forma a não se utilizar de forma vazia o princípio da livre concorrência, sem adequada fundamentação econômica (SCHOUERI, 2007, p. 260)⁸⁴

Scaff (2018) também aponta para a necessidade de estudos que correlacionem concorrência e o direito tributário, sendo necessária a atuação mais próxima entre esses dois campos⁸⁵. Segundo o autor, alterações na tributação (inclusive a sonegação) provocam efeitos concorrenciais que não devem ser desconsiderados, pois que violam a isonomia concorrencial, fundamental para um equilíbrio de mercado (GUERRIERO, 2006; MARTINS 2014)⁸⁶.

Santiago (2014) aponta que é intuitivo que a concorrência tributária entre países e a sonegação fiscal influem negativamente sobre o livre mercado. O autor cita que “O Estado brasileiro reconhece os danos causados pela concorrência

turno, já teve a oportunidade de analisar, no Processo Administrativo nº 08012.000668/98-06, os efeitos concorrenciais causados pelo gozo da imunidade tributária por farmácias do SESI; iv) situação semelhante, atinente às imunidades, foi analisada pelo Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 107-07197, sessão de 11/06/2003, Rel. Octavio Campos Fischer; v) não há que se negar, ainda, que a concessão desmedida de incentivos fiscais materializada no fenômeno da "guerra fiscal" entre os Estados integrantes da federação brasileira, pode afetar a livre concorrência, fenômeno este constatado na Consulta nº 0038/99 ao CADE”

⁸⁴ [...]Destarte, parece que a Corte não agiu bem ao trazer o tema da livre concorrência como fundamento para sua decisão, já que a alegada discriminação concernente ao PIS e à Cofins não é uma medida isolada, visto que sempre se faz acompanhar de tributação diferenciada no IRPJ e CSL, implicando, daí, regimes jurídicos diversos que não poderiam ser tomados isoladamente. Ademais, a ofensa à livre concorrência deveria ter sido objeto de análise econômica, mediante as técnicas disponíveis, sempre tendo em conta as virtudes que a medida possa ter, na ponderação do caso concreto...”

⁸⁵ [...] Há carência de análise concorrencial no sistema tributário, o que se potencializa em um país federativo, no qual três níveis de governo podem cobrar tributos e conceder renúncias fiscais. O foco central do problema não está na questão da liberdade empresarial, mas na isonomia concorrencial no mercado, pois a mão invisível não funciona se o governo usa o dedo de forma injustificadamente distorcida. Existe um aspecto que diz respeito aos impactos da sonegação fiscal na concorrência, que tem forte relevância e deve ser tratada no âmbito dos órgãos de fiscalização tributária (Receita Federal, Secretarias de Fazenda ou Finanças estaduais e municipais) e de julgamento (Carf, tribunais administrativos estaduais e municipais, Poder Judiciário) e, quando couber, no âmbito penal (polícia, Ministério Público).

⁸⁶ A teoria geral do equilíbrio é marcada por um modelo abstrato denominado de concorrência perfeita. Assim, os mercados concorrenciais são aqueles em que vigora um modelo mais próximo àquele denominado de concorrência perfeita no âmbito da microeconomia neoclássica. Neste modelo de mercado, os ofertantes são tomadores de preço no mercado que, entre outras características, é composto por produtos homogêneos, havendo livre entrada e saída dos fatores de produções, além outras características estruturantes. Interpretações e modelos evolutivos foram se desenvolvendo. Olivier Willamsom (Escola de Chicago) tratou da possibilidade de *trade off* entre o peso morto e os ganhos de eficiência gerados pela monopolização. Segundo o autor, tratando do modelo aplicável à concorrência, bastaria que a prática anticompetitiva tivesse ganhos de eficiência produtiva, por meio da redução de custos (de CMg para CMg'), no mesmo montante do peso morto para compensar seus malefícios e gerar um resultado líquido positivo para sociedade. Ou seja, flexibiliza-se no sentido de ver eficiências também em movimentos de fusão de empresa mesmo no limite extremo que gere uma situação de monopólio, pode ser considerada eficiente, mesmo com reduzidos ganhos de eficiência, medidos pela diminuição do custo marginal.

tributária e pela evasão fiscal, mas reage mal a eles, atingindo mais gente do que deveria e sendo brando com quem de fato lhes dá causa”.

Rodas (2019) descreve critérios utilizados pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE para considerar um ato de sonegação fiscal como um ilícito concorrencial:

[...] quais práticas de evasão fiscal poderiam, também, ser consideradas infrações à ordem econômica: (i) Repetição da prática de evasão fiscal; (ii) Mercado de alta tributação e baixa margem de lucro; (iii) Aumento significativo da participação da empresa em dado mercado relevante analisado; (iv) Correlação entre a maior participação de mercado e a conduta evasiva; e (v) Verificação de dano efetivo à concorrência. Evasão fiscal que cumprisse, cumulativamente, as cinco etapas desse filtro seriam consideradas também como ilícito concorrencial, podendo ser objeto de julgamento pelo Cade (RODAS, 2019, *online*).

Observa-se, a partir desses critérios, que existe a possibilidade de que um ato evasivo também seja alcançado pela Lei nº 12.529/2011, devendo a empresa incorrer nas penalidades lá previstas, em especial se verificado os cinco critérios delimitados acima.

Em que pese o exposto acima relacionado a atos evasivos, não encontramos na literatura a correlação entre elisão ilícita (elusão) e a possibilidade de aplicação de penalidades por infração à ordem econômica. Entretanto, parece-nos possível, inclusive seguindo os critérios do CADE apontados acima por João Grandino Rodas (2019). Isto porque um ato considerado abusivo pela autoridade administrativa que dê ensejo a requalificação dos fatos e desconsideração dos efeitos tributários do planejamento, pode dar ensejo a uma vantagem competitiva (muito provavelmente dará, mas é necessária a verificação em cada caso concreto), em virtude da possibilidade de prática de preços artificialmente baixos, como decorrência de uma carga tributária menor durante um determinado período.

Se for esse o caso e se verificada a alteração de preços dos produtos da empresa neste período, é possível que preço menor possa causar lesão a concorrência (isso se não houver nenhuma outra prova que justifique a prática de preço mais baixo no período, sendo este ônus do contribuinte). Dessa forma, verificada a desconsideração do ato e a prática de preço mais baixos neste mesmo período, parece-nos possível juridicamente, observado os critérios apontados acima, a caracterização desse ato como infração à concorrência, em especial se verificada

a ocorrência dos efeitos descritos no art. 36 da Lei nº 12.529/2011⁸⁷. Porém não encontramos na literatura essa possibilidade, relativa ao ato elusivo.

No caso de evasão, como vimod, já há consideração por parte do CADE (sob determinadas condições). As condutas abusivas, artificiais também podem interferir nos preços a serem praticados no mercado, no tamanho de *marketshare* da empresa, no nível de concentração do mercado e, conseqüentemente, causar um dano efetivo à concorrência⁸⁸. Rodas (2019, *online*) cita que:

Quando os tributos não pagos, sistematicamente, por **empresas pertencentes a mercados com alta carga tributária e margem de lucro baixa** - como as de combustíveis e de tabaco -, **são transferidos ao preço final do produto ou serviço, impossibilita-se a concorrência das empresas cumpridoras das obrigações fiscais**. Por tal razão, é **condição essencial para a caracterização da infração à ordem econômica, ter havido o repasse da vantagem tributária para o preço final**. A grande probabilidade de ocorrer desequilíbrios concorrenciais em empresas submetidas a tributação alta, aparecem nas propostas legislativas, que pretendem regulamentar o artigo 146-A da CF.” (grifos nossos)

⁸⁷ Lei nº 12.529/2011 - “Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto **ou possam produzir os seguintes efeitos**, ainda que não sejam alcançados:

- I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;
- II - dominar mercado relevante de bens ou serviços;
- III - aumentar arbitrariamente os lucros; e
- IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

§ 1º A conquista de mercado resultante de processo natural fundado na maior eficiência de agente econômico em relação a seus competidores não caracteriza o ilícito previsto no inciso II do caput deste artigo (BRASIL, 2011)”.
⁸⁸ Rodas (2019, *online*) complementa: “Quando os tributos não pagos, sistematicamente, por **empresas pertencentes a mercados com alta carga tributária e margem de lucro baixa** - como as de combustíveis e de tabaco -, são transferidos ao preço final do produto ou serviço, impossibilita-se a concorrência das empresas cumpridoras das obrigações fiscais. Por tal razão, é condição essencial para a caracterização da infração à ordem econômica, ter havido o repasse da vantagem tributária para o preço final. A grande probabilidade de ocorrer desequilíbrios concorrenciais em empresas submetidas a tributação alta, aparecem nas propostas legislativas, que pretendem regulamentar o artigo 146-A da CF”. **O grande aumento de *market share*** caracteriza a infração, por ser evidência direta da conduta causadora de efeitos negativos sobre o mercado. Conforme o artigo 36, § 2º, da Lei nº 12.529/2011, há presunção de posição dominante, quando empresa ou grupo de empresas puder alterar as condições de mercado ou controlar, ao menos 20% do mercado relevante. Via de regra, as empresas detentoras de posição dominante adotarem comportamento monopolístico, abre a possibilidade de se presumir dano ao mercado. É necessário que o **aumento da participação de mercado tenha correlação com o proveito obtido com a prática de evasão fiscal**. A demonstração dessa relação não é fácil, pois outros fatores - como a eficiência econômica - também causam aumento na participação. Quando, entretanto, o aumento de participação de mercado se dá no contexto de mercado relevante com alta tributação e pequena margem de lucro, a presunção justifica-se. Nesse ambiente, não é possível preço significativamente menor, por parte de um concorrente. A **conduta tributária do agente deve causar dano efetivo à concorrência**.”. diante desse quadro, segundo o autor, há possibilidade de enquadramento da conduta como de infração a ordem econômica, nos termos da Lei nº 12.529/2011.

Depreende-se da citação que os mercados com características específicas (alta tributação – produto homogêneo – baixa margem de lucro), alinhados ao modelo de concorrência perfeita, são mais suscetíveis aos efeitos concorrenciais deletérios de atos evasivos (ou mesmo elusivos). Porém, é essencial levar em consideração os aspectos fáticos de cada caso, analisando os efeitos tributários, inclusive todos os reflexos concorrenciais desses efeitos para se pensar na possibilidade de se aplicar a legislação relativa à defesa da concorrência no caso de atos elusivos.

Observe que no plano dos valores e princípios jurídicos, vislumbra-se a possibilidade de a liberdade de conformação contribuinte encontrar limites na liberdade concorrencial, além dos valores de justiça e de igualdade já tratados na literatura hoje. Os efeitos deletérios sobre a concorrência de empresas que adotam condutas elusivas podem ensejar, analogamente, uma atuação do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, tal qual ocorre com os atos evasivos. Esse raciocínio, aliás, não se aplica aos casos de atos evasivos, não pois neste caso são *contra legem* e, não havendo “liberdade de conformação”, ocorrendo na maioria absoluta das vezes, após o fato gerador tributário. Já no ato elusivo, há uma liberdade de iniciativa inicialmente válida; mas se considerada abusiva em seus efeitos tributários por excesso de artificialidade, pode atentar contra a livre concorrência, tendo em vista as vantagens de custos obtidas pelo planejamento abusivo na concorrência do setor.

Um outro aspecto nesta relação entre direito concorrencial planejamento tributário, diz respeito a possibilidade diferente da vista acima: no caso de um planejamento ter indicadores de artificialidade, poder-se-ia vislumbrar a participação de órgão como a SEAE de forma a dar um parecer sobre os efeitos concorrenciais dessa conduta. Poderia servir como um argumento de reforço, dentro de um arranjo institucional que prezasse pela robustez da fundamentação. Informações sobre efeitos concorrenciais deletérios poderiam reforçar a posição pela abusividade da conduta, podendo ser utilizado como um argumento lateral e adicional na fundamentação da decisão sobre aceitação (ou não aceitação) dos efeitos tributários de um planejamento. Trataremos com maiores detalhes isso no capítulo 3, onde trataremos dos novos arranjos institucionais, considerando as competências formais e a capacidade institucional de cada um dos órgãos que decidem sobre planejamento tributário – STF, STJ, Justiça federal e CARF.

Por fim, cabe uma ressalva importante: apesar da próxima relação entre o direito concorrencial e tributário nos termos citados acima, é preciso atentar aos limites quanto a influência daquele campo nesse, pois que o direito concorrencial é impregnado por uma visão mais pragmática, relacionada ao pragmatismo jurídico, utilitarismo etc. Em alguns casos, esta visão pode ferir valores essenciais ao direito tributário como segurança, justiça, igualdade e liberdade, valores que dão origem aos princípios mais elementares no campo do direito tributário.

1.4 Considerações Finais acerca do Planejamento Tributário

Neste capítulo fizemos uma breve revisão histórica do tema do planejamento tributário, do ponto de vista da literatura jurídica. Tratamos do conceito de planejamento e aspectos jurídicos relacionados a este fato. Depois, descrevemos o desenvolvimento do tema de forma cronológica, demonstrando a evolução da literatura e dos principais marcos regulatórios associados ao planejamento no Brasil. Vimos que a partir da Lei Complementar nº 104/2001, o tema se desenvolveu bastante, intensificando a discussão sobre a inserção de categorias do direito privado como abuso de direito, forma, fraude à lei e simulação (esta última já presente desde os primeiros debates sobre o tema). Aumentou-se também a intensidade da dicotomia das duas formas de pensamento antagônicas, influenciadas ideologicamente por valores mais ligados a segurança e liberdade em detrimento daqueles que valoram a justiça (capacidade contributiva) e a igualdade.

Observou-se a importância da análise das peculiaridades dos fatos que dão origem ao planejamento. Apenas estes possibilitam o descolamento entre substância e forma, para que se verifique no caso concreto uma abusividade que, como dito por Sérgio André Rocha, nos casos concretos, costumam não ser aceitas, seja pelos autores que tendem a valorizar mais os princípios derivados dos valores de segurança e liberdade, seja por aqueles que valorizam mais a capacidade contributiva e a igualdade. Considerando que os casos concretos tendem a ser cada vez mais complexos, diante das mudanças do mundo globalizado, dinâmico, com alta inovação tecnológica disruptiva (BAPTISTA, KELLER, 2016), maior será a complexidade para: interpretar as normas incidentes sobre os planejamentos; aplicar as categorias de direito privado aos casos; identificar os negócios jurídicos e as

peculiaridades do caso para fins de qualificação ou requalificação; verificar o propósito negocial etc.

Diante desse contexto, ganha importância a efetiva contribuição neste debate que cada instituição responsável por julgar planejamentos tributários ou normas relativas a planejamentos (por exemplo, normas antielisivas) pode dar. Após a descrição da literatura sobre o tema, descreveremos, no capítulo 2, alguns julgamentos realizados na esfera administrativa e judicial federal, correlacionando estes às posições teóricas estudadas neste primeiro capítulo. Verificaremos a influência que as literaturas conflitantes possuem atualmente na jurisprudência administrativa e judicial, para que, no capítulo 3, possamos, a partir da análise desses julgados, trabalhar as possibilidades de arranjos institucionais que ajudem na concretização dos valores de justiça, segurança, liberdade e igualdade, considerando as competências e a capacidade institucional de cada um desses órgãos, de forma a se pensar num novo ambiente institucional relacionado às decisões em planejamento tributários pelos órgãos competentes.

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO A LUZ DA JURISPRUDÊNCIA: EVOLUÇÃO HISTÓRICA SOBRE TRATAMENTO DO TEMA NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS FEDERAIS

Começaremos descrevendo a jurisprudência administrativa do CARF para depois tratarmos da esfera judicial - Justiça federal e cortes superiores (Superior Tribunal de Justiça - STJ e Supremo Tribunal Federal - STF).

O objetivo é descrever alguns julgados desses tribunais (com foco na descrição da posição final adotada) para que possamos confirmar (ou não) a hipótese sobre a existência de decisões pró-contribuinte e outros pró-estado, analisando brevemente seus fundamentos. Este é o foco da transcrição dos julgados.

O método utilizado seleciona julgados antigos e mais novos, com posições pró e contra contribuinte (o que é de fácil verificação empírica), de forma a analisarmos os fundamentos desses julgados, atentando à evolução no tempo da respectiva fundamentação.

Importante ressaltar que, para uma análise empírica que visa trazer uma análise institucional a partir dos julgados, temos limitações. Afinal de contas, o ideal seria analisar cada um dos julgados de cada um dos órgãos para que pudessemos traçar, com segurança, o perfil institucional destes. Porém não há condição disso, dentro do escopo de uma dissertação (que ao tratar, por si só, de todos esses órgãos, já traz em si um desafio quase inalcançável!). Por isso, a análise institucional é breve e busca indicar a necessidade de que novos estudos, a partir desse parâmetro, sejam feitos, com maior especificidade e um recorte menor e mais profundo.

Não temos, ainda, o objetivo entrar nos pormenores de cada caso e na técnica contábil utilizada pela empresa (ainda que em alguns casos, para melhor entendimento do fundamento adotado, faremos um detalhamento). Esta verificação empírica é um dado importante para corroborar se ambas as correntes estudadas no capítulo 1 aparecem ou não na fundamentação utilizada nos tribunais e como aparecem, descrevendo seu aparecimento e sua evolução no tempo.

2.1 A Evolução do Planejamento Tributário na Jurisprudência do CARF

As competências do CARF são definidas de acordo com a Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Este aprecia e julga a inconformidade dos contribuintes contra exigências tributárias e aduaneiras lançadas pela Administração Tributária. Inclui os planejamentos tributários que chegam a partir das autuações feitas, em regra, pelos fiscais da Receita Federal do Brasil - RFB, que desconsideram determinadas operações ou mesmo negócios, caracterizando-os, também em regra, como ilegais, ou em simulação.

Quanto a este ponto, Sérgio André Rocha, debatendo sobre o conceito de patologia apresentado pelo autor Marco Aurélio Greco, traz a importância da necessidade da fazenda de fundamentar em dispositivos legais suas autuações e revisões. Este mecanismo traz maior segurança jurídica, além de permitir a defesa e o contraditório de forma mais ampla. Descreve o autor (2019, p. 96):

Agora, se não é necessário batizar a patologia, em nossa opinião é essencial a **capitulação legal**.³⁷⁴ Ou seja, se o argumento é uma patologia que resulte na aplicação do conceito amplo de simulação, a autoridade fiscal **tem o dever de fundamentar o auto de infração no inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional**. Se o Fisco entende – ao contrário do que defendemos – que sejam aplicáveis as regras do Código Civil, deve fundamentar a autuação fiscal em tais regras. No caso de a autoridade entender que seja aplicável o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que será comentado no item seguinte, também tem a obrigação de fazer referência a ele. A falta de capitulação legal com o fundamento para o exercício da competência de desconsideração e requalificação, segundo vemos, limita a capacidade de defesa do contribuinte, uma vez que cada um dos dispositivos mencionados no parágrafo anterior tem hipóteses de incidência, condições de aplicação, e consequências distintas (ROCHA, 2019, p. 96) (grifos nossos).

A jurisprudência do CARF, fruto de decisões reiteradas sobre mesma matéria, tem peso relevante na redução dos litígios. Por isso, devem ser descritas e fundamentadas legalmente, nos moldes do sugerido acima. Isso também traz maior segurança jurídica e constância nos julgamentos, ainda que se deva levar em consideração as peculiaridades de cada caso concreto, em que pese a atribuição do CARF estar voltada para descrições e características dos casos em si, em seus aspectos jurídicos, contábeis e empresariais.

Quanto aos casos julgados pelo CARF, vamos começar com alguns casos mais antigos para depois tratarmos de alguns mais novos. O Recurso 124608 -

processo Nº 16327.002308/2001-36⁸⁹, julgado pela segunda câmara do Conselho dos Contribuintes, tratou do tema abuso de forma. No caso concreto, o banco Citibank (recorrente) concedeu empréstimo representado por Cédula de Crédito Comercial a concessionárias de veículos. Mas de fato, houve financiamento para compra de veículo por pessoa física, restando caracterizado o abuso de forma com o fito de pagar menos tributo. Provado o abuso, Fisco desqualificou o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

No processo Nº 10680.016126/2001-37⁹⁰ - julgado de forma unânime pela 3ª Câmara do 2º Conselho dos Contribuintes, foi negado provimento ao recurso da Instituição Financeira denominada RURAL DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES. Esta driblava o pagamento da CPMF, oferecendo planejamento abusivo a partir do uso da sua respectiva Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários - DTVM. Os clientes que fossem correntistas do banco formalizavam contratos com a DTVM e depositavam recursos na conta desta, ao invés de depositar em sua conta corrente no banco, onde inicialmente haveria incidência de CPMF. Isto permitia a apropriação da alíquota zero de CPMF prevista no art. 8º da lei 9.311/1996 por parte desses clientes, em função do uso da conta na distribuidora de valores mobiliários. Esta operação, que permitia o uso de conta da DTVM para quitação de obrigações, foi desqualificada pelo fisco, pois estava fora das operações típicas do banco, sendo desconsiderada seus efeitos tributários, restando caracterizada a situação descrita no art. 2º, inciso VI, da Lei nº 9.311/96.

A 2ª Câmara do 2º Conselho dos Contribuintes negou o provimento ao recurso da empresa BANCO ITAUBANK S.A, que questionava o lançamento de CPMF - processo 16327.004252/2002-35⁹¹. Neste caso, semelhante ao de cima, a instituição financeira mantinha o contrato com a DTVM para que esta gerenciasse as obrigações dos clientes. Da mesma maneira, essa operação permitia que não houvesse incidência de CPMF na saída dos recursos dos clientes dessa conta, dada

⁸⁹ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – Recurso nº 124608. Acórdão: 202-15765. Conselheiro-relator – Jorge Freire. Data de julgamento: 14/09/2004.

⁹⁰ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 203-10267. Conselheiro-relator – Leonardo de Andrade Couto, 2005.

⁹¹ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 202-16397. Conselheiro-relator – Antonio Zomer. Data de julgamento - 07/07/2005.

a sua vinculação à DTVM, isenta da CPMF. Mais uma vez, o fisco desconsiderou a operação, sob fundamento de uso indevido da conta do DVTM, que gerava efeitos tributários negativos ao fisco (não recolhimento da CPMF em virtude de isenção legal). A operação foi caracterizada com alto grau de artificialidade, sem nenhum outro propósito negocial para adoção desse modelo. Diante da desconsideração e a respectiva autuação feita pelo fisco, o contribuinte recorreu, mas teve seu recurso negado.

A 8ª câmara do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda – processo 10950.000482/95-10⁹² - acórdão nº 108-05748 considerou abusiva e desconsiderou os efeitos tributários do contrato de transferência de estoques de imóveis feita pela empresa Construtora Garsa LTDA. Como já relatado, a operação de venda dos imóveis ocorreu no mês de dezembro e foi desfeita no início de janeiro. Houve rescisão do contrato, com o único intuito de a construtora não incorrer na incidência da correção monetária incidente nas demonstrações financeiras. Especificamente, incidente sobre os custos dos imóveis do ativo circulante. Vale ressaltar que este processo foi anterior à redação do art. 116, parágrafo único do CTN. O fisco desconsiderou por abusividade da conduta os efeitos tributários da operação, considerando ainda a inexistência de outro propósito negocial nesta operação.

Também mais antigo, o Conselho de Contribuintes – 2ª Câmara - processo 13921.000246/94-21⁹³ negou provimento ao recurso do contribuinte - VALDEVINO BONETTI. Neste caso, o contribuinte não cumpriu as condições para manutenção da isenção do IPI. A infração decorreu da perda do direito a isenção do imposto na aquisição de veículo para utilização como táxi, pelo fato de o contribuinte ter vendido antes de três anos contados da aquisição (art. 6º da Lei 8.199, de 28/06/91; art. 9º do Decreto N° 458/92 e artigo 21 da Lei N° 4.502/64 consolidado no RIPI, artigo 59, aprovado pelo Decreto N° 87.981/82) seu automóvel, descumprindo condição de gozo da isenção.

Esse descumprimento do preceito isentivo durante período determinado pela lei específica (Lei nº 8.199/1991) fez com que o contribuinte perdesse o direito ao

⁹² BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 108-05748. Conselheiro-relator – José Antônio Minatel. Data de julgamento: 08/06/1999.

⁹³ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 202-08354. Conselheiro-relator – JOSÉ CABRAL GAROFANO. Data de julgamento: 20/03/1996.

benefício fiscal e, conseqüente, fosse exigido o IPI na compra do Taxi, acrescido dos consectários legais, calculados a partir do fato gerador. Neste caso, entendeu o conselho que o contrato de arrendamento particular feito pelo taxista não poderia ser argüido em benefício do contribuinte, já que utilizado com abuso de forma para fruição indevida de isenção do IPI, não cumprindo o prazo que deveria ficar com o carro. Assim, este contrato de arrendamento particular caracterizou, no caso concreto, abuso de forma.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no processo 11040.001472/96-36⁹⁴ - Acórdão nº 103-21046 deu provimento parcial ao recurso da empresa JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA SA PARTICIPACOES. A operação da referida empresa foi caracterizada como simulação relativa, tendo seus efeitos tributários desconsiderados. Porém, o CARF retirou a multa por sucessão. Isso porque a intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada deve ser cabalmente comprovada no processo. Considerando que a empresa atendeu a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, não se evidenciou a má-fé da contribuinte, inerente à prática de atos fraudulentos, para justificar a multa.

A operação em que se verificou a simulação relativa se deu em função da incorporação às avessas feita pela empresa Josapar.

A legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido assegura a compensação dos prejuízos fiscais ou de bases negativas apurados, limitados a 30% do lucro líquido do exercício, regulando ainda a forma com que o direito à compensação subsiste, especialmente em face de eventos de cisão, incorporação ou fusão de sociedades. As operações de incorporação reversam são, por vezes, desdobramentos de operações de aquisição de controle acionário em que uma dada sociedade controlada incorpora sua controladora, sendo sua motivação estritamente tributária. A incorporação às avessas ocorre porque o artigo 514 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) proíbe que seja aproveitado o prejuízo fiscal acumulado da sucedida em casos de fusão, incorporação ou transformação, o que vai de encontro à própria definição de fusão e incorporação estabelecida na lei, onde a pessoa jurídica resultante da operação é sucessora de todos os direitos e

⁹⁴ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 103-21046. Conselheiro-relator – Paschoal Raucci. Data de julgamento: 16/10/2002.

obrigações da sucedida. Esta operação, assim, não é proibida pelo ordenamento jurídico, quando realizada entre empresas que estiverem sob controle comum, e, mesmo considerando a motivação tributária com a intenção de não perder os prejuízos fiscais acumulados, tiver por objetivo ainda a busca de melhor eficiência das operações entres ambas praticadas – o famigerado propósito comercial, que deverá ser averiguado a partir dos elementos dos casos concretos.

Na verdade, a partir da incorporação da empresa superavitária SUPRAARROZ pela empresa deficitária SUPREMA. Embora atípica, não é vedada por lei. Porém, o CARF entendeu que no caso, a empresa incorreu em exercício anormal de direito, abuso de direito, por promover a incorporação com a finalidade única de compensar prejuízos, sem se base em qualquer razão de natureza econômica ou ligada ao desenvolvimento da empresa, melhoria de sua eficiência etc.

A documentação comprova que a declaração de vontade expressa nos autos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, fazendo com que a autoridade fiscal não fique jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.

Dessa forma, utilizou o Carf do conceito amplo de simulação para caracterizar a conduta da empresa como uma conduta elisiva, pois o propósito da incorporação foi contornar a proibição legal da incorporadora compensar os prejuízos da incorporada. Porém, neste mesmo ato de incorporação, a empresa incorporadora assumiu a denominação social da incorporada, de tal sorte que para o mundo dos negócios a empresa extinta continuou a operar, pois o nome é o elemento distintivo da pessoa (física ou jurídica). A forma adotada possibilitou que os prejuízos acumulados pela deficitária (incorporadora) fossem compensados com resultados dos períodos subsequentes da incorporada.

Ou seja, no mesmo ato de incorporação, a empresa incorporada foi declarada extinta, tendo a incorporadora sido autorizada pela AGE a alterar sua razão social, por motivos comerciais, para SUPRARROZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, exatamente a razão social da incorporada. Verificou-se que essa alteração se deu devido a importância e qualidade dos produtos industrializados pela "SUPRARROZ" no mercado de cereais de todo o país. O objetivo, então, foi de preservar a empresa que não poderia morrer para o mundo econômico, dada sua condição de empresa

bem-sucedida. Ou seja, a partir desses dados, não se comprovou outro propósito econômico para a operação sem ser o tributário, por meio de uma operação dotada de alto grau de artificialidade. Por fim, A SUPREMA (incorporadora), como entidade econômica, já sucumbira em 1994 (por força dos resultados adversos sofridos nos últimos anos), anteriormente, portanto, ao ato formal da incorporação que implicou na absorção da SUPRARROZ em 1995, o que denota, mais uma vez, o alto grau de artificialidade da operação. A ausência, por completo, de propósito econômico na operação.

Na literatura, ainda sobre este caso, Bernardo e Vitória (2019, p. 40) explicam:

Conforme antes asseverado, tanto o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF como o Poder Judiciário têm se utilizado cada vez mais deste conceito amplo de simulação na resolução de conflitos que envolvem a análise de planejamentos tributários abusivos. Neste sentido, segue ementa do Acórdão nº 103-21046 (Processo 11040.001472/96-36), no qual a Terceira Turma do antigo Conselho de Contribuintes, ao apreciar hipótese de “incorporação às avessas”, adotou o conceito amplo de simulação¹⁰⁸: **INCORPORAÇÃO ATÍPICA – NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – SIMULAÇÃO RELATIVA – A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, **aí não compreendida hipótese de simulação relativa**, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo (BERNARDO, VITÓRIA, 2019, p. 40).**

Vê-se por esse julgado a ocorrência de um descasamento entre substância e forma (o que só pode ser verificado no caso concreto). Isto demanda para o caso a análise das motivações (a qual vimos que somente foi a redução do tributo a ser pago, a partir da compensação dos prejuízos e redução da base de cálculo do IR) para a adoção dessas formas não usuais, que dão origem ao negócio jurídico indireto. E ficou comprovado que a única motivação foi a tributária e, por isso, teve seus efeitos tributários desconsiderados. A caracterização como simulação relativa feita pelo CARF permitiu melhor enquadramento e fundamentação jurídica da operação. Mas no plano real, observa-se íntima relação com o defendido na teoria de abuso de forma e de direito.

Concluindo, a verificação da intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, levaram a tipificação da conduta como simulação

relativa – ato elisivo, desconsiderado pelo fisco. Entretanto, não se evidenciou má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos, o que fez com que se reduzisse a multa do contribuinte, dando ensejo ao provimento parcial do recurso.

O processo 16561.720127/2015-18⁹⁵⁹⁶ do CARF possui dois acórdãos. No primeiro – Acórdão CARF nº 1402-002.772⁹⁷ da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, a relatoria foi de Caio Cesar Nader Quintella. Neste, o CARF deu parcial provimento ao recurso de ofício da fazenda para restabelecer a base de cálculo do IRPJ da empresa VIALCO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA, havendo desconsideração da operação de ganho de capital da empresa, que tinha dado origem à redução dos valores de imposto de renda - IRRF e contribuição social sobre lucro líquido – CSLL. Foram vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por negar provimento integralmente ao recurso do estado.

Neste mesmo processo, há o acórdão nº 9101-004.335 – 1ª. Turma - relator DEMETRIUS NICHELE MACEI, julgado em sete de agosto de 2019. Neste, o CARF no mérito acordou em dar provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto ao ganho de capital da empresa VIALCO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA, por voto de qualidade, acordaram em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deram provimento; (ii) quanto ao IRRF, por maioria de votos, acordaram em dar-lhe provimento,

⁹⁵ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 1402-002.772 Conselheiro-relator – CAIO CESAR NADER QUINTELLA. Data de julgamento: 17/10/2017.

⁹⁶ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 9101-004.335. Conselheiro-relator – DEMETRIUS NICHELE MACEI. Data de julgamento: 07/08/2019.

⁹⁷ “Caso “VIALCO” (Acórdão CARF nº 1402-002.772) DECADÊNCIA. LUCRO PRESUMIDO. CONTAGEM DO PRAZO. GANHO DE CAPITAL. ENCERRAMENTO DO TRIMESTRE. Inicia-se a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL apurados na sistemática do Lucro Presumido a partir do encerramento do trimestre em que se verificou a ocorrência do fato gerador, inclusive quando trata-se de ganho de capital. Tendo em vista que na dinâmica do Lucro Presumido o valor das variações positivas percebidas na alienação de ativos, tributadas a título de ganho de capital, devem ser diretamente adicionadas à base de cálculo, cuja apuração dá-se trimestralmente, não há de se falar em inércia do Fisco antes de seu vencimento. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Inaceitável quanto aos efeitos fiscais a cessão de quotas à empresa alienígena para posterior alienação com tributação favorecida, sem demonstração de razão comercial que não a mera redução tributária. GANHO DE CAPITAL. IRF. RESTITUIÇÃO. Ainda que sejam desconsiderados os efeitos da operação sujeita à tributação na fonte, não cabe a devolução do imposto para quem originalmente não sofreu o ônus”. (BERNARDO, VITÓRIA, 2019, p. 62).

vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento.

Conceituando de forma básica, o ganho de capital é representado pela diferença entre o valor de aquisição e o valor de transferência do bem - diferença entre o valor de compra e o valor de venda de um bem ou direito. Representa a diferença entre valor de alienação – valor contábil. Quando fora do limite de isenção, a valorização do ativo alienado é tributado pelo imposto de renda. De acordo com a legislação tributária, o ganho ou perda de capital são tratados como resultados não operacionais da pessoa jurídica. Desta forma, caracterizam-se como ganhos e perdas de capital os resultados obtidos em alienações, perecimento, liquidação de bens ou direitos integrantes do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível e direitos, exaustão. O Decreto nº 3.000/1999 estabelece ainda que poderá ocorrer o ganho capital nas operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Voltando ao caso, o contribuinte alegara a existência de propósito negocial na operação de redução de capital social, com entrega de participação societária aos sócios que, posteriormente, venderam a terceiros a referida participação, reduzindo-se, com essa operação prévia, a alíquota do IRPJ sobre ganho de capital de 34% (trinta e quatro por cento) para 15% (quinze por cento). Essa redução foi objeto de fiscalização e desconsideração pela Receita Federal do Brasil, no que se refere aos seus efeitos tributários.

O fisco sustentava, assim, a existência de planejamento tributário abusivo (que levou a redução das alíquotas dos tributos supramencionados), já que a organização societária tinha por objetivo exclusivo reduzir a tributação sobre ganho de capital na alienação da participação societária, com a venda de 6,19% da empresa Rodovias Integradas do Oeste S.A (SP vias) para a adquirente – empresa Companhia de Participações em Concessões (CPC)). Para o fisco, a fraude estaria comprovada a partir do uso desvirtuado e abusivo do instituto jurídico de redução do capital com intenção de auferir economia tributária indevida, a partir da criação de uma empresa para intermediar a operação de alienação (VIALCO SPE, promovida

de fato pela empresa Interban). Toda a operação e a criação artificial de empresa no exterior tinha o único objetivo de reduzir a tributação sobre ganho de capital.

Entretanto, na verdade, havia dois posicionamentos: i-um neste sentido de que não era possível aceitar, quanto aos efeitos fiscais, a cessão de quotas à empresa alienígena para posterior alienação com tributação favorecida, sem demonstração de razão comercial que não a mera redução tributária. Mas havia outro também no sentido de que ii-a redução de capital, com a entrega de bens e direitos do ativo aos sócios e acionistas pelo valor contábil era uma opção fiscal prevista no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995. Não haveria assim fraude ou simulação. Além disso, a venda de participação societária recebida pelos sócios após operação de redução de capital, com ausência de simulação, seria planejamento legítimo. A questão da existência, ou não, de propósito comercial seria de difícil aferição, pois não seria possível ao julgador buscar as intenções subjetivas das partes envolvidas em tal operação.

As decisões em todos os acórdãos, como visto, não foram unânimes. No acórdão 1402-002.772, o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella não considerou abusiva a operação. Entendeu que houve demonstração quanto a regularidade da criação da VIALCO SPE para promover a venda das quotas SP VIAS à empresa CPC, além de ter sido trazida, em sua visão, a prova e demonstração de que a cessão de quotas promovida não foi a título gratuito. Por fim, considerando que não houve fraude na operação de redução de capital promovida, o lançamento de ofício posterior perderia o seu fundamento, devendo ser totalmente cancelado.

Já no que tange ao voto vencedor – com redação designada para conselheiro Leonardo De Andrade Couto, verificou-se que a Vialco SPE na verdade não efetuou a alienação de cotas arcando com os efeitos tributários correspondentes. Se assim fizesse, ficaria sujeita à alíquota de 34% e não 15% de IRPJ, obtida a partir do uso da empresa Interban na operação. A cessão de cotas pela qual a Interban assumiu o controle da Viaco SPE não teve nenhuma outra motivação comprovada que não a negociação das cotas da “SP vias” à empresa CPC, com vistas a redução da tributação. Verificada assim a ausência de propósito comercial, houve a desconsideração dos efeitos tributários neste processo para o contribuinte. O recurso foi provido apenas parcialmente, dado que houve uma diminuição da multa originalmente atribuída à empresa.

Ainda neste mesmo processo (Processo nº 16561.720127/2015-18), agora quanto ao julgado do recurso especial da 1ª turma - Acórdão nº 9101-004.335, julgado em 09 de setembro de 2019, manteve-se a utilização da teoria do abuso (ao menos na fundamentação) para validar a imputação da cobrança tributária ao contribuinte. Neste caso, como vimos anteriormente, quanto ao ganho de capital foi negado o provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deram provimento e com relação ao IRRF, foi dado provimento.

Quanto às infrações, diziam respeito às omissões de receitas financeiras decorrentes do recebimento de juros contratualmente acordados, incidentes entre a data da assinatura do contrato de compra e venda em 03/08/2010 e o efetivo recebimento, em 22/10/2010, além da omissão de ganho de capital. A redução de capital social da Recorrente (VIALCO CONSTRUCOES E PARTICIPACOES LTDA) não foi considerada uma operação abusiva ou fraudulenta. O problema foi que o único intuito da operação foi reduzir a tributação pelo ganho de capital na venda das ações da SPVIAS pela venda da empresa de participação que as detinha, como também já vimos (ausência de propósito negocial).

Por isso, o CARF reiterou a decisão de que não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre o ganho de capital, materializado a partir da estipulação do preço a ser pago pelas ações detidas pelo sujeito passivo. Logo, deveria ser deduzido do imposto devido no período de apuração o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo do tributo.

Também neste acórdão, o posicionamento não foi unânime. Assim como no anterior, o relator do caso – Demetrius Nichele Macei considerou a operação não abusiva. Nas palavras do conselheiro:

[...] não cabe ao Fisco impor ao contribuinte uma opção mais onerosa em situação que a legislação lhe faculta a opção de realizar um determinado ato jurídico que, ao final, tem o condão de permitir um ganho tributário pelo pagamento menor de tributos. Não se discute que a venda das ações da SPVIAS pela Recorrente para a CPC poderia ter sido realizada através da VIALCO SPE, que as detinha diretamente. Também não se discute que a própria Recorrente poderia ter vendido suas quotas na VIALCO SPE à CPC, chegando-se ao resultado desejado pelas partes, qual seja, que a CPC passasse a ser proprietária das ações da SPVIAS através da VIALCO SPE. Em ambos os casos, o ganho de capital seria experimentado por empresa nacional e, desta forma, estaria sujeito à tributação usual, ou seja, de 25% de IR e 9% de CSLL. No entanto, havia uma terceira alternativa: reduzir o capital social da Recorrente e, no pagamento aos seus sócios, entregar, como de fato entregue foi, as quotas da

VIALCO SPE para, posteriormente, a sócia ITERBAN, sediada no Uruguai, fazer a venda das quotas da VIALCO SPE para a CPC, **com tributação reduzida a 15% em razão de se tratar de pessoa jurídica sediada fora do território nacional**. Ou seja, a Recorrente tinha opções diferentes para a realização da venda de ativos com ganho de capital. Optou pela menos onerosa tributariamente e isso, na linha do que vem decidindo o CARF relativamente a possibilidade de redução de capital para posterior venda na pessoa física dos sócios, por exemplo, não há planejamento abusivo... (CARF, *online*)⁹⁸.

Este posicionamento do conselheiro relator foi voto vencido. Observa-se na fundamentação uma tendência a valorização da liberdade do contribuinte, além da ênfase na segurança jurídica. No nosso ver e, relacionando com o visto no primeiro capítulo, há influência ideológica liberal ao se defender a liberdade diante de tamanha artificialidade de operações, a qual tinha o único intuito de pagar menos tributo. A ausência de um outro propósito comercial acaba por gerar violação à isonomia tributária, a justiça (capacidade contributiva) e a arrecadação estatal como um todo.

Economicamente poder-se-ia argumentar que este seria o propósito comercial: diminuir custo; além da possibilidade de, na construção de um arranjo inovativo, a partir da estrutura de governança utilizada, dotada de inovação, que gera maior competitividade a esta empresa. São argumentos válidos, do ponto de vista econômico (trataremos conceitualmente desses termos no capítulo 3). Mas neste caso, há o risco do Estado, ao perceber a inovação, exercer a legalidade estrita contra o contribuinte, no sentido de fechar a legislação, a partir de apoios “comprados” no congresso nacional – ou seja, cooptando deputados com favores políticos, questões orçamentárias para fazer uma legislação absolutamente pró-estado, e fechando totalmente estes buracos, ao menos momentaneamente. O artigo de Marco Aurélio Greco sobre os três papéis da legalidade tributária (GRECO, 2008, pp. 104-105), onde o autor descreve com maestria o momento da “legalidade dominação”, onde o estado passa a usar a legalidade para atingir seus fins de aumento de arrecadação, podem voltar em caso de reincidência de comportamentos elisivos. A legalidade deixa de ter um papel de libertação para o contribuinte, passando a dominá-lo. É um cenário possível quando se exarceba o valor liberdade.

⁹⁸BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Conselheira Demetrius Nichele Macei. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 07 fev. 2022.

E é algo que seria positivo estudar, correlacionando estas questões e a formação legislativa no âmbito da ciência política.

O voto vencedor, o qual teve a redação designada para a conselheira Edeli Pereira Bessa, concluiu-se pela falta de propósito negocial da referida operação.

Segundo a conselheira:

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...(CARF, *online*)⁹⁹.

Dessa forma, verificou-se que a redução de capital social, após recebimento de oferta vinculante de compra de ações da empresa por terceiros, da forma como foi feita, configuraria planejamento tributário abusivo. Não produzindo, assim, efeitos perante o Fisco.

Por fim, neste caso, fica claro o uso da teoria do abuso para fins de fundamentação da desconsideração. Diferentemente do outro, não houve a fundamentação jurídica na simulação relativa – conceito amplo, causalista de simulação. Mas na própria teoria do abuso de direito, observou-se uma certa celeuma conceitual. Em alguns momentos, diz -se que não houve abuso (fundamento para não aplicação da multa ao contribuinte). Aqui (texto da conselheira Edeli Pereira Bessa), diz-se que houve abuso. Mas que tipo de abuso? De forma? De direito? Abuso em sentido amplo, ligado a um comportamento fraudulento, a partir da intenção deliberada de lesar o fisco (o que parece se referir neste caso)? Da decisão final (e quanto ao voto), essas questões conceituais também não aparecem bem definidas, pois que misturadas e sem uma fundamentação adequada.

O processo nº 10380.725189/201720¹⁰⁰, julgado pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF – também se utilizou de fundamentação próxima a encontrada na teoria do abuso de direito e de forma, vista no capítulo 1. No julgamento do

⁹⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Conselheira Edeli Pereira Bessa. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

Acesso em: 07 fev. 2022.

¹⁰⁰ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 2301-005.933. Conselheiro-relator – JULIANA MARTELI FAIS FERIATO. Data de julgamento: 14/03/2019.

recurso voluntário do Acórdão CARF nº 2301.005.933, a entidade concluiu que fora fraudulento (com abuso de direito) a conduta da recorrente Maria Elisa Telles figueiredo – sócia da empresa Telles Participações e Negócios S/A, que omitiu rendimentos recebidos de ganho de capital da venda da empresa YPIÓCA AGROINDUSTRIAL DE BEBIDAS S/A, a partir de incorporações e criação de fundos de investimentos artificiais e sem propósito negocial no período apurado pela RFB. Esta omissão ensejou na cobrança do crédito tributário relativo ao imposto de renda.

Detalhando, as pessoas físicas, membros do mesmo grupo familiar (incluindo Maria Elisa Telles figueiredo) eram sócias da empresa holding TELLES PARTICIPAÇÕES E NEGÓCIOS S/A – holding. O grupo extinguiu esta empresa, transferindo suas participações societárias para um novo fundo, denominado de TELLES FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (TELLES FIP), integralizando as cotas deste fundo com recursos da antiga holding (Telles participações e negócios). Após esta integralização, as cotas desse segundo fundo - Telles FIP - foram transferidas para outro fundo - ALVORADA FUNDO DE INVESTIMENTO MULTIMERCADO CRÉDITO PRIVADO (ALVORADA FIM) – terceiro fundo. Dessa forma, os rendimentos provenientes de ganho de capital, decorrentes da alienação da empresa YPIÓCA AGROINDUSTRIAL DE BEBIDAS S/A à CINTER INTERNATIONAL BRANDS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, passariam a ser do Fundo (TELLES FIP) e não mais da TELLES PARTICIPAÇÕES (Holding).

Todas estas operações societárias foram realizadas concomitantemente com a operação inicialmente desejada – venda da empresa YPIÓCA AGROINDUSTRIAL DE BEBIDAS S/A. O fim de todas estas operações era, na verdade, afastar a incidência do IRRF sobre ganho de capital nesta operação. E isso se dava, porque os rendimentos decorrentes da venda da YPIÓCA Agroindustrial de Bebidas S/A foram recebidos inicialmente pelo TELLES FIP, que seria proprietária das ações, e esses recursos, foram repassados a título de amortização para o ALVORADA FIM, único cotista da TELLES FIP, sendo que, em ambos os casos, por se tratarem de fundos de investimento, não haveria incidência de imposto, seja sobre ganho de capital, seja sobre rendimentos do fundo decorrentes da operação de venda da empresa. O Artigo 28, §10º da Lei 9.532/97 isenta de imposto de renda os rendimentos de fundos de investimentos decorrentes de alienação, liquidação, resgate, cessão ou repactuação de títulos, aplicações

financeiras e valores mobiliários. Para se encaixar neste dispositivo, foram feitas todas essas operações societárias.

Verificou-se, assim, a ausência do propósito negocial na integralização das cotas do TELLES FIP com as ações da TELLES PARTICIPAÇÕES, dado que o real e único propósito da operação era alterar os elementos constitutivos da obrigação tributária (sujeito passivo), que passaria a ser o Fundo, isento de IR sobre ganho de capital. Por isso, foi considerada abusiva, utilizando-se o CARF da teoria do abuso para fazer a referida fundamentação, conforme se extrai do voto do relator:

O Auto de Infração, em seu Termo de Verificação Fiscal entende que o planejamento tributário foi fraudulento (com abuso de direito), pois, considerando que a Telles FIP é Fundo de Investimento, ficou isenta de recolhimento de Ganho de Capital, sendo que a criação dos fundos se deu única e exclusivamente com o fim de se abster do pagamento. Ao considerar planejamento tributário abusivo, a autoridade lançadora, conforme justificativa no TVF, desconsiderou “a integralização das cotas do Telles FIP com as ações da empresa Telles Investimento em Participações S/A, bem como a posterior integralização das quotas do Alvorada FIM com as quotas do Telles Fip. Como se viu, tais operações foram realizadas sem o propósito negocial e em total descompasso com os objetivos da criação de um fundo de investimento; o único propósito que se pode vislumbrar é o de driblar maliciosamente as normas de incidência tributária”. Segundo o TVF, ao desconsiderar os fundos, “emergem efetivos proprietários das ações da empresa alienada cada um dos membros do grupo familiar Telles, sendo estes os beneficiários últimos do ganho de capital. Como tal, devem ser posicionados como sujeitos passivos da obrigação tributária relativamente ao imposto incidente sobre o ganho de capital”. ... (CARF, *online*)¹⁰¹.

No processo nº 15586.000499/2007-73¹⁰² da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF, houve o julgamento do recurso voluntário referente ao acórdão nº 1402-002.196¹⁰³. O caso dizia respeito à Exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, inclusive multas isoladas, da empresa IMPORTADORA E EXPORTADORA LUSIADA LTDA,

¹⁰¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Conselheira JULIANA MARTELI FAIS FERIATO. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

Acesso em: 19 Abr. 2022.

¹⁰² BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 1402-002.196. Conselheiro-relator – LEONARDO LUIS PAGANO GONCALVES. Data de julgamento: 07/06/2016.

¹⁰³ Acórdão CARF nº 1402-002.196) GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. REDUÇÃO DE CAPITAL E TRANSFERÊNCIA DAS COTAS AOS ANTIGOS SÓCIOS. IMPOSSIBILIDADE. CASO ESPECÍFICO. Inaceitável quanto aos efeitos fiscais a operação de redução de capital e devolução da participação acionária aos sócios pessoas físicas, para posterior alienação com pagamento do ganho em alíquota inferior. Impossibilidade de realização da operação diante da existência de cláusula negocial em favor da empresa detentora das cotas no momento da oferta. Caracterização de planejamento fiscal abusivo.” (BERNARDO, VITORIA, 2019, p. 62).

decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovadas e a existência de movimentação financeira incompatível com a receita declarada.

Neste caso, o CARF incluiu como responsáveis solidários as pessoas físicas dado que, segundo conselheiro relator Leonardo Luis Pagano Gonçalves, não restou dúvidas que essas participaram das irregularidades e tinha interesse comum na situação que constituiu o fato gerador dos tributos exigidos no processo. Ficou constatada ainda a confusão patrimonial, em virtude das sucessivas entradas e saídas das pessoas físicas indicadas, bem como atos praticados em conjunto pelos responsáveis que demonstraram ter interesse comum no fato gerador do tributo.

Estes posicionamentos assemelham-se aos fundamentos adotados pela teoria de abuso de forma, de direito etc. Mas parte da literatura jurídica não concorda com esse a utilização dessas teorias. Além disso, com o andamento da votação da ADI 2.446, parte da doutrina vem sustentando a revisão desse posicionamento do CARF. Nesse sentido, analisando julgados do CARF a luz da ADI 2.446, Lobato, Frade e Marinho Neto alertam: “[...] a jurisprudência do CARF merece ser reformada, justamente porque as categorias do propósito comercial, do abuso de direito, etc. não se prestam como fundamento para legitimar a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados no âmbito da licitude, sendo o planejamento tributário um direito do contribuinte.” (LOBATO, FRADE, MARINHO NETO, 2021, p. 47).

Já vimos esse posicionamento ao longo do trabalho; se a interpretação da decisão do STF, que declarou a constitucionalidade do art. 116, parágrafo único do CTN, considerando os fundamentos lá colocados, for no sentido de que tudo que for lícito é legal e permitido, independentemente do grau de artificialidade da operação, vislumbra-se um certo retrocesso, que tende a ganhar ainda mais a importância em virtude da globalização e da importância das grandes escalas para economia digital, com probabilidade de severas violações ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva. De qualquer forma, entraremos em detalhe quando da análise dos julgados e do papel do STF, inclusive analisando o julgamento da respectiva ADI.

Além desse posicionamento doutrinário contrário a posição do CARF, quando do uso das teorias do abuso de forma, abuso do direito, ausência de propósito comercial etc., há também muitos posicionamentos do CARF aceitando os efeitos tributários de determinados planejamentos dos contribuintes.

No julgamento do recurso voluntário do Acórdão CARF 1201.003.561 (Processo nº 16682.722364/2016-28¹⁰⁴) – feito pela 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, decidiu-se pela licitude das operações societárias que envolvem a empresa Equinor Brasil Energia LTDA. Foi considerada válida a operação de venda da Statoil Petróleo Brasil Ltda (“SPBL”) para a empresa Sinochem Petroleum, inclusive o efeito tributário decorrente da conduta do contribuinte, tendo sido fundamentada a operação na capacidade de se organizar livremente e de forma inovativa, mesmo que a modelagem adotada ensejasse numa menor carga fiscal.

Anteriormente à operação, a exploração de petróleo no campo de peregrino era feita pela Equinor Brasil Energia LTDA (que tinha 60% da operação) e Statoil Petróleo Brasil Ltda (“SPBL”) que tinha 40% da operação neste campo. Com a operação de venda supramencionada, Sinochem Petroleum comprou Statoil Petróleo Brasil Ltda (“SPBL”) e montou a Sinochem Brasil, que passou a ter 40% da exploração do campo de Peregrino, enquanto a Equinor Brasil Energia LTDA manteve os 60% relativos à operação. Assim, a Sinochem Petroleum passou a participar da exploração de petróleo no referido campo junto com a empresa EQUINOR no Brasil, além de participar das operações com a empresa *South Atlantic*, neste caso em conjunto com a holandesa Statoil Holanda, na Holanda.

Diante dessas operações, a autoridade fiscal no Brasil havia desconsiderado os efeitos jurídicos da operação de venda da empresa Statoil Petróleo Brasil Ltda (“SPBL”) ao Grupo chinês Sinochem (“Grupo Sinochem”), objeto de Contrato e Venda celebrado em 21/05/2010. Com efeito, atribuiu à Equinor Brasil Energia LTDA a titularidade jurídica sobre o resultado da venda das ações da *South Atlantic* recebido pela Statoil Holanda no exterior, em virtude da compra de parte desta pela empresa Sinochem Petroleum e a propriedade dos ativos da *South Atlantic*, valendo-se, para tal qualificação, da teoria do abuso de direito.

Entretanto, verificou-se que o instrumento contratual regulou os termos e condições de dois negócios jurídicos distintos: a venda de participações em sociedades no Brasil - Statoil Petróleo Brasil Ltda e no exterior - “*South Atlantic*” (que pertencia, após a operação de venda, à Statoil Holanda (60%) e a Sinochem Petroleum (40%)). A “*South Atlantic*” figurava como exclusiva proprietária dos bens

¹⁰⁴ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 1201-003.561. Conselheiro-relator – GISELE BARRA BOSSA. Data de julgamento: 22/01/2020.

arrendados comercialmente pela Equinor Brasil Energia LTDA no Brasil, utilizados para exploração de petróleo, ao amparo do REPETRO. Este arrendamento foi validado pela RFB, sendo utilizados na produção de óleo no Campo de Peregrino, o que torna estranho a atribuição de abuso com desconsideração de operação onde houve validação anterior da própria RFB quanto a quem pertenciam os ativos e a validade e correção do contrato de arrendamento.

Assim, a Equinor Brasil Energia LTDA utilizou-se do regime de admissão temporária precisamente para o arrendamento dos ativos de propriedade da *South Atlantic*. Esta permissão do ingresso de ativos da *South Atlantic* se deu ao amparo do REPETRO. No voto, a conselheira Gisele Barra Bossa questionou como seria possível a Equinor Brasil Energia LTDA ser considerada (pelo próprio fisco) como proprietária dos ativos, se o artigo 459, do Regulamento Aduaneiro estabelecia a necessidade de os bens serem de propriedade da pessoa com sede no exterior para fazer jus ao tratamento aduaneiro, sendo que esta situação já tinha sido validada pela RFB, como dissemos!

Além disso, depreende-se dos autos que somente em 2019 a Equinor Brasil Energia LTDA adquiriu da *South Atlantic* todos os equipamentos para exploração do poço, no procedimento do REPETRO-SPED, conforme autorização também expedida pela própria Receita Federal, o que confirma, mais uma vez, o fato de que os referidos equipamentos eram exclusivamente de titularidade do "Grupo Sinochem", sem qualquer irregularidade no âmbito do Repetro.

A SPBL (cuja denominação atual é Sinochem Petróleo Brasil Ltda -"Sinochem Brasil") é uma das concessionárias do Campo de Peregrino, o qual compreende os Blocos BM-C-7 e BM-C-47 produtores de óleo e gás na Bacia de Campos. Esta nova empresa detém 40% da participação indivisa. Já a Equinor Brasil Energia LTDA detém a participação remanescente de 60%, sendo a atual operadora do Campo de Peregrino, como vimos no início, após a operação de venda à Sinochem.

Desta forma, o entendimento do fisco no sentido de que a integralidade do preço pago à Statoil Holanda pela alienação de participação societária na *South Atlantic* representaria, em verdade, "lucro" da Equinor Brasil Energia LTDA, que deveria ter sido integralmente submetido à tributação no Brasil, parece, realmente, não fazer muito sentido. Dito de outra forma, não parece legítima a premissa de que a venda de 40% da participação na *South Atlantic* pela Statoil Holanda se qualificaria

como “lucro” da Equinor Brasil Energia LTDA, que deveria ter sido incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Conselheira Gisele Barra Bossa, relatora deste processo, diante dos pressupostos fáticos e jurídicos apresentados no processo, relatou que não se poderia ignorar os contratos de arrendamento mercantil, a natureza da operação, as exigências regulatórias e fiscais e, principalmente, a independência entre as empresas envolvidas, validadas pelas próprias autoridades governamentais. Não estavam presentes, assim, os requisitos para caracterizar conduta abusiva.

Reforçando: as operações foram praticadas ao amparo do REPETRO¹⁰⁵. Para a relatora, não faria sentido a Receita Federal do Brasil - RFB considerar abusiva operação autorizada e regulamentada no âmbito do próprio poder executivo; seria inclusive uma conduta contraditória da própria administração. A relatora colocou ainda que as figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não têm amparo no direito tributário brasileiro¹⁰⁶, alinhando-se com linha de pensamento que também descrevemos no capítulo 1, dentro dos dois polos antagônicos principais que tratam teoricamente dessa matéria.

Em que pese a independência de cada um dos conselheiros e respectivos relatores, é posicionamento destoante de outros do CARF. Verificar abuso de forma, direito num caso concreto é diferente de defender, em abstrato, num voto do próprio CARF, a inexistência ou a inaplicabilidade dessa teoria no Brasil. Traz certa insegurança jurídica. Mas ambos os posicionamentos, como vimos, tem amparo doutrinário, o que comprova o quanto essas duas teorias, da forma como desenvolvidas hoje não ajudam na solução dos casos concretos, trazendo critérios uniformizáveis, no âmbito, neste caso, do próprio CARF.

O julgamento do recurso voluntário da empresa OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA - Acórdão CARF 1201-003.203 (processo

¹⁰⁵ Repetro é um regime aduaneiro especial que permite a importação de equipamentos específicos para atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural, sem a incidência dos tributos federais (II, IPI, PIS e Cofins) e do adicional de frete para renovação da marinha mercante (AFRMM).

¹⁰⁶ “Assim sendo, as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto, inexistência de propósito negocial (razões extratributárias relevantes) não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento...” (BRASIL, CARF, *online*).

16561.720070/2017-19¹⁰⁷) foi feito pela mesma 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF. A conselheira do caso anterior - Gisele Barra Bossa também relatou este caso.

Neste, tem-se a aquisição da empresa INDÚSTRIA E COMÉRCIO E ADMINISTRAÇÃO – ICAL S/A, (doravante designada simplesmente ICAL), pela OWENS ILLINOIS AMÉRICA LATINA ADMINISTRAÇÃO LTDA (OI LATAM), junto à família BRENNAND, conforme contrato de compra e venda datado de 01/09/2010. Para finalização do negócio, a OI LATAM recebeu da empresa O-I MANUFACTURING NETHERLANDS BV os recursos necessários para a aquisição da ICAL e do restante das ações da OI BRASIL (ou seja, ações dessa empresa também for a adquiridas nessa transação), então pertencente ao Grupo MASA. Diante dessa operação, inicialmente, o fisco considerou abusiva, pois que ensejou na redução da base tributável do IRPJ e da CSLL, através do lançamento de despesas com a amortização de ágio, além do registro de despesas financeiras com juros, remetidos ao exterior.

A legislação tributária define ágio como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido contábil da investida, cabendo ao contribuinte a indicação/comprovação do fundamento econômico do sobrepreço pago. Representa um benefício de natureza fiscal, lícito, que permite amortizar o ágio na apuração do IRPJ e da CSLL quando o lucro real da empresa for apurado. A Lei 12.973/14 ainda determina como devem ocorrer a transferência do ágio e do ágio interno. O ágio na aquisição do investimento, não é dedutível; somente deduz-se na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sob lucro quando há incorporação da empresa investida, na reunião da empresa adquirida com a adquirente.

De uma forma geral, as autoridades fiscais normalmente apontam problemas relacionados ao laudo de avaliação (demonstrativo); fundamento econômico do ágio; utilização de empresas veículos (sociedades de propósito específico); transferência do ágio para terceiros, dentre outros como a plausibilidade de dedução fiscal do chamado ágio interno ou relativo a operações *intragrupo*; os limites para a utilização de empresas veículos, assim como; a verificação da possibilidade de dedução do

¹⁰⁷ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 1201-003.203. Conselheiro-relator – GISELE BARRA BOSSA. Data de julgamento: 16/10/2019.

ágio *de si mesmo*, assim entendido como aquele deduzido pela própria sociedade adquirida em uma incorporação às avessas.

Voltando ao caso concreto, a decisão foi por permitir a dedutibilidade, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, das despesas de juros de empréstimo incorridas pela recorrente no ano de 2013, aceitando a possibilidade de dedução do ágio por parte do contribuinte, conforme revisão no art. 386 com o art. 250, I, todos do RIR/99. Não identificou a relatora a ocorrência de irregularidades. A relatora alertou no voto que não houve questionamento no processo quanto a existência, validade e o valor dos ágios amortizados no ano de 2013, ou mesmo a inobservância dos requisitos legais previstos nos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”) para a amortização de ágio.

Além disso, criticou a relatora o fato de a autoridade fiscal não capitular a suposta infração nos termos do artigo 116, do CTN (pendente de regulamentação) ou no artigo 149, VII, do CTN (hipóteses de dolo, fraude e simulação). Apenas fundamentou o abuso, sem tratar do elemento doloso, a autuação em suposta violação a dispositivos de lei genéricos para imposição do IRPJ e da CSLL, o que na visão da relatora trazia uma fundamentação insuficiente.

Por fim, alertou para possibilidade legal, inclusive em função da previsão legal de dedutibilidade das despesas de juros e variação cambial quanto a contrato de mútuo entre pessoas ligadas. Esta decisão estava na linha de outras do CARF, como a do acórdão CARF 1103-001.181 – ementa - CONTRATO DE MÚTUO. DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL. DEDUTIBILIDADE.

Dois últimos pontos de destaque com relação a este caso. O primeiro, refere-se à competência do CARF. Neste julgamento, há extensa descrição das questões contábeis afetas a operação, valores etc. como no tópico do voto “Da Glosa de Despesa de Amortização do Ágio”. Isso está em consonância com a competência e a capacidade institucional do CARF, onde defendemos que os outros órgãos devam ser deferentes a este.

O outro ponto é a fundamentação quanto ao propósito negocial da empresa. Considerando fundamentação da empresa, verificou-se que havia conexão e lógica econômica-negocial com dois objetivos estratégicos traçados por sua administração para o Brasil. As operações de compra da ICAL/CIV por parte da OWENS ILLINOIS AMÉRICA LATINA ADMINISTRAÇÃO LTDA (OI LATAM) visavam um crescimento de sua atuação no mercado brasileiro de forma mais rápida, em contraposição a um

crescimento orgânico apenas. Além disso, a saída dos sócios minoritários da sociedade OI BRASIL era importante, dado que, desde 2009, já demonstravam sua intenção de canalizar investimentos para outros negócios. Houve ainda necessidade de empréstimos no valor de USD 525.000.000,00 (equivalentes a R\$ 914.340.000,00), junto à O-I MANUFACTURING NETHERLANDS, B.V. Por fim, a inclusão de um novo investimento de tal relevância (ICAL/CIV) no acervo líquido (mesmo que atrelada “parcialmente” a um empréstimo), com certeza, tornaria a negociação com o Grupo MASA mais complexa e delicada, enfraquecendo a posição da OWENS-ILLINOIS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA na negociação. Diante de toda esta demonstração do propósito comercial, não teve dúvida o CARF em aceitar os efeitos tributários da operação.

Sobre este caso de incorporação reversa para amortização de ágio, as decisões do CARF não tem sido uniformes. Duarte e Elias (2019, p. 103) afirmam: “não é possível afirmar a existência de um posicionamento jurisprudencial consolidado sobre amortização de ágio mediante incorporação reversa, no âmbito administrativo...” (DUARTE; ELIAS, 2021, p. 103). Continua os autores, especificando o problema: “em diversos acórdãos, a motivação jurídica é composta por diversos conceitos previstos no ordenamento – simulação, assim entendida como ato ilícito, causa típica do negócio jurídico, artificialidade, ausência de propósito extrafiscal, entre outros...” (DUARTE; ELIAS, 2021, p. 103). Ou seja, a variação de posicionamento depende das circunstâncias do caso concreto. Porém, há uma variação, para casos semelhantes, de fundamentação. Este é o problema que, efetivamente, causa insegurança jurídica e que merece ser analisado institucionalmente.

O recurso especial de Procurador no Acórdão CARF nº 9101-004.709 (Processo nº 16561.720079/2015-68¹⁰⁸) julgado pela CSRF / 1ª Turma contribuinte - SSTOWERS PARTICIPACOES–S. A. foi relatado pelo conselheiro André Mendes de Moura

O caso diz respeito a ganho de capital (exigência fiscal relativa ao principal de IRPJ e CSLL, acompanhado de multa proporcional de 75% e juros de mora) apurado a partir de reorganizações societárias empreendidas pela SSTOWERS PARTICIPACOES S. A. para alienar ativo, segundo o contribuinte, com amparo no art. 22 da Lei nº

¹⁰⁸ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – ACÓRDÃO nº 9101-004.709. Conselheiro-relator – ANDRE MENDES DE MOURA. Data de julgamento: 17/01/2020.

9.249, de 1995, o que poderia ensejar a transferência da tributação da pessoa jurídica (Contribuinte, alíquota de IRPJ e CSLL perfazendo 34%) para o sócio pessoa física (IRPF de 15%).

O relator posicionou-se de acordo com a posição dos fiscais que desconsideraram os efeitos tributários da operação por abusividade e artificialidade, considerando o *modus operandi* da operação. Havia ausência de propósito comercial na reorganização societária que consumou a alienação do ativo. Isso porque, segundo voto do relator, já havia conhecimento prévio, por parte do detentor originário do investimento (Contribuinte), de que receberia proposta para vender as ações. O conhecimento prévio revela-se também pela interveniência assumida pela Contribuinte na celebração da venda das ações de Flávio (pessoa física acionista da Servsite – que adquiriu participações da SITESHARING junto a Sestri e a Servisite) para a AmericanTower.

Ainda segundo os autos do processo, no dia 1 de Setembro de 2010, a Contribuinte aprovou a cisão parcial que transferiu a totalidade das ações da SITESHARING NE para Flávio. No dia 30 de Setembro de 2010, concretizou-se a compra do investimento pela AmericanTower, o que pareceu estranho ao relator, dada a velocidade com que esta negociação se consumou. Era razoável inferir que o detentor original do ativo (Contribuinte) e o adquirente estivessem conversando anteriormente, e que, dada a complexidade, tais tratativas teriam se iniciado em momento anterior primeiro de setembro, quando ocorreu a cisão parcial precisamente do ativo a ser alienado em favor de Flávio.

Entretanto, seu voto foi vencido. Houve a negação do provimento ao recurso da PGFN, considerando-se lícita a redução de capital (considerando valor contábil ou de mercado) da empresa Sstowers Participações S.A.

A conselheira Edeli Pereira Bessa declarou seu voto (o voto vencido do relator foi redigido pela redatora designada – conselheira Cristiane Silva Costa) sendo este fundamental para mudança da posição (assim como da conselheira Cristiane Silva Costa – que abriu inicialmente a divergência).

A referida negociação de ativos não está impedida legalmente; ao contrário, há neste caso, uma indução legal (art. 22 da Lei nº 9.249/1995)¹⁰⁹, tendo sido

¹⁰⁹ Lei no. 9.249/1995 - Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado (BRASIL, 1995).

considerado válido o planejamento. Segundo voto da conselheira Edeli Pereira Bessa:

[...] não foram reunidas evidências no sentido de que a pessoa jurídica atuada, e não referido sócio, teria iniciado negociações para esta alienação, de modo a indicar a sua pretensão de alterar a sujeição passiva da incidência daí decorrente. E, existindo a faculdade expressa no art. 22 da Lei nº 9.249/95 seu exercício não pode ser tomado por abusivo se há um motivo para a realização das operações questionadas, consistente no dissídio entre os sócios da fiscalizada quanto à manutenção do investimento para a execução de suas atividades...(BRASIL, CARF, *online*)¹¹⁰.

Ainda quanto a este caso, Andrade (2021, p. 57) explica: “[...] o voto da conselheira Edeli Bessa tirou o caso da vala comum dos processos que envolvem a redução de capital, seguida de venda de ativos pelo sócio de pessoa física, ao avaliar, detalhadamente, as razões apresentadas pelo contribuinte a justificar a motivação da reestruturação”. Ou seja, o autor chama a atenção para o fato de que as peculiaridades do caso concreto, aliado à robusta fundamentação, apresentada pela empresa e relatada no processo por meio do voto declarado pela conselheira Edeli Pereira Bessa, acabou por ajudar na aceitação dos efeitos tributários.

A referida conselheira alertou ainda que não houve uma fundamentação dos fiscais no sentido de trazer as negociações desenvolvidas pela pessoa jurídica atuada para alienação desta participação societária, apontando-se como único indício (já citado) para afirmar que a cisão teve por objetivo deslocar a tributação da pessoa jurídica para esse sócio o fato de que os sócios de American Tower autorizaram a aquisição de Sitesharing NE na data de 30/09/2010, ao passo que a cisão parcial foi aprovada em 01/09/2010. Apenas este aspecto temporal acabou por

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido

¹¹⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Conselheira. Edeli Pereira Bessa <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Acessado em 7 de Fev de 2022.

dar azo a desconsideração inicialmente considerado, com provimento do recurso da procuradoria pelo relator conselheiro, que se tornou vencido com essa posição.

Independentemente da categorização utilizada, fato é que uma motivação robusta do propósito negocial certamente ajudará, como neste caso, na aceitação da operação. Este ponto também nos parece essencialmente importante. Como visto no tópico 1.3. do capítulo 1, parte final, a possibilidade de se considerar como argumento adicional o efeito sobre a concorrência pode aumentar a robustez da fundamentação quanto ao propósito negocial utilizado pela empresa na fundamentar sua operação ou outras externalidades positivas, como a melhora no ambiente concorrencial. Ou seja, melhoras na eficiência concorrencial do setor, como decorrência de uma redução de custo tributário, pode vir a ser um argumento utilizado pela empresa (e endossado em determinados votos, tal como visto acima, onde a relatora considerou os argumentos de propósito negocial da empresa), para que se justifique positivamente o planejamento tributário feito pelo contribuinte, permitindo a aceitação de seus respectivos efeitos tributários. Parece-nos uma possibilidade com vistas a aumentar a robustez da fundamentação, ainda que muito dos casos do CARF descritos, não vislumbramos essa possibilidade, pois que muito ligados à tributação da renda e adoção de estratégias empresariais societárias não relacionadas com mercados em si, de forma a que empresas auferam vantagens competitivas de custo pela redução de tributo.

Observa-se assim que o CARF julga a favor ou contra o contribuinte. Segundo a literatura (ROCHA, 2018, p. 510)¹¹¹, não é necessariamente ruim, tendo em vista que a complexidade de cada caso pode ensejar posicionamentos díspares, o que aponta para importância da análise dos fatos. Segundo Prata e Teixeira (2021, *online*) “Utilizando a ferramenta de pesquisa disponível em seu sítio eletrônico [1], podemos destacar 137 acórdãos sobre o assunto (*ágio ou ganho de capital e os efeitos sobre pagamento de IR e CSLL*), dos quais 29 foram favoráveis ao contribuinte, 57 desfavoráveis e 51 parcialmente favoráveis”. Ou seja, quanto ao tema tratado pelo autor – *ágio ou ganho de capital e seus reflexos no pagamento de CSLL e IR*, observa-se essa dubiedade de julgamentos no CARF, ainda que

¹¹¹ “Já é passada a hora de entendermos o que pensa a doutrina brasileira diante de fatos concretos. Não se duvide que a questão central do Planejamento tributário não é a interpretação da legislação tributária, é a análise dos fatos praticados pelo contribuinte” (ROCHA, 2018).

ligeiramente superior do ponto de vista quantitativo à fazenda pública. E não é diferente daquilo que encontramos nos julgados do TRF, STJ e STF.

Essa falta de uniformidade gera alguma insegurança jurídica, até porque há problemas quanto aos critérios jurídicos e doutrinários, os quais ainda carecem de uniformidade e consenso teórico. Nesse sentido, Andrade (2021, p. 59):

[...] eis aqui , a meu ver, o problema: ausência de uma definição clara a respeito do critério a ser aplicado pela administração fiscal no exame dos fatos concretos em um cenário em que há I diferentes conceituações do instituto de simulação...ii - divergência sobre a eficácia e alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN; iii – não há consenso sobre a viabilidade da qualificação jurídica, pelo fisco, dos atos praticados pelo contribuinte para desconsiderar operações simuladas, e, por fim...iv – caso seja admitida tal qualificação jurídica, qual critério (diferente da simulação), seria passível de aplicação no direito tributário brasileiro [...].

Ou seja, não se sabe o critério que poderá ser utilizado, independentemente do caso. Além disso, a ausência de uma literatura concisa, em especial no que se refere ao uso de categorias como fraude a lei, propósito comercial etc. dificulta a própria atividade do julgador do CARF. Nesse sentido, Saltos (2019, p. 105) aponta que “pode-se notar [...] o receio dos julgadores de se filiarem expressamente a uma das correntes doutrinárias que interpretam os dispositivos contidos no ordenamento. Por isso, [...] não expõe de forma clara e sistematizada a *ratio decidendi* principal...daí decorre que as decisões proferidas sobre o tema acabam tomadas por subjetividade, o que afeta a segurança jurídica [...]” (DUARTE, ELIAS, 2021, p. 103). Depreende-se da fala do autor que as decisões podem se dar em sentidos diferentes. Até porque cada caso deve ser analisado observado atentamente as peculiaridades do caso. Mas há uma necessidade de que às tomadas no mesmo sentido, tenham uma *ratio* ao menos parecida, dentro de um mesmo contexto, de forma a aumentar a previsibilidade, dando a segurança jurídica almejada, mesmo considerando as diferenças entre os aspectos fáticos de cada planejamento.

Quanto à jurisprudência administrativa analisada, observou-se também que os posicionamentos as vezes variam de relator para relator. Como vimos, há conselheiros que costumam ter um posicionamento mais favorável a determinados tipos de posicionamento doutrinário como a Conselheira Gisele Barra Bossa, que costuma, pelos votos analisados, ter uma posição mais pró-contribuinte (aliás, indo de encontro a referência doutrinária supracitada, dado que a relatora foi uma das únicas a questionar a existência de no Brasil da teoria de abuso de fraude e direito).

De qualquer forma, vê-se posicionamentos em prol do estado, utilizando-se para isso como base em teorias como ausência de propósito negocial, abuso de forma, de direito e fraude a lei, além da utilização do conceito amplo de simulação, que vem sendo defendido fortemente pela doutrina mais recente e que também tem aparecido na jurisprudência judicial, como veremos a seguir. Nesse sentido, Godoi e Ferraz (2012, p. 361-362) citam:

Valter Pedrosa Barreto Junior realizou um estudo sistemático e rigoroso sobre dezenas de casos de planejamento tributário decididos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A conclusão do autor é que “na maioria dos julgados foi possível identificar um instituto híbrido: a simulação decorrente do descompasso entre a forma e a sua substância e/ou decorrente da ausência de propósito negocial” (Barreto Junior, 2010, p. 187). A análise dos casos Rexnord e Josapar, feita no presente artigo, chega às mesmas conclusões e à conclusão adicional de que esse conceito de simulação foi validado e seguido no julgamento dos casos Rexnord e Josapar pelo Poder Judiciário (DE GODOI; FERRAZ, 2012, pp. 361-362).

O fato é que a suposta ilicitude do chamado “planejamento tributário abusivo” é algo que se resolve no plano concreto dos fatos, da prova jurídica, isto é, da análise da compatibilidade dos atos jurídicos praticados com os objetivos visados pelos agentes econômicos. A segurança jurídica deve advir do processo, das provas e da fundamentação lá contida. Este arranjo institucional deve prevalecer.

Agora, trataremos dos julgados no âmbito da justiça federal, dentro do recorte adotado neste estudo.

2.2 A Evolução do Planejamento Tributário na Jurisprudência da Justiça Federal

As manifestações na justiça também têm decisões pró e contra os contribuintes. Godoi e Ferraz (2012, pp. 361-362) afirmam que “A jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros possui poucas manifestações acerca de casos concretos de planejamento tributário em que fisco e o contribuinte divergem quanto à existência ou não de simulação”.

A partir de levantamento feito com dados do Anuário da Justiça Federal, verificou-se a posição predominante de se considerar a elisão fiscal como planejamento tributário e não como simulação (o que caracterizaria sonegação ou fraude). Em matéria extraída do Conjur, Álvaro Eduardo Junqueira, desembargador

do Tribunal Regional Federal-TRF da 4ª Região, apontara que a elisão fiscal é "perfeitamente admissível" e um direito das empresas "diante do cipoal de normas tributárias e da carga fiscal injusta, destinada a pagar o Estado perdulário" (CANÁRIO, 2012, *online*). A citação e a referência do desembargador, dotada de pouco tecnicismo, traz a alta carga ideológica.

Ainda segundo a matéria, a desembargadora do TRF-3 Alda Maria Bastos Caminha disse ao **Anuário** que "simulação e fraude têm requisitos essenciais que precisam todos estar presentes" (CANÁRIO, 2012, *online*). Outro desembargador do TRF-3, Nery da Costa Júnior, relatou que se o planejamento tributário fosse proibido, não haveria elisão fiscal. "Só é fraude ou antijurídico o que está na norma. O fisco não pode deduzir em desfavor do contribuinte" (CANÁRIO, 2012, *online*). O desembargador Luís Carlos Hiroki Muta - TRF-3, afirmara que "não se pode presumir a má-fé, a simulação ou fraude". "A função de fiscalizar não deve se basear em presunções" (CANÁRIO, 2012, *online*). Joel Ilan Paciornik, do TRF-4, apesar de a favor do planejamento tributário, lembrou o contribuinte não pode tudo, apontando que há situações em que o fisco deve agir contra aquele. Segundo o desembargador, "O fisco pode, para efeitos fiscais, desconsiderar negócios jurídicos praticados no âmbito do Direito Privado quando houver indícios de que esses tenham sido praticados com algum vício. O parágrafo único do artigo 116 do CTN concede essa permissão. (CANÁRIO, 2012, *online*)". Observa-se deste breve apanhado inicial que os desembargadores costumam ser mais favoráveis a liberdade dos contribuintes.

Quanto a análise dos casos julgados, um dos casos mais importantes é o das empresas Rexnord e Josapar (também estudado no CARF – tópico anterior). O Tribunal Regional Federal (TRF) 1ª Turma da 4ª Região, no julgamento da Apelação Cível 2002.04.01.014021-6/RS (Relatora Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria – DJ 22.06.2005), decidiu contra a incorporação às avessas, desconsiderando os efeitos tributários da operação. O objetivo da utilização por parte das empresas da incorporação invertida decorria do fato de que o Decreto-Lei nº 2.341, de 1987 proibia o uso de prejuízo fiscal para o abatimento do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nas operações tradicionais.

Só que a inovação empresarial se deu no sentido da inversão da operação; ou seja, a empresa a deficitária Supremo Industrial e Comercial incorporou a Suprarroz, empresa financeiramente sólida. O negócio gerado foi adquirido pela

empresa Josapar. O referido acórdão considerou que a incorporação às avessas representavam atos simulados, pois que verificou incompatibilidade entre a causa concreta da operação e o objetivo normal de uma incorporação. Utilizou-se do conceito de simulação em seu sentido amplo. Marciano Seabra de Godoi – Godoi (2012, p. 138) descreve sobre o caso:

[...] A conclusão é que o TRF da 4a Região julgou a questão aplicando um conceito ampliado de simulação, identificando a causa concreta das incorporações efetuadas pelas empresas Josapar e Rexnord, comparando-a com a causa típica do contrato de incorporação, para concluir – num tom claramente causalista – que “não é lícito que se realizem cisões, incorporações ou fusões levadas não pelo conteúdo próprio desses negócios, mas sim de modo diferente da forma que tais negócios normalmente se realizam, mediante incorporação das empresas deficitárias pelas lucrativas, das empresas de menor patrimônio pelas de maior patrimônio”. Restou clara, assim, a adesão do tribunal a uma posição que se dispõe (independente do resultado a que se chegue em cada caso) a avaliar a operação no seu todo, levando em conta as circunstâncias que compõem a causa concreta do negócio, e dessa forma medir o quão artificioso foi o caminho escolhido pelo contribuinte.

Godoi e Ferraz (2012, p. 376) informam ainda que a utilização do conceito amplo de simulação supre a ausência de regulamentação por lei ordinária exigida pelo art. 116, parágrafo único do CTN:

[...] A prevalecer e consolidar-se tal tendência jurisprudencial, o conceito amplo de simulação vigente no ordenamento desempenhará por si só o papel de “instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”, que a Exposição de Motivos da Lei Complementar nº 104/2001 reservou para o dispositivo do parágrafo único do artigo 116 do CTN, atualmente sem aplicação por falta de regulamentação pelo legislador ordinário.

Apesar de na prática haver uma aproximação com as teorias de abuso de direito e abuso de forma, há de se notar que tecnicamente é diferente o uso do conceito amplo de simulação, na forma apresentada acima. Na teoria do abuso, a possibilidade de desconsideração ocorre sem a necessidade de ampliar o conceito de simulação. Porém o resultado prático acaba sendo o mesmo, pois que na essência, busca-se evitar que atos com alto grau de artificialidade sejam aceitos em seus efeitos tributários. Como já relatado e citado no presente estudo por alguns autores, como Sérgio André Rocha, tecnicamente parece mais adequada esta fundamentação. E parece ainda mais concernente com a capacidade institucional do TRF, pois que inserido no poder judiciário com a competência para o referido

juízo, atentando mais às questões jurídicas que técnicas como análise de balanços (mais relacionado à capacidade institucional do CARF).

Bernardo e Vitoria (2019, p. 40), detalham o caso, a partir da jurisprudência do TRF:

[...] 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final – após a incorporação – manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando claramente demonstrado que, de fato, essa “absorveu” a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando – ou mesmo tornando impossível – a autuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de “fachada” para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais – cujo aproveitamento a lei expressamente veda. 9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as consequências do ato simulado, - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, consequentemente incidindo o tributo na forma do regulamento – não havendo falar em inexigibilidade do crédito fiscal. (BERNARDO, VITÓRIA, 2019, p. 40).

Dessa forma, resta evidente o uso do conceito de simulação amplo e a desconsideração dos efeitos tributários da operação, tendo em vista a operação ter sido de fachada, com intuito de evitar o pagamento do imposto de renda. Ainda na literatura sobre este caso específico, Godoi (2012, p. 137-138) destaca:

Três notas merecem destaque no julgamento da Apelação Cível no 2004.71.10.003965-9/RS, Relator Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares (2ª Turma, DJ 06.09.2006). A primeira é que o acórdão fez a distinção **tradicional entre elisão fiscal (utilização de meios lícitos e diretos, anteriormente à ocorrência do fato gerador, para evitar ou minimizar a tributação) e evasão fiscal (utilização de meios ilícitos para reduzir a carga tributária, posteriormente à ocorrência do fato gerador)**, para concluir que é admitida a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Mas o conceito de simulação adotado pelo acórdão foi um conceito amplo, que leva em conta as condições econômicas e operacionais da operação como um todo. A segunda nota é que o acórdão **não tomou como sinônimas as expressões simulação e evasão, na medida em que**

distinguiu a evasão ou fraude fiscal (utilização de meios ilícitos para ocultar, enganar, iludir o fisco) da elisão fiscal com simulação (utilização de meios lícitos, porém indiretos, anteriormente à ocorrência do fato gerador, para burlar norma tributária, com vistas à redução ou à eliminação da tributação por meio da realização de negócios jurídicos artificiais e desprovidos de qualquer racionalidade negocial). Um terceiro aspecto que merece ser considerado é que o **acórdão não só examinou a operação do ponto de vista econômico, para concluir que as circunstâncias levavam à inviabilidade da operação de incorporação da empresa superavitária pela empresa deficitária, como também examinou outros aspectos relacionados a questões societárias, como a manutenção, após a incorporação, da razão social, do estabelecimento, dos funcionários e dos membros do Conselho de Administração.** Ou seja, após a análise global da situação, e não apenas do ato de incorporação isoladamente considerado, concluiu o Tribunal que restou demonstrado que, de fato, a incorporada é que “absorveu” a deficitária/incorporadora, e não o contrário, “tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação.” (grifo nosso) (GODOI, 2012, p. 137-138) (grifos nossos)

Destaca-se do trecho longo a análise das peculiaridades do caso concreto e a ocorrência da operação societária, para, a partir deste, verificar o comportamento que indica o propósito negocial ou não. No caso, restou evidente a falta deste.

Em 2015, o TRF da 4ª região, agora tratando de ágio interno¹¹², julgou a Apelação nº 5005789-24.2012.4.04.7113 - relator desembargador Federal ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA – Data de autuação - 06/03/2015). O recurso foi feito pela empresa apelante - TODESCHINI SA INDUSTRIA E COMERCIO.

A referida empresa, visando uma reorganização da atual estrutura patrimonial, deliberou por meio de seus sócios por promover a cisão parcial da sociedade, mediante versão de parcela de seu patrimônio, a ser absorvido por TODESCHINI S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, nos termos do artigo 225 da Lei n. 6.404/1976. O objetivo foi retirar do controle da sociedade a Móveis Carraro S.A., alocando essa empresa diretamente sob o controle da empresa líder e controladora de todas as empresas do grupo Todeschini.

A partir dessa operação e com fundamento no artigo 7º, III da Lei n. 9.532/1997, não havia dúvidas de que a pessoa jurídica poderia absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida, com ágio, podendo amortizá-lo com fundamento no art. 20, § 2º,

¹¹² “O **ágio** é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. [...] A distinção entre **ágio** surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de **ágio interno**) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais”.

'b' do Decreto-lei n. 1.598/1977, devendo o ágio ser obtido a partir da diferença entre o custo do investimento e o valor do patrimônio líquido,

Com base em perícia judicial, acabou por afastar a posição do fisco, que defendeu que o caso se tratava de um ágio interno sem fundamento econômico. A perita analisou as operações efetuadas pelas empresas em comento, tendo concluído pela sua regularidade, constatando que a realização do negócio da recorrente, juntamente com suas empresas controladas, atingiu o mercado consumidor de todas as classes sociais, demonstrando assim seu propósito negocial. Destacou o TRF a legalidade dessa operação.

Faro e Meira (2019, p. 383) complementam:

Em âmbito judicial, vale destacar a decisão favorável ao contribuinte proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª região em 23 de setembro de 2015 na Apelação nº 5005789-24.2012.4.04.7113 que, com base em perícia judicial, afastou a alegação fiscal que se estaria diante de um ágio interno, sem fundamento econômico. Também merece destaque a sentença proferida pela 16ª Vara Federal de Porto Alegre-RS nos Embargos à Execução Fiscal nº 5058075-42.2017.4.04.7100/RS. A referida sentença destacou que o lançamento se baseou na premissa de que o ágio gerado internamente seria um “artifício contábil sem suporte econômico” e que, para ser caracterizado genuinamente, deveria envolver partes independentes, conforme inúmeros ensinamentos contábeis que regem a matéria. **No entanto, decidindo de forma favorável ao contribuinte, a sentença destacou que a transação foi regida pelo regime da Lei nº 9.532/97, e que somente com o advento da Lei nº 12.973/14 é que houve aproximação entre o conceito contábil e fiscal de ágio, sendo inaplicáveis as premissas utilizadas pela fiscalização. (...)** (FARO, MEIRA, 2019, p. 383).

Neste caso específico, observou-se ainda que o julgado do TRF alterou o julgamento do CARF, usando um fundamento jurídico da não incidência da lei para o caso, além de mencionar a questão cronológica, no sentido de que na Lei nº 12.973/2014 é que houve aproximação entre o conceito contábil e fiscal de ágio, sendo inaplicáveis as premissas utilizadas pela fiscalização para casos em que essa lei ainda não incidia – irretroatividade da lei. Utilizou-se de critérios jurídicos *strictu sensu*, o que coaduna com sua capacidade institucional, que deve direcionar-se a análise de questões mais jurídicas, de interpretação de lei etc.

Há ainda alguns casos antigos descritos com menos informações que o ideal. É o caso da o TRF da 1ª região, na Apelação em Mandado de Segurança 89030048199/SP¹¹³ – 1989 reconheceu a simulação no caso que tratava incorporação às avessas – empresa deficitária incorporando à superavitária para

permitir compensação dos prejuízos (operação pouco usual).¹¹⁴ Observou-se ainda que a razão social, estabelecimento, conselho de administração, toda parte operacional da empresa incorporada ficou inalterada após a incorporação, indicando a ausência de propósito negocial real para tal operação que não a redução do tributo, por meio da compensação dos prejuízos fiscais. De fato, a empresa superavitária tinha absorvida a deficitária, verificando-se no caso a existência da simulação e não de elisão fiscal lícita – lançando mão de meios indiretos para tal redução.

O TRF da 4ª região, na Apelação Cível - Processo nº 9404370800/SC, julgada em 1994, decidiu que a venda de patrimônio à empresa com valor muito inferior ao corrente no mercado, sendo para pessoa ligada, caracterizaria a distribuição disfarçada de lucro. Assim, decidiu o tribunal pelo não provimento do recurso, dado que o negócio jurídico praticado com auxílio de terceiro tinha por objetivo evitar a ocorrência no plano fático do fato gerador do imposto de renda.

Em 1997, o TRF da 1ª região na Apelação Cível - 96011396870/MG confirmou a incidência da infração quanto a celebração do contrato de cessão de uso de bem imóvel, o qual tinha por intuito a transferência de propriedade do bem, com conseqüente, querida, redução do imposto de importação e do imposto sobre produto industrializado.

Em 2002, o TRF da 1ª Região na Apelação Cível processo – 9401136211/MG também não deu provimento à apelação, tendo em vista o fato de as operações realizadas pela empresa – *day trade* – terem sido feitas de forma simulada, devendo ser tributadas pelo imposto de renda. Estas operações fugiam às regras de dedutibilidade estabelecidas no art. 191 do então Regimento do imposto de renda – RIR.

Diante de todo exposto, observa-se que há muitos posicionamentos a favor do conceito de simulação amplo ou da possibilidade de uso das teorias mais próximas à finalidade de se utilizar categorias conceituais de abuso de forma, de direito, fraude a lei ou propósito negocial. Por outro lado, vimos, tanto em alguns julgados, como na opinião de muitos dos desembargadores (pesquisa do anuário de justiça) que a legalidade e a liberdade de conformação do contribuinte são bastante valorizadas.

¹¹⁴ “Não há fraude na operação [...] já que na operação não se pretendeu enganar ocultar, iludir...já que houve ampla divulgação dos atos, inclusive com registro nos atos competentes [...]”. Tribunal Regional Federal – Apelação em Mandado de Segurança nº 89030048199/SP.

Ao utilizar fundamentos jurídicos *strictu sensu*, optando pela fundamentação do conceito de simulação em sentido amplo, evitou entrar na discussão sobre existência de cláusula antielisiva, existência de lei regulamentadora e aplicação de teorias não utilizadas no Brasil como abuso de direito e de forma. Como veremos, a decisão do STF na ADI 2.446 não ajuda a resolver e a criar critérios mais seguros para utilização desses conceitos, que continuarão a ser utilizados, em determinados casos, onde a artificialidade da operação seja muito alta.

Observando do ponto de vista institucional, a fundamentação no conceito de simulação ampla está mais adequada, quando se observam as competências dos órgãos judiciais em geral e da justiça federal em específico. Concretiza melhor também a legalidade tributária, princípio de peso no direito tributário. A atividade de interpretação e subsunção dos fatos já identificados e qualificados na esfera administrativa à norma também nos parece uma atividade mais adequada à capacidade institucional da justiça federal. Mas de qualquer forma, observa-se decisões que focam nos casos concretos e nas suas respectivas peculiaridades, não se aceitando como qualquer planejamento dentro da legalidade como legal. Nesse sentido, em que pese a fundamentação mais técnica e calcada na lei, atos com alto grau de artificialidade também não tem sido aceitos no âmbito da justiça federal, mesmo que a pesquisa empírica que trouxe a posição de algum desembargadores citados no início tenha prevalecido uma questão ideológica voltada para exarcebação do valor liberdade do contribuinte. Agora trataremos dos julgados do STJ.

2.3 A Evolução do Planejamento Tributário na Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) é a corte responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil, sendo responsável pela solução definitiva dos casos civis e criminais que não envolvam matéria constitucional nem a justiça especializada. Para isto, o STJ julga o denominado recurso especial, os quais servem para que o tribunal resolva interpretações divergentes sobre um determinado dispositivo de lei. Como o Código Tributário Nacional - CTN é lei federal que dita normas gerais sobre direito tributário, em consonância com o art. 24, I da

CRFB/1988, o STJ acaba por decidir sobre o tema de direito tributário – planejamento tributário.

Tratando-se dos casos julgados pela corte, temos o denominado caso Grandene - julgado pelo antigo Tribunal Federal de Recursos - TFR. Neste, os sócios da empresa criaram oito sociedades de pequeno porte - empresas limitadas (“Alpene”, Comerfar”, Money, Trio”, APN, “Nepealex”, “Silver” e “Comercial”) com o objetivo de manipular preços de mercadorias. Foram apuradas irregularidades nos ano base 1981 – exercício 1982, havendo substanciais diferença de preços entre as notas fiscais de vendas emitidas pela Grandene para as empresas comerciais recém-criadas e destas oito para os revendedores, diferença de 60% dos preços praticados, o que servia para que a Grendene reduzisse suas receitas de faturamento com a venda de seus produtos a partir do repasse dessas mercadorias a preços muito inferiores as oito recém-criadas empresas, sendo que estas vendiam ao mercado produtos com preço normal. A Grendene era empresa tributada por meio de lucro real; já as oito, menores, por meio de lucro presumido.

O caso havia sido julgado pelo Conselho de Contribuintes (Nome antigo para o atual CARF) e pela justiça federal (Apelação cível nº 115.478-RS/1987). Como dito, não havia irregularidade jurídica formal (recolhimento de tributos, por exemplo, feitos de forma correta tendo em vista a modelagem adotada pela empresa), mas a modelagem serviu, além da manipulação de preços, para aumentar o lucro da Grendene, a partir da diminuição do valor incidente a título de imposto de renda. Destacou-se que a ilicitude não era em virtude do ato elisivo; mas em razão da quebra da isonomia, frente aos outros contribuintes, representando um caso de desvio de finalidade, artificioso, com único fim de obter economia fiscal. Aspectos fáticos como ausência de funcionários e endereços repetidos por parte das empresas LTDA serviram de base para essa argumentação, dado que a prática de preços inferiores permitiu uma redução significativa do faturamento e do lucro da empresa.

Interessante seria a análise dos efeitos concorrenciais neste caso, dado que houve, segundo instrução processual, prova de que os preços praticados foram menores e decorreram do planejamento tributário abusivo, ainda que não tenha havido fraude. Preços diminuídos de forma artificial poderiam dar ensejo às consequências hoje previstas no art. 36 da Lei nº 12.529/2011, enquadrando a empresa na referida lei, quanto a possibilidade de aplicação de penalidades, dado

que estes preços menores possibilitariam vantagens concorrenciais. No plano fático, grande parte dos autores consideram que a operação foi irregular; entretanto, no plano teórico, surge a discussão tradicional sobre se é caso de dissimulação ou autêntica simulação¹¹⁵ (CASTRO, 2019, p. 62). Fato é que foi desconsiderado (TORRES, 2013, p. 62)¹¹⁶ seus efeitos tributários, representando um *case* que trata da possibilidade de desconsideração de efeitos tributários do planejamento (negócio – conduta adotada), decorrentes de atos lícitos.

Outro caso é Recurso Especial – Resp. 1.146.016/PR – decidido pela monocraticamente pelo ministro Benedito Gonçalves. O Decreto-Lei nº 2.347/1987 em seu art. 29 (art. 296 do Decreto nº 1.041/1994) criou uma limitação à dedução da remuneração mensal de sócios, administradores ou diretores das despesas operacionais da empresa. Esse limite teve por objetivo evitar que valores altíssimos a título de remuneração desses sócios/administradores reduzissem em demasia a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ e respectivamente o valor a ser pago do imposto. O relator decidiu que este regramento legal não violava o fato gerador do imposto de renda, apontando a diferença entre lucro contábil e lucro real (não se confundem e não representam o mesmo valor, podendo ser definidos de forma diferente).

Apontou ainda que havia liberdade de conformação do legislador para impor limite, o qual era razoável e contingencial, tendo sido verificado remunerações excessivas, formais, com único intuito de se reduzir o valor a ser pago de IRPJ. Ao limitar a inserção desses valores como despesa operacional, o legislador teve por intenção considerar que os valores que excedam o teto fixado na verdade representam distribuição disfarçada de lucros. Por se tratar de presunção relativa, admite prova em contrária (o que não aconteceu no caso concreto). Caso decidido no mesmo sentido foi o Resp. 572.263/PR¹¹⁷, relatado pela ministra Eliana Calmon, a qual considerou que a distribuição de lucros disfarçada se caracterizava como

¹¹⁵ “Portanto, no caso Grandene, entendemos que tanto as autoridades fiscais como o poder judiciário – em razão dos fatos relatados, foram imprecisos ao sustentar que houve evasão fiscal, fraude e simulação, fazendo verdadeira confusão entre os institutos. Em nossa opinião o caso Grandene se aproximaria a uma dissimulação, isto é, uma série de atos praticados visando ocultar o verdadeiro ato jurídico [...]” (CASTRO, 2019, p. 62).

¹¹⁶ “O Tribunal desconsiderou o fracionamento da empresa para efeitos de pagamento do imposto de renda, embora não tivesse desconstituído os atos jurídicos” (TORRES, 2013, p. 142).

¹¹⁷ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Resp. 572.263/PR – Relatora Ministra Eliana Calmon, 2003.

evasão fiscal. Por fim, o Resp. 389.092/RS¹¹⁸, julgado pelo ministro Luís Fux, também desconsiderou os efeitos tributários do contribuinte, caracterizando o ato como evasivo¹¹⁹ também.

Estes casos trazem a fundamentação da conduta do contribuinte como evasiva. Isso destoa um pouco da literatura observada no capítulo 1 e dos julgados do CARF e TRF. Observamos que o ato evasivo é o contra lei. E este caso, a remuneração excessiva dos sócios não é contra lei em si; mas artifício dentro da legalidade que visa reduzir a base de cálculo do IRPJ para fins de diminuição do valor de IR a ser pago. É um ato abusivo. Artificial. Seria uma elisão ilícita ou elusão. Esse desacordo conceitual na classificação é ruim didaticamente e para a sistematização da disciplina, ainda mais quando advinda de um tribunal superior. Entretanto, observa-se que a desconsideração ou não dos efeitos tributários dependem basicamente dos fatos narrados. É dali que se extrai a conduta abusiva, que acaba sendo, conforme estamos estudando, combatida pelos tribunais, administrativos ou judiciais.

Mais recentemente, tem-se o caso das empresas Rexnord e Josapar – incorporação invertida - REsp 946.707. A 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) considerou ilegal a operação ocorrida neste caso, entendendo que houve "simulação". Manteve assim o posicionamento do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, com uma autuação de aproximadamente R\$ 2 milhões aplicada à companhia pelo fisco.

O objetivo da utilização por parte das empresas da incorporação invertida decorria do fato de que o Decreto-Lei nº 2.341, de 1987 proibia o uso de prejuízo fiscal para o abatimento do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nas operações tradicionais. Só que a inovação empresarial se deu no sentido da inversão da operação; como já descrito, a empresa a deficitária Supremo Industrial e Comercial incorporou a Suprarroz, empresa financeiramente sólida. O negócio gerado foi adquirido pela empresa Josapar. O STJ seguiu a linha do acórdão do TRF da 4ª. Região (Apelação Cível 2002.04.01.014021-6/RS (Relatora Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria – DJ 22.06.2005), 1ª Turma do TRF da 4ª Região), considerando a simulação em seu sentido amplo.

¹¹⁸ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Resp. 389.092/RS – Relator Ministro Luiz FUX, 2001.

¹¹⁹ A ementa trazia: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – CONCEITO DE RENDA – ESFORÇO NACIONAL CONTRA A EVASÃO FISCAL.

Ao adotar o posicionamento do TRF neste caso - simulação em sentido amplo, aproxima sua jurisprudência à doutrina que considera a possibilidade de desconsideração de efeitos tributários em planejamentos com alto grau de artificialidade, ainda que não tenha utilizada exatamente o fundamento nas teorias de abuso de direito e de forma. Godoi e Ferraz (2012, pp. 375-376)¹²⁰ descreve a fundamentação utilizada:

Baseando-nos nos pronunciamentos que os tribunais superiores brasileiros (TRF da 4ª Região e STJ) até o momento têm proferido acerca do conceito de simulação – e conseqüentemente acerca dos limites do planejamento tributário –, podemos dizer que há clara preponderância do conceito amplo e causalista de simulação. Segundo esse conceito, os atos e os negócios jurídicos concatenados artificialmente pelo contribuinte devem ser vistos num amplo contexto global, **levando-se em conta aspectos fáticos, econômicos e operacionais que a doutrina tradicional da simulação considera irrelevantes.** Enquanto a doutrina tradicional da simulação, com sua visão voluntarista do negócio jurídico, considera que somente são simulados e passíveis de desconsideração pelo fisco os atos e os negócios jurídicos praticados pelas partes com a intenção de enganar, ocultar, iludir, dificultar ou até mesmo tornar impossível a atuação fiscal (escrituras lavradas por valor abaixo do real, contratos que preveem a realização de serviços fictícios etc.), **a postura até aqui preponderante na jurisprudência examina a causa concreta dos negócios (comparando-a com a causa típica ou a finalidade prática para a qual os negócios jurídicos foram engendrados pelo ordenamento jurídico), avaliando as operações no seu todo com o objetivo de medir quão artificiosos – e sem substância jurídica efetiva – podem ter sido os atos e os negócios jurídicos praticados pelas partes (grifos nossos).**

Diante do trecho exposto, observa-se que o STJ corroborou o posicionamento do TRF, considerando o conceito de simulação ampla e deixando as peculiaridades do caso concreto falarem e decidir, por si só, o veredito final.

Importante ressaltar que o STJ também tem a jurisprudência no sentido de não analisar fatos e provas - Súmula 07¹²¹ do STJ. Ou seja, não houve análise de provas por parte do STJ. Esta valoração e análise foi feita pelo órgão competente – justiça federal. Assim o STJ não analisou provas; seja pela impossibilidade jurídica; seja porque que no âmbito de suas competências, cabe a este uniformizar a legislação federal. E manter o posicionamento do TRF está em consonância com seu rol de suas competências e de sua capacidade institucional. Seu papel de

¹²⁰ Como se viu na seção anterior, o TRF da 4ª Região aplicou em seus julgados sobre a incorporação às avessas um conceito amplo de simulação, um conceito que privilegia aspectos econômicos e operacionais que não são levados em conta pela doutrina tradicional sobre simulação. Diante disso, o contribuinte (empresa Josapar) que saiu perdedor na Apelação Cível 2004.71.10.003965-9/RS).

¹²¹ Súmula 7 do STJ - A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.

uniformização da legislação federal eventualmente em conflito, como parece ser o caso.

As competências de uniformização estão previstas sistematicamente nos artigos 105, I, d e g; e no art. 105, III da CRFB/1988. No caso desse estudo, se dá pela combinação do direito civil com direito tributário, uniformizando o conceito comum relativo à simulação, inclusive dando efeitos, ao considerar as peculiaridades do caso concreto, semelhantes ao uso da teoria do abuso de forma e de direito. Nesta linha, Godoi e Ferraz (2012, p. 372) acrescentam:

[...] Por isso mesmo o veredicto do STJ nesse processo específico era muito esperado, tanto pelo fisco quanto pelos contribuintes em geral: conforme o artigo 105 da Constituição Federal de 1988, cabe exatamente ao STJ a função de uniformizar a interpretação da legislação federal – no caso concreto, a legislação que dispõe sobre o conceito de simulação. Interpretando a seu modo o artigo do Código Civil que define simulação, daria o STJ razão à visão globalizante, material e causalista das duas primeiras instâncias ou daria razão à tradicional visão formalista e voluntarista de simulação sustentada pelo contribuinte?

A decisão do STJ parece reforçar o conceito causalista de simulação. Também reforçou que análise dependerá das peculiaridades do caso concreto e da aferição do grau de artificialidade da operação; seus propósitos, de forma a que possa ou não ser desconsiderada. O ministro relator Herman Benjamin disse em seu voto "para chegar à conclusão de que houve simulação, o TRF apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos da empresa Supremo e Suprarroz" e concluiu que a operação é simulada. Em respeito a análise dos fatos, o ministro também aplicou o entendimento da súmula 7 do STJ, já comentado acima. Para o ministro, rever esse entendimento exigiria a análise de fatos já apreciados pelo TRF, o que seria inviável (IGNÁCIO, 2010, *online*).

Sobre a questão processual que envolve a súmula 7 do STJ (vedação de análise de fatos por meio do STJ), Godoi e Ferraz (2012, p. 372) criticam, alertando que em nenhum momento o recorrente quis revisar algum aspecto fático; mas "o contribuinte requeria era que o STJ decidisse se estava ou não acordo com o artigo 102 do CC a maneira pela qual o TRF interpretou e aplicou o instituto da simulação". Ou seja, o recorrente delimitou bem o campo de atuação do STJ, no sentido de dirimir a dúvida interpretativa sobre simulação, no contexto do direito tributário combinado com direito civil. Situação para a qual entendemos que o STJ tenha

capacidade institucional. Lembrando que se trata de simulação total, pois não se fala aqui em fusão; mas em incorporação da empresa lucrativa pela deficitária. Entretanto, a referência análise de balanço e dos fatos feita pelo TRF deve se dar, no nosso sentir, a luz do decidido pelo CARF, no sentido de que este possui capacidade institucional adequada para tal análise. Num caso de eventual conflito entre TRF e CARF, entendemos que deva prevalecer a posição do órgão administrativo.

Um outro ponto relevante e que voltaremos ao debate é a motivação da Josepar ter ido buscar na justiça seu direito: a existência de controvérsia jurisprudencial no CARF.

[...] O que levou a Josapar a brigar no Judiciário foi o fato de haver decisões díspares sobre o tema no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Um dos casos foi o do grupo atacadista Martins. Em 1996, a transportadora Marbo, com prejuízos, incorporou a Martins, com lucros. Mas, no caso, o Fisco questionou a operação principalmente porque a empresa que surgiu dela manteve a identificação e os atributos da Martins e usou os prejuízos fiscais da Marbo. O conselho decidiu derrubar a autuação fiscal por entender que a operação teria sido feita como forma de buscar melhor eficiência para o grupo (IGNÁCIO, 2010, *online*).

Reconhece-se assim que o CARF decide de forma dúbia a questão, o que permite o prolongamento da discussão. O foco na fundamentação coerente e uniforme pode trazer uma relativa estabilidade, o que demanda do CARF (e da justiça federal) uma uniformização dos fundamentos utilizados. Casos semelhantes devem ser decididos a partir dos mesmos critérios, uniformizando o entendimento e criando uma linha de raciocínio coerente. É necessária uma uniformização, onde o plano de capacidades institucionais e os papéis de cada um desses órgãos que decidem sobre planejamento tributário em sentido amplo esteja muito bem delimitado. A própria citação do ministro relator acima indica que o TRF fez uma função que, no nosso sentir, cabe ao CARF – qual seja, a análise e extração de conclusões e informações dos balanços contábeis, pois que é uma atividade técnica inerente as competências e capacidades do poder executivo. Agora, trataremos dos julgados do STF.

2.4 A Evolução do Planejamento Tributário na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF

As decisões do STF sobre planejamento tributário serão descritas a título ilustrativo. Isto porque, no plano institucional – competências formais, as competências do supremo na Constituição de 1946, 1967 e 1969 eram semelhantes as que tem o STJ hoje; muito diferente das da constituição atual. Dessa forma, seria impossível o STF atualmente fazer julgamentos de casos concretos, por exemplo. Até mesmo em virtude dos impedimentos formais como os decorrentes da súmula 279 do STF. De qualquer forma, parece-nos interessante para demonstrar como as teorias mais modernas, como teoria do abuso de direito e do abuso de forma, já estavam presente nas decisões de mérito na corte suprema.

Os primeiros julgados sobre planejamento tributário no Supremo Tribunal Federal – STF, como relatado no tópico 1.2.1, datam da década de 1940 e 1950. A decisão no recurso extraordinário nº 30.810/DF¹²² de 1956, relatado pelo ministro Nelson Hungria, além do Recurso em Mandado de Segurança n. 2.757/1955¹²³, evidenciaram, no famoso caso do seguro dotal, a não aceitação de artifícios ardilosos para fins de não pagamento de tributos. Na mesma linha, o recurso em Mandado de segurança 16.050-PE/1966¹²⁴ de Pernambuco, relatado pelo ministro Aliomar Baleeiro. Neste, o ministro relator chega a chamar de simulação dos atos jurídicos a contratação do seguro com efeito de se obter dedução do IR para, logo depois, resgatar-se a apólice.

Destaca-se ainda do ponto de vista histórico Recurso Extraordinário 40.518/1961. O caso também trata de manipulação de apólice de seguros, apontando a ocorrência de fraude à lei. No voto, o Ministro Relator Luis Gallotti concluiu, ainda no caso relativo ao seguro de vida, pela possibilidade de desconsideração da conduta do contribuinte relatando que “existe uma segunda categoria de fraude no fato astucioso que se abriga atrás da rigidez de um texto para fazê-lo produzir resultados contrários ao seu espírito”¹²⁵.

¹²² BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 30810 – Relator Ministro Nelson Hungria, Data de julgamento: 17/07/1956.

¹²³ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Recurso em Mandado de segurança-RMS – 2.657 – Relator Ministro Mario Guimarães, Data de julgamento: 23/05/1955.

¹²⁴ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RMS – 16.050/1966 – Relator Ministro Aliomar Baleeiro. Data de julgamento: 22/03/1966.

¹²⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 40.518/1961 – Relator Ministro Luis Gallotti. Data de julgamento: 19/05/1961.

O Recurso Extraordinário 60.287-SP/1966¹²⁶ versava sobre importação de peças para montagem do carro no Brasil. Ao invés de importar o carro pronto, com a tributação comum a este produto de valor agregado, o contribuinte importava peças para a subsequente montagem do carro em território brasileiro. Esta importação exigia limitação específica, contida na Lei nº 3.244 de 14 de agosto de 1957. A partir desse artifício, o contribuinte economizava o imposto de importação, burlando-se a tributação sobre o objeto originário (veículos). O STF considerou fraude à lei¹²⁷ nesta situação. Há outros casos em que o STF reconheceu a possibilidade fraude a lei como o RE 34.005¹²⁸ (também relativo à importação de veículo).

Houve também a desconsideração de alguns atos lícitos - sistemática do seguro dotal. No RE 36.344/1962¹²⁹, o relator, Ministro Sampaio Costa, concluiu que “há ainda seguro em vigor, o que inutiliza totalmente o argumento de que foi contratado para lesar o fisco...”¹³⁰. Ou seja, considerou formalmente válida a operação, por existir no mundo real, enfatizando a liberdade do contribuinte.

Há ainda casos em que não se adotou a teoria do abuso de formas e de direito. No RE 79.460/CE¹³¹, o STF foi de encontro ao parecer da procuradoria geral da república, sendo vencido o relator Ministro Antônio Neder. Neste, prevaleceu o voto divergente do Ministro Rodrigues Alckimin, que entendeu válida a operação de alienação do imóvel pelos sócios e não pela sociedade, não sendo devida a tributação. Assim, foi conhecido o recurso do contribuinte contra o pagamento do imposto, não sendo considerada fraudulenta a promessa de venda de imóvel, integrante do acervo da sociedade, feita individualmente pelos sócios, dada a ausência de impedimento legal quanto a esta conduta, o que fez com que fosse considerada válida a promessa de venda de bem pertencente a terceiro.

¹²⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 60.287/1966 – Relator Ministro Antônio Villas Boas. Data de julgamento: 06/09/1966.

¹²⁷ “As manobras feitas para lesar o dispositivo, com evidente prejuízo ao fisco, não podem encontrar guarida na Suprema Corte...” BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 60.287– Relator Ministro Antônio Villas Boas. Data de julgamento: 06/09/1966.

¹²⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 34.005 – Relator Ministro Luis Gallotti. Data de julgamento: 08/04/1957.

¹²⁹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 36.344 – Relator Ministro Sampaio Costa, 1962.

¹³⁰ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 36.344 – Relator Ministro Sampaio Costa, 1962.

Outro caso que reconheceu a licitude foi o RE 37.293/1958, onde o STF aceitou a liberdade de planejamento.

¹³¹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 79.460/CE – Relator Ministro Antônio Neder. Data de julgamento: 02/12/1975.

Ou seja, diante dessa situação, observa-se que o STF analisava caso a caso; as peculiaridades destes para concluir se era fraude, evasão ou elisão lícita¹³². Ricardo Lobo Torres - Torres (2013, p. 137) resume o posicionamento do STF neste primeiro momento:

[...] Parece-nos que a jurisprudência do STF, firmada ao longo de anos, guardou grande coerência e sólida fundamentação jurídica. Nos casos em que não havia abuso de forma, o supremo deu pela legitimidade da conduta do contribuinte.... nas demais hipóteses de fraude a lei... a jurisprudência do STF consonou perfeitamente com a doutrina tributária até então majoritária no Brasil e no Exterior, bem como os pressupostos do direito civil...

Na década de 1980, há julgados como o Recurso Extraordinário 112.947/SP¹³³ – Relator Ministro Carlos Madeira. Este tratou da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Segundo o relator, dever-se-ia considerar a realidade econômica no caso, relacionando a atividade desenvolvida àquela que possui consistência econômica. Apenas com esse raciocínio, seria possível medir o índice de capacidade contributiva na situação. Dessa forma, considerando a operação como um fato econômico, busca-se a circulação de riquezas que se opera.

O STF defendeu a incidência do Imposto sobre Serviço - ISS sobre a locação de bens móveis, dada a característica econômica do fato ligado à prestação de serviço. Vale lembrar que houve uma reversão dessa jurisprudência com o Recurso Extraordinário – RE 116.121-3 julgado em 11/10/2000, decidindo-se pela inconstitucionalidade dessa incidência de ISS sobre bens móveis. Este posicionamento pareceu-nos equivocado, tendo em vista excessiva valorização do art. 110 do CTN, ao buscar no direito civil o conceito de serviço, diferenciando as obrigações em obrigação de dar e fazer e afastando-se um pouco da questão fática e sua essência econômica. Este problema de se voltar ao direito civil para que se faça determinadas interpretações no direito tributário se repete na análise de constitucionalidade ADI 2.446, como veremos no voto de Ricardo Lewandowski.

¹³² “Interessa-nos aqui a jurisprudência do STF, que se firmou através de 3 teses distintas, vinculadas a diferentes situações fáticas: elisão lícita, fraude a lei (= elisão abusiva) e simulação (evasão ilícita) (TORRES, 2013, p. 136).

¹³³ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 112.947-SP – Relator Ministro Carlos Madeira. Data de julgamento: 19/06/1987.

No recurso extraordinário 913.270/2015¹³⁴ (Agravo regimental no Agravo de instrumento 530.331/2011) o STF decidiu (assim como em alguns casos anteriores) que não julgaria casos específicos de planejamento tributário. Como dito, os julgados analisados até agora no estudo foram anteriores à CRFB/1988. E as competências da suprema corte foram alteradas desde então. Dessa forma, com advento da nova constituição e as novas competências do STF, passou a predominar o posicionamento no sentido de que o STF não tem competência para julgar casos de planejamento tributário, em sentido estrito, ou seja, que realmente tratam dos casos em concreto e dos planos em si. Utiliza a suprema corte da súmula 279 do STF¹³⁵, que trata da impossibilidade de reexame de provas pelo tribunal. O posicionamento no recurso extraordinário nº 913.270/2015 reforça o caráter eminentemente fático do planejamento, havendo um esvaziamento quase que absoluto quanto ao enfrentamento das questões fáticas no STF.

Há críticas à jurisprudência defensiva do STF, sendo a súmula 279 do STF¹³⁶ um exemplo de situação em que o foco do STF, segundo alguns autores, é diminuir o número de processos em seu portfólio (assim como o caso da sumula 7 do STJ). No entanto, neste caso do planejamento tributário, parece adequado que o STF não trate dos casos concretos. Isso porque não há previsão nas competências constitucionais, sendo o STF guardião da constituição, a qual não trata diretamente do planejamento tributário. Faltaria assim competência formal e capacidade institucional à suprema corte para tratar de forma detalhada o tema.

A análise dos fatos, sua contabilização etc., são pertinentes ao CARF, no âmbito de sua estrutura organizacional. O STF e o STJ devem ser deferentes a essa capacidade específica do órgão administrativo, de acordo com o desenvolvimento visto até agora. Dentro da competência e da capacidade institucional do STF, caberia analisar a constitucionalidade de normas ligadas ao planejamento tributário;

¹³⁴ “Há aqui, pois, abuso das formas jurídicas, consistente em serem contratados os empregados pelas pessoas físicas Geraldo Vigolo e Nelson José Vigolo, com o que pretendem eles deixarem de pagar ou pagar menos certos tributos, como ocorre com a contribuição do salário educação.” (eDOC. 2, p. 108) Constata-se que eventual divergência ao entendimento adotado pelo juízo a quo demandaria o reexame de fatos e provas e o da legislação infraconstitucional, aplicável à espécie, de modo a inviabilizar o processamento do apelo extremo, tendo em vista a vedação contida na Súmula 279 do STF” BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RE – 913.270 – Relator Ministro Edson Fachin, 2015

¹³⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Súmula 279 – “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.”

¹³⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Súmula 279 – “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.”

em especial, as normas antielisivas (federais, estaduais e municipais), a luz dos princípios constitucionais da legalidade, capacidade contributiva, igualdade, dentre outros, pois, como estudado no capítulo 1, relacionam-se com valores importantes de origem constitucional como a liberdade, a segurança, a justiça e a igualdade. Dessa forma, parece-nos oportuno neste momento a análise da ADI 2.446, que trata do julgamento quanto a constitucionalidade da Lei complementar Nº 104, de 2001, que insere o art. 116, parágrafo único do CTN.

2.4.1 A ação direta de inconstitucionalidade nº 2.446

A Confederação Nacional do Comércio (CNC) ajuizou no Supremo Tribunal Federal- STF a ação direta de inconstitucionalidade (2.446), com pedido de liminar, contestando dispositivo da Lei Complementar nº 104/2001 que alterou o Código Tributário Nacional, criando o art. 116, parágrafo único, relatando que o dispositivo era inconstitucional por violar a legalidade tributária e o princípio da separação dos poderes.

A Corte iniciou o julgamento do processo no Plenário Virtual. A ministra Carmem Lúcia, relatora, votou pela constitucionalidade do artigo 116, parágrafo único do CTN, indicando que ele é compatível a Constituição da República. Votaram no mesmo sentido a ministra Rosa Weber e os ministros Marco Aurélio (aposentado), Edson Fachin, Gilmar Mendes, Luiz Fux, Dias Toffoli, Nunes Marques e Luís Roberto Barroso. O ministro Ricardo Lewandowski divergiu da relatora, declarando a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116, do Código Tributário Nacional – CTN, sendo acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes, reajustou seu voto para acompanhar o voto divergente do Ministro Ricardo.

A Procuradoria da República – PGR, considerou constitucional o dispositivo, sendo norma anti-evasiva na linha da relatora, enquanto a advocacia geral da União - AGU considerou que a norma trazia a possibilidade de efetivação dos princípios da capacidade contributiva e igualdade, defendendo que era norma antielisiva.

O voto da ministra foi pela constitucionalidade do dispositivo, afirmando que ele concretiza o princípio da legalidade. Segundo Carmem Lúcia, “No caso agora apreciado, a alegação de ofensa aos princípios da legalidade e da legalidade

tributária não se sustenta.”¹³⁷ complementando que “Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas também ao princípio da lealdade tributária”¹³⁸, sem explicar o que quis dizer, exatamente com lealdade.

Outro ponto trabalhado foi a separação entre elisão e evasão:

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.¹³⁹

Diante do trecho exposto, não se aprofundou a diferença entre elisão lícita e ilícita (elusão), cerne da questão que envolve o art. 116, parágrafo único do CTN, como vimos no capítulo 1. Inclusive, muito em função deste, houve um vasto desenvolvimento e aprofundamento doutrinário (e jurisprudencial) a partir da década de 2000 sobre essa diferença.

Talvez um dos motivos deste não aprofundamento tenha se dado pelo fato da relatora se ater ao pedido na ação. Só que a conclusão da relatora que diferencia evasão de elisão (e não elisão lícita de elusão ou elisão ilícita) não ajudou em praticamente nada no debate, justamente porque o cerne da discussão não é esse - evasão x elisão. Mas se seria possível desconsiderar os efeitos tributários de um ato lícito, mas abusivo (elusivo), artificial, a partir do uso do art. 116, parágrafo único do CTN). Se a relatora considerasse possível a referida desconsideração, ter-se-ia aí uma norma geral antielisiva, com respaldo constitucional do STF. Não considerando possível, deveria ter uma fundamentação robusta para isso, constitucional, o que não extraímos do voto, pois que se limitou a tratar da dicotomia, há muito resolvida, entre ato evasivo x ato elisivo. Era importante ter a fundamentação do porquê que o art. 116, parágrafo único não trata de elisão ilícita. Simplesmente considerar que qualquer elisão é lícita, é um retrocesso grande e não resolverá os problemas concretos. Não trará a decisão do STF segurança jurídica, pois as questões são por

¹³⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 2.446 – Relatora Ministra Carmem Lucia. Finalizado Julgamento Virtual em 08 de abril de 2022 ATA Nº 10, de 11/04/2022. DJE nº 74, divulgado em 19/04/2022.

¹³⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 2.446 – Relatora Ministra Carmem Lucia. Finalizado Julgamento Virtual em 08 de abril de 2022 ATA Nº 10, de 11/04/2022. DJE nº 74, divulgado em 19/04/2022.

¹³⁹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 2.446 – Relatora Ministra Carmem Lucia, 2020.

demais complexas para serem resolvidas dessa forma simples, que, como já dissemos no capítulo 1, está descontextualizada com o mundo globalizado atual.

Na literatura jurídica, Lobato, Frade e Marinho Neto (2021, p. 32) afirmam:

Ao prevalecer esse entendimento, terá dito o STF duas questões fundamentais: (a) – a inexistência de um planejamento tributário abusivo (ou se trata de planejamento = elisão ou não) e b) que a interpretação correta do parágrafo único do art. 116 se dá no sentido de que o dispositivo não veicula norma antielisiva inconstitucional, mas sim norma antievasiva constitucional, apta a desconsiderar negócios jurídicos ilícitos, porque simulados, e, portanto, situados nas plagas da ilicitude.

Os autores interpretam, corretamente, a decisão do STF (que acabou sendo confirmada) no sentido que o dispositivo só poderia servir para reprimir atos simulados. Entretanto, tal situação, no nosso sentir, não resolve a dicotomia, mesmo quando se trata de simulação, entre simulação como vício de causa ou de vontade. Nesta segunda acepção, investigar a intenção do ato, o que não parece o mais importante para o estudo do planejamento tributário, o qual deve se voltar ao plano dos fatos (simulação em sentido amplo, com foco no vício de causa) para que se defina o grau de artificialidade da operação, analisada em todo seu conjunto, independentemente da denominação ou da categoria conceitual usada para tal fim¹⁴⁰.

Quando o STF reitera que a alteração do art. 116, parágrafo único só permite desconsideração de ato ilícito, perde-se um pouco do sentido lógico da criação do dispositivo. Ao tratar assim, a relatora não aprofundou o cerne da questão – se atos elusivos podem ser desconsiderados, seja pela fundamentação no conceito amplo de simulação; seja pela fundamentação na teoria de abuso de forma, de direito etc.

¹⁴⁰ Nesse sentido, Rocha (2019, p. 76) afirma: “Há que se fazer uma ressalva importante. Por mais que se pretenda analisar as patologias dos negócios jurídicos de uma perspectiva conceitual, a experiência com as discussões práticas sobre planejamento tributário mostra um certo sincretismo de conceitos, visto que são utilizados de forma variada. Assim sendo, é bastante pertinente a advertência de Marco Aurélio Greco, no sentido de que “ao pensarmos em patologias que contaminam planejamentos tributários **não devemos supor que o debate se restrinja ao plano abstrato, conceitual das categorias de vício, mas ele se desdobra pelo exame prático, concreto das condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte a ponto de se poder dizer que a verdadeira patologia que está por baixo das várias categorias é a ‘distorção’ que se pode referir a vontades, objetivos, forma e substância, etc.**”.(grifos nossos). Que não haja dúvidas: a maior fonte de controvérsias são os rótulos mais do que as posições substanciais dos autores (ver item 5.6.2). Enquanto um fala em simulação, o outro fala em abuso de direito, sem que se tenha procedido a um acordo semântico prévio. Assim, não raro, os autores estão dizendo a mesma coisa, mas se percebem como antagonistas atroz, tudo por questões axiológicas e semânticas” (ROCHA, 2019, p. 76).

ou não. Considerou constitucional o dispositivo, com fundamento de que é norma antievasiva.

Em se tratando dessas categorias de direito privado supracitadas, também não vimos um tratamento a luz da literatura mais recente no voto da eminente relatora. Entretanto, essa consideração (inclusive quanto a necessidade de criação de uma norma antielisiva, para combater a elusão/elisão ilícita, abusiva) estava na exposição de motivos do projeto de lei, extraído do próprio voto da relatora Carmem Lúcia:

A exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar n. 77/1999, elaborada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, esclarece quanto à inclusão do parágrafo único ao artigo 116: “A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que **permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão**, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para **o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito**”¹⁴¹ (grifos nossos).

Mesmo citando a exposição de motivos acima em seu voto, a relatora não enfrentou o alcance dessas categorias de direito privado e nem este fundamento de interpretação da norma (método histórico). Dizer que o parágrafo único do art. 116 do CTN é norma antievasiva é não dizer nada. Inclusive, não haverá grande diferença entre declarar ou não a norma inconstitucional, nesse contexto. Ficará tudo exatamente como estava, pois a legislação ordinária já tratava de normas antievasivas e sempre foi clara a diferença entre normas elisivas e evasivas.

Relatar que é inapropriado tratar o parágrafo único do art. 116 como uma norma antielisiva (ainda que bastante mal fundamentado) não mudará, por exemplo, os casos como da Josepar estudado tanto na jurisprudência STJ como no TRF. Isso porque a fundamentação ali utilizada – conceito amplo de simulação – foge, em regra, dessa discussão sobre a necessidade de que o art. 116, parágrafo único seja norma antielisiva (fundamento jurídico passa a ser o art. 149, VII). Mantém-se assim a insegurança jurídica com relação a questão, em especial no plano dos fatos, pois falta um critério mais objetivo para tratamento desses casos com alto grau de artificialidade, a luz da constituição federal e dos valores que a norteiam.

¹⁴¹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 2.446 – Relatora Ministra Carmem Lucia, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmen-lucia.pdf>. Acesso em: 03 dez. 2021.

Vale lembrar que a questão do abuso de direito é uma via de mão dupla. A denominada elusão legislativa do estado representa um ato abusivo por parte deste que, ao buscar burlar as regras impostas pela constituição, utiliza-se dos mesmos artifícios de determinados contribuintes, quando abusam da forma jurídica. Esta situação foi bem trabalhada por Carlos Alexandre Azevedo Campos¹⁴². Segundo o autor (2015 p. 11), “tem-se, nesses casos, uma elusão legislativa da Constituição, de estrutura similar à elusão fiscal praticada pelos contribuintes e igualmente merecedora de censura.”¹⁴³. Desta forma o não enfrentamento dessa questão, criando critérios que levem em consideração o combate aos comportamentos abusivos, ainda que dentro da lei (ou respeitando a constituição, como no artigo do referido professor), pode vir a ser prejudicial ao próprio contribuinte no futuro.

Voltando ao voto, parece ainda ilógico, no plano dos fatos, a fundamentação utilizada, tanto no aspecto de o art. 116, parágrafo único ser norma antievasiva, como no não enfrentamento das categorias de conceito abuso de direito, de forma etc. Novamente: considerar que o congresso nacional votou um dispositivo para manter a situação que já existia (evasão x elisão), não faz nenhum sentido. Na doutrina, Ricardo Lobo Torres corrobora tal entendimento. Torres (2013, p. 03): “não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a mensagem que encaminhou o projeto referia-se expressamente à necessidade de introdução de regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro”. Ou seja, se considerarmos o dispositivo como norma antievasiva, teríamos aí uma

¹⁴² [...] Em nosso estudo de caso, o legislador abusou da literalidade do inciso III do artigo 150, da Constituição, considerada a expressão “cobrar tributos”, para driblar ou esvaziar o verdadeiro sentido finalístico da anterioridade que é vedar a própria incidência da lei de criação ou majoração do tributo. Esse sentido, afastada a exegese literal, foi assentado pelo Supremo nos já aludidos RE nº 141.602/PE e RE nº 146.733/SP, quando o Tribunal rejeitou a redução da interpretação dessa norma constitucional como sendo relativa ao mero momento de exigência ou cobrança do tributo, para definir o seu alcance ao momento de incidência da norma tributária, ou seja, ao momento de ocorrência do fato gerador e surgimento da obrigação tributária. Portanto, dizer, como fizeram o Governador e a Assembleia Legislativa do Paraná, que a anterioridade nonagesimal foi respeitada porque a cobrança ocorreu mais de noventa dias da publicação da lei majoradora é abusar da literalidade do inciso III do artigo 150, distorcer o seu verdadeiro sentido constitucional e esvaziar todo o seu sentido finalístico, como bem decidiu o Supremo Tribunal Federal. Em síntese: é abuso do poder legislativo, elusão da Constituição...” - CAMPOS, Carlos Eduardo Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário*. in. Direitos Fundamentais e estado fiscal. Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. <
https://www.academia.edu/37028194/Elus%C3%A3o_Legislativa_da_Constitui%C3%A7%C3%A3o_n_o_Direito_Tribut%C3%A1rio > . Acessado em 11 de Abril de 2021. P. 74.

¹⁴³ CAMPOS, Carlos Eduardo Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário*. in. Direitos Fundamentais e estado fiscal. Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. <
https://www.academia.edu/37028194/Elus%C3%A3o_Legislativa_da_Constitui%C3%A7%C3%A3o_n_o_Direito_Tribut%C3%A1rio > . Acessado em 11 de Abril de 2021. P. 11

alteração legislativa sem qualquer finalidade ou fundamento, pois que mantém exatamente a situação que já se tinha antes desse dispositivo, conforme estudamos na literatura – capítulo 1.

Aliás, entendemos que a exposição de motivos deveria ser um elemento de interpretação relevante no caso, trazendo o método da interpretação histórica¹⁴⁴. O STF utilizou esse método quando da declaração de inconstitucionalidade da incidência de IPVA – Recurso extraordinário 379.572. Neste, um dos argumentos utilizados considerou a origem do IPVA – que era a taxa rodoviária única, a qual só incidia sobre veículos terrestres, para decidir que a incidência do IPVA só seria sobre esses, e não aerobarcos ou aeronaves. Neste ponto, parece ter razão Carlos Alexandre De Azevedo campos – Campos (2015, pp. 125-126), quando diz que “o uso seletivo de elementos de interpretação para produzir o resultado ao qual o julgador é favorável por razões pessoais deve ser condenado”. Complementa, ressaltando que “[...] mesmo que não seja essa a intenção de seus ministros, tem, em diferentes oportunidades, feito prevalecer aprioristicamente um elemento da interpretação sobre os demais, revelando ausência do necessário pluralismo metodológico”. Dessa forma, a partir da análise da ADI 2.446, observa-se mais uma vez a falta de pluralismo metodológico ao STF, de forma a conjugar a interpretação constitucional com diversos dos seus métodos de interpretação e respectivos valores e princípios que informam as respectivas situações.

Do ponto de vista da capacidade institucional do Supremo e de seu papel na análise dos planejamentos tributários, o voto da relatora da ADI 2.446 não pareceu contribuir para o desenvolvimento de uma teoria sólida, onde se discutiria o tema do planejamento tributário a luz da CRFB/1988 e dos valores nela contidos. Não se utilizou dos princípios da legalidade, capacidade contributiva etc. de forma profunda para embasar o alcance da interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN, papel que se espera do STF como guardião da constituição no cenário atual. Não só na interpretação desse dispositivo, mas no geral. Quando a relatora diz: “A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o

¹⁴⁴ “[...] com o elemento histórico, o intérprete ‘busca subsídios para a interpretação jurídica na vontade do legislador. Examina-se a *ocassio legis*, as razões que motivaram a edição de um ato normativo, a exposição de motivos e os debates parlamentares, com o objetivo de perquirir a intenção do legislador em relação a determinada questão” (CAMPOS, 2015, p. 97).

dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.”¹⁴⁵, não vemos uma fundamentação robusta. Por que este posicionamento? Qual razão na interpretação constitucional combate a exposição de motivos que trazia defendia que o dispositivo era uma norma antielisiva?

Sem uma interpretação a luz de valores e princípios constitucionais, o STF não cumpre adequadamente seu papel institucional de guardião da CRFB/1988 e dos valores nela previsto, fazendo a ponderação para resolução de uma questão constitucional relevante como esta, inclusive, como dissemos, usando do pluralismo metodológico. Como relata Carlos Alexandre de Azevedo Campos – Campos (2015, p. 105), “A influência da jurisprudência dos valores sobre a interpretação das leis tributárias é algo ainda em movimento. O intérprete deve buscar a tributação justa ao melhor conciliar os valores em jogo. Segurança, liberdade e justiça. A legalidade só pode ser legítima se observada a capacidade contributiva”.

Como dissemos, a partir desse posicionamento do voto da relatora, a literatura jurídica vem afirmando um posicionamento que nos parece um verdadeiro retrocesso. Lobato, Frade e Marinho Neto (2021, p. 45) afirmam: “parece-nos lícito afirmar que tanto em sede administrativa quanto no âmbito judicial, será vedado desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados no âmbito da licitude” (LOBATO, FRADE, MARINHO NETO, 2021, p. 45), havendo uma verdadeira exacerbação da liberdade do contribuinte em detrimento do estado, da arrecadação da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da liberdade de concorrência em determinados casos, inclusive a isonomia concorrencial, dentre outros princípios que deveriam ser sopesados, pelo STF, considerando suas competências e capacidade institucional.

O voto divergente do ministro Ricardo Lewandowski considerou inconstitucional o art. 116, parágrafo único do CTN, parece-nos ainda mais inadequado. O ministro entendeu que a desconsideração não pode ser feita pela autoridade administrativa:

A decisão aludida no parágrafo único do artigo 116 do CTN [de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos] caberá sempre a um magistrado togado, considerado o

¹⁴⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 2.446– Relatora Ministra Carmem Lucia, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmem-lucia.pdf>. Acesso em: 03 dez 2021.

princípio da reserva de jurisdição, o qual, ao fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.¹⁴⁶

Não vislumbramos nenhum dispositivo constitucional violado pelo parágrafo único do art. 116, inclusive o princípio da reserva da jurisdição ou qualquer outra garantia fundamental do contribuinte. Segue o ministro com a fundamentação do porquê deve caber ao magistrado togado a desconsideração dos atos e negócios jurídicos descritos no art. 116, parágrafo único do CTN:

[...] Por outro lado, deve ser questionado se, quando editada a lei ordinária a que faz referência o dispositivo aqui questionado, poderá a autoridade administrativa... desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados. Desta feita, pedindo as mais respeitadas vênias à Eminente Relatora, assim como àqueles que já a acompanharam, **compreendo que a providência não caberia a qualquer autoridade administrativa, já que apenas ao Judiciário competiria declarar a nulidade de ato ou negócio jurídico alegadamente simulados. Essa é, precisamente, a meu ver, a interpretação que decorre do parágrafo único do art. 168 do Código Civil, segundo o qual as nulidades previstas no art. 167 daquele diploma legal “devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.”**¹⁴⁷

Parece-nos equivocada a posição do eminente ministro. Primeiro porque a autoridade administrativa pode declarar nulidade de ato – princípio da autotutela (mesmo que possa ser revisto pelo judiciário – art 5º, XXXV da CRFB/1988). Segundo porque a interpretação constitucional, na visao de alguns autores¹⁴⁸, deve ser aberta para toda sociedade. Logo a administração pode interpretar uma lei a luz da constituição. Terceiro porque o ministro partiu da premissa de que o art. 116, parágrafo único do CTN trata apenas de simulação, sem detalhar a que tipo se refere – simulação como vício de vontade ou de causa. Além disso, a utilização desse conceito não visa, exatamente, a declaração de nulidade do negócio em si, também como já comentamos no capítulo 1. Como trata de atos lícitos, mas artificiais (para não usar a palavra abusiva que remeteria a ideia de abuso de direito), a desconsideração seria somente quanto aos efeitos tributários do negócio jurídico adotado.

¹⁴⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 2.446 – Ministro Ricardo Lewandowski, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-ricardo-lewandowski.pdf> . Acesso em: 06 dez 2021.

¹⁴⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 2.446 – Ministro Ricardo Lewandowski, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-ricardo-lewandowski.pdf> . Acesso em: 06 dez 2021.

¹⁴⁸ Por todos, o autor Peter Harbele.

Por isso, essa premissa é errada, pois foge justamente ao cerne da discussão do alcance do art. 116, parágrafo único – possibilidade de descon sideração de ato lícito (no nosso ver o mesmo erro da relatora, quando considera o instituto como servindo para ato evasivos). Inclusive, a declaração de inconstitucionalidade, tecnicamente, não alcançaria a possibilidade de, utilizando-se o conceito amplo de simulação, descon siderar ato artificial, sem propósito econômico, como vem fazendo o CARF, o TRF e o STJ. Ou seja, em nada adiantaria, justamente por não entrar no cerne da questão, como já tratamos exaustivamente, quando da fundamentação da posição.

Diante da premissa adotada pelo ministro e comentada acima, a fundamentação feita por este condicionou a validade do art. 116, parágrafo único do CTN ao disposto no art. 167 e 168 Código Civil. É como se fosse interpretado o dispositivo do direito tributário a luz do código civil e não da Constituição, ainda que o julgamento esteja sendo feito por um ministro do STF – órgão competente por ser o guardião da Constituição. Considera-se que o art. 116, parágrafo único trata de simulação (o que já vimos está longe de ser unânime na literatura que trata do planejamento tributário), devendo gerar os efeitos que esta tem no âmbito do direito civil. No nosso sentir, nenhum princípio, do ponto de vista material, como o da legalidade¹⁴⁹, igualdade, capacidade contributiva etc. foi tratado ou levando em consideração na análise constitucional do dispositivo, seja para declarar a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade, como no caso aqui, ainda que a relatora tenha descartado a violação à legalidade arguida pelo autor da ação.

Ainda quanto aos votos, destaca-se o do ministro Dias Toffoli, que tinha pedido vista em 2021. No geral, acompanhou as posições da relatora. Não aprofundou o debate sobre diferenças entre elisão lícita e ilícita, além da possibilidade de uso da teoria do abuso de forma, direito, propósito negocial, fraude à lei, que poderiam (ou não) ser consideradas para fundamentar a descon sideração de atos legais, mas abusivos e com alto grau de artificialidade. Destaca-se considerações como o fato de a decisão poder ser tomada pela autoridade administrativa (desde que haja lei regulamentadora)¹⁵⁰, além de entender que a

¹⁴⁹ “[...] descabe cogitar ofensa ao princípio constitucional da legalidade tributária.” – Vide: minuta de voto 15/10/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/julgamento-stf-norma-geral-antielisiva.pdf>. Acesso em: 17 set. 2021.

¹⁵⁰ “Não se diverge quanto aos adjetivos atribuídos à medida a que se refere o dispositivo questionado e as suas consequências. Bem por isso, aliás, considero que a lei ordinária deve

desconsideração não se equipara à anulação de negócio jurídico simulado previsto nos arts. 167 e 168 do Código Civil. Segundo o ministro, o dispositivo do CTN permite apenas que a autoridade fiscal, no contexto da tributação, negue eficácia àqueles atos ou negócios jurídicos. A medida administrativa não atua no plano da validade.¹⁵¹

Concluindo, do ponto de vista institucional, o STF, a partir de suas competências, não nos pareceu ter dado uma contribuição relevante ao tema, tendo em vista os fundamentos adotados pelos votos, independentemente de se considerar constitucional ou não o dispositivo em questão. É bem verdade que considerando estas mesmas competências constitucionais, não se vislumbra uma capacidade institucional (ao menos do ponto de vista formal) para uma atuação relevante quanto a este tema, marcado essencialmente pelas características fáticas de cada caso. Reitera-se que o papel do STF é menos decisivo que o do CARF ou da justiça federal, diante do que estudamos. Considerando a questão constitucional suscitada, o STF não enfrentou em nosso sentir adequadamente o tema, deixando de fora o cerne da questão (enfrentamento da diferença entre ato elisivo lícito e ilícito/abusivo) e o debate fundamentado a luz dos princípios constitucionais tributários em choque derivados do valor liberdade, segurança, justiça e igualdade, conforme descrito no capítulo 1. No capítulo 3 voltaremos a análise institucional do tema, considerando os dados desse capítulo.

2.5 Considerações Finais acerca da Evolução do Planejamento Tributário nas Jurisprudências

Preliminarmente, identificou-se, a partir da amostra, aleatória, decisões e fundamentações calcadas na teoria de propósito negocial, conceito amplo de

disciplinar com a devida cautela os procedimentos a serem observados na desconsideração de 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. Ademais, deve a autoridade fiscal atuar diligentemente no caso em concreto...”. BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 2.446 – Ministro Dias Toffoli, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-dias-toffoli.pdf> . Acesso em: 20 abr. 2022.

¹⁵¹ “não se equipara à anulação de negócio jurídico simulado à qual alude os arts. 167 e 168 do Código Civil. Como se destacou nas informações prestadas pelo Presidente da República, aquele dispositivo do CTN permite apenas que a autoridade fiscal, no contexto da tributação, negue eficácia àqueles atos ou negócios jurídicos. Atente-se que a medida administrativa não atua no plano da validade.” BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 2.446– Ministro Dias Toffoli, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-dias-toffoli.pdf> . Acesso em: 20 abr. 2022.

simulação, abuso de direito etc., além de decisões que privilegiavam a liberdade de conformação do contribuinte, desde que agindo na legalidade. Isso teve por objetivo apontar que a discussão teórica contida no capítulo 1 tem efeito prático na jurisprudência, judicial e administrativa, não se restringindo a discussão aos casos de simulação e a diferença entre evasão e elisão em sentido amplo. Isso posto, temos que buscar formas de evoluir a construção destas teorias no âmbito dos casos concretos em que aparecem, de forma a que se consiga da melhor forma possível conciliar os valores que permeiam estas linhas de pensamento como segurança, liberdade, igualdade e justiça. É uma discussão teórica que se observa na prática. Ela existe e dificilmente deixará de existir.

Observou-se a partir dos julgados o papel institucional cumprido pelos órgãos analisados – CARF, Justiça federal, STJ e STF. Verificou-se a competência do CARF para temas relacionados a questões contábeis, direito societário - fusões, incorporações, contratos, fazendo um cotejo entre o propósito comercial da empresa e o grau de artificialidade de determinados negócios ou atos, para fins de descon sideração dos efeitos tributários nestes casos. Nesse sentido, nos pareceu ser este o papel institucional do CARF.

Já quanto a justiça federal, verificou-se uma análise voltada para a parte jurídica - interpretação e subsunção dos fatos a norma, categorizações dos conceitos jurídicos (abuso de forma, de direito e fraude a lei) etc. Decorre daí a importância, ao menos na primeira instância, de juízes mais especialistas. Trataremos em detalhe sobre algum desses aspectos no que se refere ao papel institucional da justiça federal – tanto dos juízes federais como os desembargadores do TRF. Mas verificou-se, em alguns casos também, uma certa deferência da justiça federal aos posicionamentos do CARF, em especial nos casos mais complexos e onde foi comprovado maior grau de artificialidade da operação, o que nos pareceu, do ponto de vista institucional, correto, consonante com a capacidade institucional de cada um desses órgãos.

No caso dos tribunais superiores – tanto STJ como STF não analisam casos. Sua capacidade institucional está mais voltada, no caso do STJ a uniformização da legislação federal. Nesse sentido, ganha importância o papel de uniformizar os conceitos do direito civil e tributário, papel que, no nosso ver, não vem sendo cumprido a contento pelo STJ. Tem-se seguido o posicionamento do TRF e da justiça federal, não adentrando na questão do conflito entre normas federais, para

fins de uniformização. Entretanto, o posicionamento da corte no caso da empresa Josapar pareceu-nos correto, inclusive no que se refere à deferência quanto ao aspecto institucional para com a análise do TRF e do CARF. Voltaremos a essa questão no próximo capítulo, fazendo algumas sugestões.

Por fim, o STF, que tem a competência de guardião da CRFB/1988, também não parece estar cumprindo adequadamente seu papel institucional. O caso da ADI 2.446 é emblemático. Como vimos, faltou a utilização de um pluralismo metodológico na interpretação do dispositivo do art. 116, parágrafo único do CTN – analisado pelo STF – a luz da constituição. Faltou também uma ponderação de valores e princípios contrastantes no caso, para que se pudesse fazer um controle público e intersubjetivo mais equilibrado, racional e eficiente da constitucionalidade do dispositivo. A constituição é um sistema que converge para um conjunto de valores que influenciam os princípios. Extrair somente um sentido é ignorar o próprio sistema constitucional como algo uno. Assim, a relatora do caso – Carmem Lúcia – parece não ter se debruçado sobre o tema e todo desenvolvimento teórico desde 2001, de forma a analisar a constitucionalidade do dispositivo, dentro de uma visão constitucional ampla. Tampouco fez ponderações dos valores constitucionais tributários afetos a questão como capacidade contributiva, igualdade, legalidade e liberdade. Também não adotou diferentes métodos de interpretação para que se adequassem ao caso concreto, escolhendo e fundamentando porque da escolha de um (por exemplo, método sistemático, histórico etc.) em detrimento da de outro (por exemplo, teleológico ou gramatical).

Quanto ao voto divergente – pela inconstitucionalidade do dispositivo, viu-se uma fundamentação não muito adequada. Ao focar no fato de que a inconstitucionalidade está na impossibilidade de a desconsideração ser feita na esfera administrativa, por um fundamento de que a nulidade do ato simulado só pode ser declarada pelo juiz (art. 167 e 168 do Código Civil), pareceu fugir até mesmo da questão constitucional que efetivamente deveria fundamentar a suposta inconstitucionalidade do dispositivo, pois se interpretou o dispositivo a luz do que reza o direito civil, tendo como premissa absoluta que o dispositivo tratava de simulação. Além disso, dizer que a desconsideração feita pela autoridade não resguarda adequadamente o contribuinte pareceu inadequado. O art. 5º, XXXV prevê a possibilidade de recorrer à justiça, quando da ocorrência de ameaça ou lesão a direito. No Brasil, não existe a coisa julgada administrativa que impeça de se

provocar o judiciário, a partir de um posicionamento na esfera administrativa. Assim, a desconsideração administrativa não impediria que o judiciário se imiscuísse na questão.

Por fim, a verificação, em todas as instituições e órgãos analisados, de decisões tanto pró-contribuinte como pró- Estado corrobora a hipótese de que o planejamento tributário depende da análise dos fatos. Isso é que faz a diferença e o grau de artificialidade de determinadas operações dependerão daquilo que estará definido e provado. Neste sentido, observou-se decisões para ambos os lados antagônicos da doutrina que foram descritos no capítulo 1. Talvez isso, por si só, não seja, exatamente, o problema de segurança jurídica.

Não nos parece inseguro decidir de forma variada, em matéria de planejamento tributário. Mas parece imprescindível que cada órgão tenha muito claro suas funções e capacidades institucionais. Que cada órgão cumpra adequadamente seu papel, tomando decisões controláveis pública e intersubjetivamente, a partir de critérios claros e transparentes. E, na medida do possível, uniformizados, em termos da fundamentação utilizada, respeitada a peculiaridades de cada caso. A fundamentação, assim, deve ser robusta, considerando outros aspectos relativamente ao propósito negocial, como, por exemplo, a possibilidade de consideração dos efeitos concorrenciais de determinadas operações. Uma definição clara dos papéis institucionais dos órgãos que decidem sobre planejamento tributário aparece como uma necessidade importante para que se alcance uma maior segurança jurídica e previsibilidade das decisões.

No capítulo três, estudaremos questões conceituais associadas às instituições, arranjos institucionais e capacidade institucional. Depois, voltaremos aos papéis de cada um dos órgãos analisados no capítulo 2, considerando suas decisões, e fazendo sugestões de arranjos institucionais que delimitem de forma mais precisa a capacidade institucional de cada um desses órgãos, além de outras que visem aumentar a robustez das decisões, aumentando a segurança jurídica em todo esse processo de análise de aceitação de efeitos tributários de planejamentos, a partir de uma fundamentação robusta e interdisciplinar, conforme o caso.

3 INSTITUIÇÕES, CAPACIDADE INSTITUCIONAL E PAPEL DOS ÓRGÃOS NA DECISÃO SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: POSSIBILIDADES E NOVAS PERSPECTIVAS

Neste último capítulo trataremos brevemente do conceito de instituições e capacidade institucional que servirão de base para nossas análises finais. Não será uma profunda análise desses conceitos, mas uma apresentação mínima que possibilitará entender as mudanças institucionais e a criação de novos arranjos institucionais que busquem delimitar de forma mais precisa o papel institucional dos órgãos presentes no capítulo 2 e como que isso poderá ajudar trazer mais segurança jurídica, conciliando melhor os valores envolvidos com planejamento tributário como justiça, liberdade, segurança e igualdade.

3.1 Breves Noções sobre Instituições e Arranjos Institucionais

As instituições e arranjos institucionais são termos usados pela denominada Nova Economia Institucional - NEI. Esta objetiva explicar a natureza, funcionamento e evolução de uma ampla variedade de instituições (detalharemos mais a frente esta diferença, na comparação entre arranjo institucional e instituições). Segundo Williamson (2008), a NEI propõe duas vertentes analíticas complementares aplicáveis ao estudo das firmas. A primeira, de natureza macrodesenvolvimentista, focaliza a origem, estruturação e as mudanças das instituições ao longo do tempo (ambiente institucional); a segunda, de natureza microinstitucional, preocupada com a análise de estruturas de governança, contemplando as microinstituições, ou seja, aquelas que regulam /transações específicas. Segundo Williamson (2000, p. 610) “O NIE opera em dois níveis. Ao passar do nível de governança para o ambiente institucional, as regras do jogo são submetidas a revisão”.

Esse campo é fortemente influenciado pelas ciências econômicas. Porém tem caráter interdisciplinar, combinando as contribuições advindas da economia, do direito, da administração, da ciência política, da sociologia, da antropologia, da psicologia, dentre outros. O olhar multidisciplinar permite uma melhor compreensão quanto aos tipos de arranjos institucionais (leis, contratos, formas organizacionais), bem como das motivações econômicas que desencadeiam e/ou influenciam processos de mudança institucional. Objetivam, por fim, trazer um instrumental

importante para uma melhor compreensão das várias interfaces entre o sistema econômico e as instituições legais e jurídicas que condicionam as atividades e transações econômicas (PONDE, 2007, p. 03).

North (1991, p. 97) define instituições como: [...] restrições humanamente concebidas que estruturam as interações políticas, econômicas e sociais. Elas consistem tanto em restrições informais (sanções, tabus, costumes, tradições, e códigos de conduta), quanto em restrições formais (constituições, leis, direitos de propriedade)". Searle (2005, p. 21) define que "[...] Instituição é qualquer sistema de regras (procedimentos, práticas) aceito coletivamente que nos permita criar fatos institucionais."¹⁵². O termo instituições, no entanto, pode ter várias acepções. Segundo Nelson (2008), pode ser vista como as regras básicas de como o jogo é jogado (sentido semelhante ao apresentado por Douglas North) ou como estruturas de governo responsáveis pela modelagem da atividade econômica ou como costumes, modelos, expectativas ou padrões de comportamento em contextos particulares ou até mesmo que as coisas costumam ser feitas (numa visão mais voltada para as organizações¹⁵³) (CORIAT; WEINSTEIN, 2002) ao invés de como reguladas pelo governo. Para Nelson (2007, p. 02), "O termo 'instituição' é usado pela maioria dos escritores sobre o assunto para denotar estruturas e forças que moldam e mantêm as tecnologias sociais predominantes"¹⁵⁴.

Williamson (1985) desenvolve neste conceito de instituições a ideia de estruturas de governança que regem e moldam aspectos da atividade econômica, tais como as "instituições financeiras das nações" ou mesmo as formas como as (empresas) firmas se organizam (WILLIAMSON, 1985). Já Hodgson (2006) trabalha as questões pertinentes aos hábitos, normas, padrões de comportamento esperados, como aceitação do dinheiro para trocas; o que importa nesta perspectiva é a forma através da qual as coisas são feitas, e não o conjunto de regras ou a estrutura de governança que as orientam.

Detalhando o conceito de instituições, Douglas North explica que o ambiente econômico e social dos agentes é caracterizado pela incerteza; gerando os custos

¹⁵² "[...] Uma instituição é qualquer sistema de regras (procedimentos, práticas) coletivamente aceitos que nos permitem criar fatos institucionais." (SEARLE, 2005, p. 21).

¹⁵³ Sobre o tema, vide o artigo "Organizations, Firms and Institutions In the Generations of Innovation" de Benjamim Coriat and Olivier Weinstein (2002).

¹⁵⁴ "[...] O termo "instituição" é usado pela maioria dos escritores sobre o assunto para denotar estruturas e forças que moldam e mantêm as tecnologias sociais predominantes." (NELSON, 2007, p. 03).

de transação (FIANI, 2011)¹⁵⁵. Para diminuir estes custos de transação e coordenar as atividades entre os seres humanos, as sociedades desenvolvem *instituições*, os quais são um contínuo de regras formais e informais. O conjunto dessas regras pode ser encontrado na matriz institucional das sociedades e, a partir dessa matriz, definem-se os estímulos¹⁵⁶ para o surgimento de organizações que podem ser econômicas, sociais e políticas.

As instituições possuem três dimensões: a regulativa (calcada nos processos sociais que estabelecem regras de comportamento, monitorando seu cumprimento e introduzindo sanções); a normativa (baseada nas regras que introduzem prescrições, avaliações e obrigações na vida social) e a cognitivo (baseada nas regras que estabelecem, para atores relevantes as estruturas através das quais os significados são produzidos e a própria natureza da realidade) (PONDE, 2017, p. 08).

Atualmente, a análise da forma como as instituições afetam a eficiência, em termos de alocação econômica, vem sendo substituída por uma visão evolucionista. Alguns autores, baseados nesta perspectiva, buscam inspiração na perspectiva biológica (darwinista, lamarkista, etc.). Hodgson e Knudsen (2007, p. 358) apontam:

Segundo Nelson e Winter, há uma preparação de forma a se explorar qualquer ideia apropriada da biologia que nos ajude a explicar a realidade socioeconômica. o surgimento e a evolução da linguagem, do direito e das instituições econômicas. Nós achamos que os conceitos de replicadores e interagentes atendem aos nossos propósitos no avanço da teoria evolucionária que pode explicar importantes quebra-cabeças relacionados ao surgimento e evolução da linguagem, direito e instituições econômicas.

Essa perspectiva institucional evolucionária traz um caráter mais flexível e dinâmico às instituições, entendendo e descrevendo suas mudanças ao longo do tempo. Instituições como regras do jogo, sendo que essas são mutáveis a depender das necessidades e circunstâncias em que se vive, em função das mudanças na

¹⁵⁵ “[...] os determinantes dos custos de transação, segundo Oliver Williamson são: racionalidade limitada, complexidade e incerteza, oportunismo e especificidade dos ativos. A análise desses determinantes possui duas consequências importantes. Em primeiro lugar, identificar se uma transação acarreta custos de transação elevados...alem disso, os determinantes dos custos de transação permitem identificar que a realidade em que eles podem ter importância é muito diferente daquele mundo ideal, descrito na Teoria Geral do Equilíbrio...” (FIANI, 2011, p. 86).

¹⁵⁶ O papel desses estímulos pode ser fundamental para o desenvolvimento institucional num sentido evolucionário, progressivo. Ostrom (2009, p. 409) ensina que “[...] uma única unidade governamental, por exemplo, foi fortemente recomendada para reduzir a estrutura “caótica” da governança metropolitana, aumentar a eficiência, limitar o conflito entre as unidades governamentais e servir melhor a uma visão homogênea do público”

realidade. Para alguns autores, as Instituições são consequências e causas na verdade da evolução socioeconômica que leva a sociedade ou um determinado país a um crescimento. A estabilidade de determinadas economias são consequências de suas instituições. Isso é fato. Entretanto, a constituição de determinados tipos de instituições é que efetivamente leva ao progresso e ao avanço tecnológico, fundamental para seu desenvolvimento de médio e longo prazo (BLANCHARD, 2001)¹⁵⁷. Como descreve Rodrick (2004, p. 1), “É claro que as instituições de alta qualidade talvez sejam tanto o resultado da prosperidade econômica quanto a sua causa.”. Isso é um fato. Mas o autor aponta que “As instituições causam efeitos positivos quando um país pobre é capaz de revisar as regras do jogo no sentido de fortalecer os direitos de propriedade de empresários e investidores, o que provavelmente dará com que experimente um aumento duradouro em sua capacidade produtiva” (RODRICK, 2004).

Importante também trazer em uma questão um pouco mais macro como as instituições reais pesam na hora de “fazer o jogo acontecer” ou criar um grau de confiança naquelas instituições para que, por exemplo, se façam investimentos. Rodrick (2004) usa excelente comparação entre a percepção das regras na China e na Rússia. Considerando que a China é um país que não segue o modelo capitalista clássico, seria, para um investidor, a princípio, mais seguro investir na Rússia, o qual protege melhor os direitos de propriedade, dado que reconhecido legalmente desde a queda fática do comunismo. Entretanto, durante a década de 1990, a China recebeu mais investimentos que a Rússia. Como diz o referido autor, o ponto importante nesta perspectiva e a aparente desconexão entre a percepção das regras e as verdadeiras (atuais) regras (RODRICK, 2004)¹⁵⁸.

Por fim, trazemos uma questão não menos relevante que diz respeito à questão dos arranjos institucionais. Na verdade, estes surgem para que seja possível criar mini instituições - arranjos particulares – de forma a dar conta de transações particulares. Assim, tem íntima relação com o tema instituições, mas

¹⁵⁷ Ainda que fora do escopo de nosso trabalho, no contexto da macroeconomia, trabalha-se com a ideia de crescimento na perspectiva de curto, médio e longo prazo. Blanchard (2001, p. 37) ensina: “O curto prazo (poucos anos) médio prazo (uma ou duas décadas) e o longo prazo (meio século ou mais). Eles consideram que o produto é determinado pela demanda no curto prazo, pelo nível tecnológico e o estoque de capital e a força de trabalho no médio prazo e por fatores como instrução, pesquisa, poupança, e qualidade do governo no longo prazo”. Ou seja, as instituições, no nosso ver, são importantes para esse desenvolvimento sustentável de longo prazo.

¹⁵⁸ “Mas o ponto importante da perspectiva atual é a aparente desconexão entre a percepção das regras e as regras reais” (RODRICK, 2004. p. 7).

tentando atender às particularidades, seja do próprio sentido de instituições originalmente trabalhado, seja como nos casos em que não há transferência entre direitos de propriedade (PONDE, 2007, p. 7)¹⁵⁹. Num contexto de complexidade, a solução é “[...] constituir arranjos institucionais que reduzam o conflito e promovam a cooperação, minimizando desse modo os custos de transação” (FIANI, 2011, p. 80). Fiani (2011, p. 95) difere de forma precisa as instituições e os arranjos institucionais:

[...] A distinção entre o ambiente institucional – que define as regras do jogo – e os arranjos institucionais – em que estruturas de governança funcionam como o arranjo institucional na distinção clássica entre Douglass North e Lance Davis. O ambiente institucional **define as regras gerais que presidem as relações em uma dada sociedade, e que servem de base exatamente para que os agentes constituam estruturas de governança como arranjos institucionais específicos para dar conta de transações particulares**. Por exemplo, quando duas empresas criam uma *joint venture* de pesquisa estabelecendo uma estrutura de governança específica para viabilizar as transações peculiares que envolvem a pesquisa e desenvolvimento de seus produtos – essas empresas **têm de levar em consideração as leis, regulamentos, convenções, normas sociais, etc. que podem afetar seu projeto. Essas leis, regulamentos, convenções, normas sociais etc. compõem o ambiente institucional em que se insere a estrutura de governança constituída pela joint venture**.

Dessa forma, observa-se uma relação de dependência do arranjo institucional – governança da empresa na gestão de seus projetos para com o ambiente institucional, sendo que aquele é influenciado por este.

É muito importante uma última observação na relação dos estudos institucionais e sua relação com o direito. As instituições têm um papel fundamental para a criação de confiança no âmbito de um estado democrático de direito. Uma aproximação entre as instituições formais e reais geram uma efetiva confiança para o crescimento sustentado e transparente de um determinado estado, havendo um processo de retroalimentação de instituições confiáveis.

Trazendo o raciocínio para o planejamento tributário, observa-se que as empresas tomam decisões e estruturam sua governança considerando o ambiente

¹⁵⁹ Os direitos de propriedade correspondem, portanto, a um conjunto de instituições que estabelecem restrições que delimitam as formas pelas quais os indivíduos podem fazer uso dos recursos disponíveis – ou seja, um sistema de direitos de propriedade envolve uma variedade de mecanismos institucionais (formais e informais) que proporcionam aos agentes econômicos a autoridade de decidir e selecionar entre usos alternativos destes recursos, bem como estabelece limites ao exercício desta autoridade (PONDE, 2007, p. 7). Direito de propriedade aqui é trabalhado em seu sentido econômico, em que este deve ser da posse da parte que mais o valoriza, pois isso levaria a uma solução eficiente, dentro de um contexto de ausência de custos de transação, como inicialmente posto por Ronald Coase. Fiani (2011) explica: “[...] Coase discutiu as possibilidades da definição e alocação dos direitos de propriedade como solução aos problemas das externalidades” (FIANI, 2011, p. 67).

institucional no qual estão inseridas - o conjunto de regras, regulamentos, convenções, decisões judiciais a que são submetidos. Neste contexto, as empresas criam arranjos institucionais internos para dar conta de suas transações, inclusive com o estado, que tem como premissa a legalidade, mas também a liberdade de atuação. E para que haja entendimento pleno sobre as condutas particulares, é necessário que o arranjo institucional público – a governança pública – as entidades que decidem sobre planejamento tributário consigam entender das diversas dimensões que envolvem os arranjos institucionais particulares, os quais usam e jogam com as regras do jogo, do ponto de vista legal-formal e institucional, tal como vimos acima.

O objetivo deve ser criar um ambiente cooperativo entre contribuintes e o estado, que facilita o desenvolvimento econômico. E flexível, adaptado às mudanças provenientes das inovações – tecnológicas, institucionais, legais etc. A criação de um Ambiente consensual, de conciliação de interesses divergentes. Mas há capacidade institucional por parte das entidades públicas que decidem sobre planejamento tributário de forma a levarem consideração todas essas nuances? O que é capacidade institucional? Como podemos contextualizá-lo em nosso estudo sobre planejamento tributário? É o que veremos a seguir.

3.2 A Questão da Capacidade Institucional na Literatura Jurídica

A capacidade institucional, do ponto de vista organizacional e administrativo, tem por finalidade medir a capacidade de uma organização ou de seus componentes individuais ou suas funções (LESSIK; MICHENER, 2000). Martins, Pimenta, Fernandes, Novaes e Lopes (2014, p. 815) constataram que as capacidades institucionais se referem “à estrutura e aos processos organizacionais e administrativos de instituições públicas e privadas que viabilizam objetivos e metas concretizados em setores, programas e projetos”. Bhagavan e Virgin (2004) definiram capacidade institucional como funções nas quais as instituições deveriam ter a competência (capacidade) para realizar e os recursos (humanos, técnico e financeiro) e estruturas que as instituições precisam para esse fim (BHAGAVAN; VIRGIN, 2004).

De forma mais aprofundada, para entendermos a dimensão desse conceito, considerando a polissemia desse termo, Fernandes (2016, p. 703) ensina:

[...] o conceito de capacidade institucional está relacionado à capacidade de planejamento e de gestão das políticas públicas e seu desenvolvimento ou fortalecimento envolve a garantia de atendimento da demanda efetiva e a racionalização dos processos administrativos e financeiros, de modo a garantir a eficiência dos serviços prestados. Nesse sentido, “capacidade institucional” é um **termo bastante polissêmico, articulado a uma concepção gerencial de administração pública**, na medida em que os esforços para o desenvolvimento e o fortalecimento da gestão municipal têm como focos a modernização, a transparência, o controle social e o foco nos resultados (FERNANDES, 2016, p. 703). (grifos nossos).

Quanto a aplicação no campo jurídico, Argulhes e Leal (2011, p. 07) apontam duas formas em que é desenvolvida a capacidade institucional: i - necessidade de autocontenção do judiciário, pela ausência de capacidade institucional, o que aumenta a deferência quanto a certos argumentos técnicos específicos; ii - arranjos plurais de atores judiciais e não judiciais visando objetivo comum e complementando o trabalho do juiz (dimensão institucional)¹⁶⁰.

Segundo os autores, o Judiciário pode responder a um dado conjunto de questões submetidas à apreciação judicial; porém, comparando os recursos e limitações do Judiciário para responder a determinados tipos de problema num dado caso, observam os autores que a performance judicial é insuficiente, havendo outras instituições com maior capacidade que justificaria uma autocontenção do poder judiciário. Nesse sentido, afirmam os autores:

Por meio dessa análise comparativa das capacidades do Judiciário e da(s) instituição(ões) possivelmente afetada(s) por suas decisões, busca-se determinar os limites de atuação legítima das cortes em situações de efetiva ou potencial tensão interinstitucional...encontramos referências às “capacidades institucionais” do Judiciário como justificativa para a adoção de uma postura mais autocontida ao atuar em áreas nas quais há grande necessidade de expertise técnica ou de ponderação livre entre múltiplas e

¹⁶⁰ “[...] De um lado, a referência às “capacidades” de juízes e tribunais pretende realçar as habilidades, recursos, condições e limitações concretas dessas instituições no exercício da função jurisdicional. Essas capacidades servem de base para se recomendar ou criticar a adoção de posturas mais ou menos deferentes às decisões de outras instituições e desta ou daquela teoria interpretativa ou concepção sobre como aplicar o direito vigente. Em linhas gerais, a forma típica que o argumento parece assumir nesses casos é a seguinte: uma dada teoria sobre a interpretação que foi empregada por um tribunal (ou teve seu uso defendido por juristas) faz sentido em um mundo ideal. Entretanto, quando transportada para a realidade e generalizada para juízes de carne e osso, ela pode gerar resultados perversos. Portanto, continuaria o argumento, não devemos encorajar os juízes em um determinado arranjo institucional a adotá-la. Há autores que procuram enfatizar de forma mais abrangente a dimensão “institucional” da expressão, analisando como o exercício dessas capacidades se desenvolve em arranjos marcados pela pluralidade de atores judiciais e não-judiciais, cada um com suas diferentes capacidades, recursos e mecanismos para fazer escolhas – seja entre decisões específicas, seja entre decisões sobre como tomar decisões (ARGUELHES; LEAL, 2011, p. 07).

complexas variáveis políticas². Em todas essas dimensões e contextos de aplicação na literatura nacional recente, porém, sejam elas mais interinstitucionais ou mais intrainstitucionais, há um elemento em comum. É frequente a referência ao texto "Interpretation and Institutions", de Cass Sunstein e Adrian Vermeule, como matriz básica do argumento baseado em capacidades institucionais. (ARGUELHES; LEAL, 2020, p. 07).

A citação é particularmente importante, pois como vimos no capítulo 2, os o papel institucional de cada uma das entidades, extraído de seus julgados, aponta para as respectivas capacidades instiucionais, fazendo com que o judiciário tenha de ser, em certas situações e em determinados assuntos, deferentes a decisão administrativa.

Segundo Sunstein e Vermeule (2021, p. 886) "...demonstrar a futilidade dos esforços para mostrar que ideais abstratos podem ajudar a resolver desacordos sobre métodos interpretativos apropriados"; ou seja, os autores começam o seminal artigo apontando que um dos problemas referenciados acima – exatamente, "como certas instituições, com suas habilidades e limitações distintas, devem interpretar determinado textos?" (SUNSTEIN; VERMEULE, 2021, p. 886).

O questionamento dos referidos autores se dá no sentido de que se deve considerar a estrutura institucional vigente, inclusive quanto a sua atividade interpretativa das normas jurídicas. Ou seja, determinados tipos de problemas não seriam resolvidos somente a partir de esforços interpretativos, por mais importante que possam ser.

Apontam ainda que "esses teóricos frequentemente trabalham com uma imagem idealizada, até mesmo heróica, das capacidades judiciais e, como corolário, uma visão preconceituosa das capacidades de outros legisladores e intérpretes, como agências e legislaturas." (SUNSTEIN; VERMEULE, 2021, p. 886). Ou seja, valoriza-se demasiadamente a interpretação e os juízes responsáveis, em detrimento de outros atores igualmente ou até mais qualificados para tratarem de determinados assuntos. Isso reflete na falta de qualidade decisória. Assim, a criação de um arranjo institucional plural e deliberativo pode funcionar para aumentar a segurança jurídica e diminuir a complexidade no caso de decisões sobre planejamento tributário.

A questão central então se refere à crítica que se faz a interpretação, mesmo que num contexto de pluralismo metodológico (CAMPOS, 2017), esquecendo-se das questões institucionais, que muitas das vezes não aparecem nas discussões de métodos de interpretação. Para Cass Sunstein e Adrian Vermeule a consideração

dos elementos institucionais serve para clarear o debate, sendo necessário à interpretação jurídica, na medida em que pode complementá-la, sem recomendações acerca de “como interpretar o texto”. Na palavra dos autores:

Acreditamos que, ao considerar esses debates, um foco institucional nos ajuda, não porque sempre os resolve, mas porque mostra o que realmente são muitas disputas e porque lança luz sobre questões centrais que de outra forma poderiam ser obscurecidas. No mínimo, insistimos que a apreciação das capacidades institucionais e dos efeitos dinâmicos é uma parte necessária de qualquer teoria da interpretação jurídica (SUNSTEIN; VERMEULE, 2021, p. 888).

Outro ponto particularmente importante ao nosso caso é a observação que os autores fazem quanto aos juízes especialistas x não especialistas, indicando que os últimos tendem a decidir a partir do método mais formal e literal e que os mais aprofundados num dado tema rejeitam o formalismo (SUNSTEIN; VERMEULE, 2021, p. 888)¹⁶¹. Esse tópico é importante, porque, como veremos a frente, a falta de capacidade institucional para decisões em casos complexos de planejamentos leva a preferência pela adoção de um modelo formalista, como observamos no capítulo 1. Desta forma, o artigo *Institutions and Interpretation* reforça o fato de a análise institucional poder reformular radicalmente a análise da interpretação jurídica.

Por isso, parece-nos importante as ideias defendidas pelos autores, dado que possibilita que incorporem o papel das instituições e das “efetivas regras do jogo”, quando se decide sobre planejamento tributário. Pode servir como um escopo teórico que trata das possibilidades e limitações de que uma determinada instituição (órgão) dispõe para resolver os problemas que lhe são submetidos. Ou seja, considerando um ambiente institucional que existe e o conjunto de regras seguidos por esta, tem-se que a reformulação da forma como se decide, delimitando de forma mais objetiva os papéis dos órgãos vistos no capítulo 2, inclusive no aspecto institucional – estáticos (órgãos decisores) e dinâmico (conjunto das regras efetivas do jogo). Isso pode levar a um aumento tanto da segurança jurídica como da igualdade e da capacidade contributiva, respeitando-se a liberdade individual e a

¹⁶¹ “Observadores acadêmicos, geralmente especialistas no assunto em questão, muitas vezes deploram as decisões judiciais como “de madeira” ou “formalistas”, sem apreciar o risco de que juízes generalistas, desvinculados do texto, possam fazer ainda pior. Na verdade, é possível que intérpretes especializados rejeitem o formalismo, mas que nenhum especialista o aceite; e especialistas acadêmicos provavelmente não apreciarão esse ponto. Nosso principal objetivo aqui é colocar a questão da interpretação de uma forma que evite essas armadilhas cognitivas e relacionadas ao papel, permitindo que a teoria interpretativa destaque as questões negligenciadas...” (SUNSTEIN; VERMEULE, 2021, p. 888).

legalidade. Ou seja, a dimensão institucional, se adequadamente trabalhada, pode, concomitantemente, levar a um efetivo avanço na concretização e conciliação de princípios que, hoje, estão em rota de colisão, inclusive alimentando discussões de fundo ideológico que não tem se demonstrados úteis à resolução dos casos, tal como vimos no capítulo 1.

3.3 Instituições, Arranjos Institucionais e Capacidade Institucional aplicado ao Planejamento Tributário: Novas Perspectivas

Depois de descrevermos brevemente do conceito de instituições, arranjos institucionais e capacidade institucional, agora trataremos das instituições que decidem sobre planejamento tributário no Brasil, relacionando esse corpo teórico com a possibilidade de mudanças institucionais, estáticas e dinâmicas, para criação de um arranjo que contemple melhor a capacidade institucional dos órgãos analisados

3.3.1 CARF

Na esfera administrativa, o principal órgão ligado ao Planejamento Tributário é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - órgão administrativo colegiado, criado pela lei 11.941/2009, de maio de 2009, com a função de julgar em segunda instância administrativa, os litígios em matéria tributária e aduaneira, além da competência quanto à uniformização da jurisprudência do órgão, mediante recurso especial das partes, nos casos em que ocorrer divergência de entendimento entre os colegiados de julgamento.

Está contido na estrutura de um órgão maior – Ministério da Fazenda – estando sujeito ao poder hierárquico¹⁶² (CARVALHO FILHO, 2018). Tem como missão assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução de litígios

¹⁶² “Há autores que consideram a hierarquia e a disciplina como poderes administrativos – o “poder hierárquico” e o “poder disciplinar”. 78 Entendemos, contudo, que tais situações não devem ser qualificadas rigorosamente como “poderes”; falta-lhes a fisionomia inerente às prerrogativas de direito público que cercam os verdadeiros poderes administrativos. Hierarquia é o escalonamento em plano vertical dos órgãos e agentes da Administração que tem como objetivo a organização da função administrativa. E não poderia ser de outro modo. Tantas são as atividades a cargo da Administração Pública que não se poderia conceber sua normal realização sem a organização, em escalas, dos agentes e dos órgãos públicos. Em razão desse escalonamento firma-se uma relação jurídica entre os agentes, que se denomina de relação hierárquica” (CARVALHO FILHO, 2018, pp. 73-74).

tributários, objetivando ainda contribuir para a segurança jurídica na área tributária, para aperfeiçoamento da legislação tributária e para reduzir os litígios judiciais e administrativos.

Do ponto de vista institucional – as denominadas “regras do jogo” tal qual estudado no tópico 3.1, entendemos que o CARF deve fortalecer seu papel institucional voltado à análise das questões técnicas, relativa a balanços e demonstrativos contábeis, análises societárias, prova dos fatos e elementos que sirvam para comprovação do propósito comercial, inclusive observando a cronologia dos fatos, atentando ao arranjo particular e pouco usual feito por uma empresa hipotética. Este deve ser o papel do CARF; sua principal capacidade institucional (lembrando que isso não é algo que se atribui; mas que se constrói com um tempo – aqui apenas um direcionamento). Nessas matérias, entendemos ainda que a justiça federal, STJ e STF devam ser deferentes à posição do CARF.

Quanto ao arranjo decisório (quem decide e como decide), entendemos que os conselheiros devam ser providos por concurso público. Essa seria uma alteração institucional importante, que foge ao modelo adotado atualmente. As competências relativamente aos processos seletivos de julgadores e servidores deveriam ter caráter interdisciplinar, abrangendo disciplinas como finanças públicas em sentido amplo (englobando disciplinas, direito financeiro, tributário; contabilidade pública e privada; análise de demonstrações contábeis, macro e microeconomia), além de todas as disciplinas, com peso maior no direito empresarial, civil e processual. Esta formação aliada a um curso de formação como etapa da aprovação, tal como ocorre nos concursos para agências reguladoras¹⁶³ e em concursos de auditores substitutos de conselheiros (LIMA, 2014)¹⁶⁴.

O que nos parece ideal é que a carreira fosse semelhante a dos auditores substitutos de conselheiros, gozando esses conselheiros do CARF das mesmas prerrogativas dos magistrados, ainda que relatassem processos administrativos,

¹⁶³ Vide Lei nº 10.871/2004, para cargo de especialista em regulação.

¹⁶⁴ “A Constituição da República previu a existência do cargo de Auditor, com a função de substituir os ministros do TCU, nas suas férias licenças, afastamentos legais, bem como na hipótese de vacância ou impedimentos. O auditor, quando em substituição ao ministro, tem as mesmas prerrogativas, garantias e impedimentos do titular e, quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de juiz de Tribunal Regional Federal. Nos TCEs e TCMs, quando em substituição a conselheiro, o auditor equipara-se à desembargador do Tribunal de Justiça e nas demais funções, a de juiz de última entrância u de entrância especial” (LIMA, 2014, p. 88). Nossa sugestão é que esse julgador do “Novo Carf” tenha as mesmas prerrogativas que tem o Auditor substituto de conselheiro – que se equipara a juiz de última entrância.

exatamente como ocorrem os auditores substituto. Isto demandaria emenda constitucional com previsão semelhante ao disposto no art. 73, parágrafo 4º¹⁶⁵ da CRFB/1988, o que não é fácil no campo das ações políticas.

Na literatura, Ricardo Lobo Torres (2000) também se posiciona neste sentido¹⁶⁶; assim como Sérgio André Rocha (2017), ainda que no contexto da criação de uma justiça tributária, trazendo à tona a necessidade de uma especialização que passa pela alteração do processo seletivo de julgadores da matéria de direito tributário, dando maior ênfase às competências desejadas para análise desses casos¹⁶⁷.

Essa sugestão não surgiu aqui do nada. Está no bojo da discussão sobre representação paritária dos conselheiros que compõe o CARF, onde o STF já compôs maioria no sentido da constitucionalidade do art. 19-E da Lei 10.522/2002, alterado pela Lei nº 13.988/2020, que alterou o regime de voto de qualidade do Carf Até o momento. Manifestaram-se pela validade da extinção do voto de qualidade no Carf os ministros Marco Aurélio (aposentado), Luís Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Luiz Edson Fachin, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski. Até 2020, havia uma composição paritária, formada por representantes do Estado e da sociedade, da Fazenda Nacional e dos Contribuintes. Os representantes dos Contribuintes são indicados pelas Confederações Econômicas de nível nacional. A indicação dos candidatos a Conselheiro era feita por meio de lista tríplice, com a exigência de formação, conhecimento e experiência em direito tributário e tributos federais e aduaneiros. A escolha dos candidatos é realizada pelo Comitê de Seleção de Conselheiros e a indicação referendada por designação do Ministro da Fazenda para o mandato.

¹⁶⁵ Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96 (BRASIL, 1988).

§ 4º O auditor, quando em substituição a Ministro, terá as mesmas garantias e impedimentos do titular e, quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de juiz de Tribunal Regional Federal.

¹⁶⁶ Torres (2000, p. 284) criticando o modelo do antigo conselho de contribuintes, relata que: “Não há paralelo de monta na legislação estrangeira, ninguém pensa nisso, e **tira-se a oportunidade** de se ter um corpo de julgadores profissionalizados, um corpo de **julgadores concursados, bem remunerados, mas com independência**, com formação teórica – porque o Direito Tributário hoje é cada vez mais complicado, e se não se tiver formação, se não se tiver uma iniciação, não se consegue penetrar nas grandes questões que preocupam o segundo grau de solução de controvérsias na Administração Pública”.

¹⁶⁷ “[...] não é desse tipo de especialização que se está cogitando, mas sim da seleção, por concurso específico, de tributaristas de carreira, com sólidos conhecimentos prévios sobre os tributos em espécie e sua legislação de regência, conhecimentos contábeis e do próprio cálculo dos tributos”. (ROCHA, 2017, pp. 56-57).

Quanto a essa representatividade paritária, Ricardo Lobo Torres - Torres (2007, p. 284-285) fizera importante crítica, com a qual nos filiamos:

A mim me parece que uma das medidas mais importantes, que por vezes é discutida, é a supressão da paridade do Conselho de Contribuintes. O Conselho de Contribuintes é um órgão do poder público, um órgão da Administração Federal e dos Estados, que desde a sua criação, ao tempo do Estado Novo Getuliano, tem a forma paritária...O fato é que, nessa mudança da processualidade, manter-se o Conselho de Contribuintes de forma paritária, a meu ver, é um atraso, é manter uma situação que não existe (TORRES, 2007, pp. 284-285).

A partir da Lei nº. 13.988, de 14 de abril de 2020, acrescentou-se o artigo 19-E, à Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Estabeleceu-se que em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte¹⁶⁸. Muitas críticas foram feitas, além do ajuizamento pela Procuradoria da República da ADI 5.127/DF, alegando a inconstitucionalidade formal.

Muitos autores demonstraram-se favoráveis à alteração (SCAFF, 2020, *online*)¹⁶⁹. Observa-se nesta discussão mais uma vez o resquício ideológico de colocar o contribuinte contra o estado, não se avançando em praticamente nada quanto a questões institucionais, como o incremento de um processo deliberativo de tomada de decisão, ou a criação de um novo arranjo institucional capaz de trazer maior segurança jurídica, a partir da confecção de tomada de decisões mais robustas e melhor fundamentadas. Heleno Taveira Torres (TORRES, 2022) criticou o dispositivo:

Surge, assim, uma presunção de ilegalidade do lançamento, em superação ao princípio de presunção de legitimidade do ato administrativo, nos casos de empates, para conferir ao contribuinte o direito à extinção do crédito tributário de forma automática. O curioso é que se isto se dê justamente nas situações de maior controvérsia hermenêutica, quando se verifica empate entre os julgadores paritários. O correto, nestas situações controvertidas, seria que o artigo 28 da Lei 13.988/2020 trouxesse novos parâmetros de aprimoramento, não uma solução de exclusividade de decisão favorável, contra o próprio sentido do artigo 112 do CTN. TORRES, 2022, *on line*

¹⁶⁸ “Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte” (BRASIL, 2002).”

¹⁶⁹ Fernando Facury Scaff (2020, *online*) aponta “trata-se de uma novidade relativa. Há muito tempo defendo que em caso de empate a decisão deveria ser *pro contribuinte*, na mesma linha doutrinária que determina o *in dubio pro réu* no processo penal. Isso decorre da semelhante estrutura inquisitorial que liga o processo tributário administrativo ao processo penal, e que tem origem no início dos tempos, com o mítico voto de Minerva”.

O autor aponta a necessidade de criação de critérios objetivos, antenados aos casos em si. Uma solução abstrata, pró contribuinte, sempre, não parece adequada, em sua visão. Esta alteração traz ainda o risco de adoção do voto em bloco, que agora tende a ser prejudicial ao estado (SCAFF, 2020, *online*)¹⁷⁰.

Essa dinâmica tem clara relação com as instituições, nos termos desenvolvido por Douglas North, para se saber se, efetivamente, será institucionalizada esse tipo de conduta, o que seria bastante negativo. Se essas serão as efetivas regras do jogo. Não nos parece uma mudança no arranjo institucional estruturante, que possa levar a criação de um novo ambiente institucional que leve ao aumento da qualidade decisória. Pelo que vimos pelos votos do Carf no capítulo 2, demanda-se, na verdade, uma maior qualidade na fundamentação das decisões. Maior grau de uniformização, dado casos que sejam semelhantes. Trataremos nas sugestões institucionais do STF, relacionando com esse tópico, entrando nos detalhes da fundamentação do voto e o papel institucional decisório no STF neste caso, que tem relação com a decisão no tema de planejamento tributário. Mas desde já, relatamos que essa mudança institucional não nos parece capaz de, no longo prazo, aumentar a cooperação entre as entidades; melhorar a qualidade decisória nos processos do carf relativos ao planejamento tributário; ao contrário, talvez reforce o caráter ideológico de, *prima facie*, privilegiar o contribuinte, exacerbando o valor liberdade.

Do ponto de vista do arranjo institucional formal – natureza jurídica do órgão/entidade decisora, vislumbra-se a possibilidade de criação de uma autarquia, com independência decisória e estrutura semelhante ao do Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência - CADE, mantendo o modelo de conselheiros concursados (e neste ponto, diferenciando tanto do CADE como das agências reguladoras). Talvez, uma entidade independente (e não um órgão do ministério da fazenda tal qual CARF – sujeito ao poder hierárquico) pode aumentar a autonomia quanto ao aspecto decisório, reforçando o caráter técnico frente ao que se tem hoje. É uma possibilidade, ainda que a autonomia efetiva se construa na prática e não com leis.

Esse grau de independência é encontrado em alguns sistemas do direito comparado semelhantes ao nosso como no México, onde há o Tribunal Federal de

¹⁷⁰ O referido autor cita ainda: “Quais os principais riscos que se pode vislumbrar com a adoção dessa medida? Um deles é a adoção do voto em bloco, isto é, todos os conselheiros representantes dos contribuintes passarem rotineiramente a votar em um sentido, oposto ao de todos os conselheiros fazendários. Isso dependerá da dinâmica das relações no Carf (SCAFF, 2020, *online*).

Justiça Fiscal e Administrativa – tribunal contencioso-administrativo, dotado de total autonomia para emitir suas sentenças e responsável pela resolução de disputas legais que surjam entre a Administração Pública Federal e indivíduos. Não faz parte do Judiciário, dependendo do orçamento do Executivo Federal. Suas sentenças são passíveis de recurso perante os Tribunais Federais, por meio do Recurso de Amparo. O artigo 17¹⁷¹ da Constituição Política dos Estados Unidos Mexicanos estabelece como forma de solução dos conflitos sociais a justiça alternativa, integrada por mecanismos que, paralelamente, ajudam o sistema judicial¹⁷².

Em princípio, no Brasil, entretanto, esse tipo de conciliação é mais complicado, tendo em vista o art. 5º, XXXV da CRFB. Mesmo assim, em casos de julgados pelo CADE, por exemplo, o judiciário costuma ser mais contido para julgar e alterar o mérito julgado pelo referido órgão administrativo, como no caso do Recurso extraordinário – RE 1.083.955¹⁷³. O mesmo poderia se dar com esse novo CARF, especialmente se seus julgadores fossem dotados de ampla autonomia, qualificação técnica, selecionados por meio de concursos públicos de provas e títulos, inseridos numa estrutura com alto grau de autonomia e independência. Observe que o modelo de agências reguladoras vem sendo bastante criticado por não ter a autonomia que dele se esperava. Mas institucionalmente, o modelo sugerido combina dirigentes concursados num concurso de provas e títulos, com prerrogativas de magistrados – tal como conselheiros substitutos dos tribunais de contas, numa estrutura organizacional independente. Isso permite a formação de um arranjo institucional mais adequado para que se decida com maior rigor técnico, num contexto que privilegie a interdisciplinariedade aliada a robustez das decisões, em termos de fundamentação.

É muito importante que neste arranjo institucional que pensamos, haja uma deferência do judiciário para com o órgão/entidade no que tange às questões técnicas (análise de demonstrações, balanços, societário, econômica etc.), como

¹⁷¹ Artículo 17. “Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias” (MÉXICO, 1917).

¹⁷² Para maiores informações, vide SILVA (2020).

¹⁷³ “o *decisum* vergastado assentou, de forma expressa, que cabe ao Poder Judiciário realizar o controle de legalidade do ato, sendo defesa, apenas, a incursão sobre o mérito administrativo. Na trilha da orientação desta Suprema Corte, o **controle jurisdicional deve cingir-se ao exame da legalidade ou abusividade dos atos administrativos**”.(grifo nosso). BRASIL. STF. RE 1083955 AgR, Relator: LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 28/05/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-122 DIVULG 06-06-2019 PUBLIC 07-06-2019.

falamos acima (o que é algo que, na verdade, se constrói com o tempo). Esta é afeta às competências e à capacidade institucional do CARF, devendo ter preferência, em regra.

Para fins de análise de efeitos tributários dos planejamentos, isso é fundamental, pois as características fáticas, seu intuito, além das provas trazidas ao processo, é fundamental, como vimos ao longo do trabalho, no julgamento desses efeitos. Neste ponto, seria importantíssimo o papel do CARF, em especial do ponto de vista da instrução processual e da participação de diversos atores ligados, de forma a trazer uma visão bastante plural ao processo, considerando o máximo de aspectos possíveis. Há na doutrina quem defenda essa revisão das instituições hoje existentes¹⁷⁴, com intuito de buscar um maior alcance e eficácia social, havendo um verdadeiro *accountability* de sua atividade que tanto impacta em cada cidadão brasileiro (ROCHA, 2017)¹⁷⁵.

Outro ponto que nos parece importante a ser sugerido diz respeito as considerações concorrenciais no bojo do planejamento tributário. Faz parte desse processo de criação de um novo ambiente institucional, com a consideração de atores diversos no processo de decisão, aumentando a robustez da fundamentação a partir de um olhar interdisciplinar. Um arranjo que considere essas questões acabará por aumentar seu caráter deliberativo, considerando as posições contrastantes, o que pode levar a um aumento da probabilidade de escolha dos melhores argumentos para embasar a decisão.

Nesse sentido, Hubner (2013, p. 116) aponta que órgãos decisores que se abrem a argumentação de um maior número de interlocutores podem decidir, considerando, dentro do possível, todas as questões relacionadas (ainda que segundo o autor, a deliberação na fase anterior à decisão depende, na verdade, do desempenho do tribunal no pós-decisão). A criação de uma espécie de documento

¹⁷⁴ Rocha, (2017, p. 5) aponta: “É preciso mudar as lentes analíticas do fenômeno, e buscar explicar as causas e a dinâmica da grave insegurança jurídica em que estão mergulhados o direito tributário e a tributação brasileira a partir das deficiências existentes no desenho institucional e no modo problemático pelo qual os órgãos do contencioso tributário administrativo e judicial vêm desempenhando suas capacidades institucionais.

¹⁷⁵ Rocha (2017, Pp. 3-4) alerta: “A ciência jurídica deve contemplar a análise da eficácia social no atingimento global dos propósitos institucionais vinculados aos ramos do ordenamento jurídico, perguntando-se, no caso de nossa matéria, **se determinado desenho institucional ou determinada prática de capacidades institucionais vem contribuindo concretamente para propiciar uma tributação dotada de um mínimo de previsibilidade e legitimidade discursiva**...a análise contida no presente livro confere importância central ao papel do desenho institucional e à qualidade da deliberação discursiva levada a cabo concretamente no exercício das funções judicantes exercidas tanto no âmbito do poder judiciário, quanto no âmbito do poder executivo.

deliberativo pressupõe o envolvimento dos interlocutores, o que traz validade à contestação pública. Esta dificilmente seria valiosa se não fosse feita a partir dessas considerações. Separado ou combinado, o desempenho em ambas as fases tem um aspecto mais visível (MENDES, 2013)¹⁷⁶.

Dentro do contexto de ampliação de interlocutores e da inserção de questões ligadas a concorrência, vislumbramos três possibilidades na relação desse campo com o planejamento tributário: i-Participação da SEAE antes da tomada de decisão do CARF em casos de planejamentos com alto grau de artificialidade; ii-possibilidade de participação do CADE nos casos de evasão fiscal; iii – possível participação do CADE nos casos de planejamento elusivo (*ex post*). Essas considerações dizem respeito a criação de um novo ambiente institucional que leve em conta as decisões tomadas quanto aos planejamentos tributários na esfera administrativa.

No primeiro caso citado, vislumbra-se a possibilidade de emissão de pareceres específicos da Secretaria de Advocacia da Concorrência e competitividade – SEAE (Art. 19 da Lei nº 12.529/2011 e Decreto 9.266/2018), opinando sobre os efeitos concorrenciais no mercado, advindos de um dado planejamento tributário, desde que demandado pelo CARF. A princípio, essa sugestão deve se dá somente nos casos em que já houver indícios de que o planejamento seja abusivo, com alto grau de artificialidade. E em casos em que haja possibilidade de efeitos do planejamento na esfera concorrencial. Por parte do contribuinte, pode ser positivo, tendo em vista que a análise prévia dos efeitos concorrenciais pode, inclusive, servir de argumento para provar um aspecto positivo de interesse público da conduta – melhora do ambiente concorrencial. Mas também pode funcionar de argumento de reforço para o estado, demonstrando além da artificialidade do ato, possíveis efeitos negativos sobre a concorrência. Muito dos casos estudados do CARF no capítulo 2, não víamos essa possibilidade, em especial nos casos que envolvem operações societárias com intuito de diminuir o

¹⁷⁶ "Um argumento muito semelhante se aplica à contestação pública. Um tribunal que abre canais institucionais para os interlocutores argumentarem demonstra não apenas um compromisso epistêmico em entregar uma boa decisão, mas também respeito. Os interlocutores têm a chance de se fazer ouvir e realizar sua autonomia argumentativa perante o tribunal. Poder-se-ia afirmar que o valor da deliberação na fase pré-decisória depende, em certa medida, da efetiva atuação do tribunal na pós-decisão. Eles seriam de alguma forma interdependentes porque o tribunal só conseguiria elaborar uma resposta genuinamente deliberativa se, em primeiro lugar, se envolvesse com os interlocutores. Em outras palavras, a contestação pública dificilmente teria valor se, em última análise, o tribunal proferir uma decisão oracular e fiduciária. A fase pré-decisória não seria valiosa se não fosse por causa de um resultado deliberativo. Separados ou combinados, no entanto, o desempenho em ambas as fases tem uma maior visibilidade..." (MENDES, 2013, p. 116).

imposto de renda. Mas sugere-se a possibilidade desse arranjo para os casos que porventura envolvam, como o caso Grandene estudado no capítulo 2.

No segundo caso - ii-possibilidade de participação do CADE nos casos de evasão fiscal – a doutrina, como visto no capítulo 1 tópico 1.3 parte final, já vislumbra a possibilidade de atuação do CADE, trazendo os condicionantes necessários para tal atuação, tanto do ponto de vista tributário, como concorrencial. Já quanto ao tópico 3 - iii – possível participação do CADE nos casos de planejamento elusivo, trouxemos essa possibilidade no mesmo tópico 1.3 deste estudo, ainda que não tenhamos encontrado doutrina que trata especificamente dessa situação. Entretanto, se um ato elusivo produzir os efeitos previstos no art. 36 da Lei nº 12.529/2011; e se comprovado que a empresa praticou preços artificialmente baixos, como consequência do planejamento, entendemos que este caso possa ser analisado pelo CADE, *a posteriori* (lembrando que a sugestão do parecer da SEAE é *ex ante*, ou seja, antes da decisão de aceitação do efeito tributário do planejamento pelo CARF, inclusive visando auxiliá-lo). É um desenvolvimento institucional na linha da perspectiva evolucionista estudada no tópico 3.1, pois que avança sobre determinadas questões importantes, relacionadas ao tema que podem apontar para uma evolução na fundamentação do tema, melhorando a qualidade decisória e aumentando a segurança e a possibilidade de controle intersubjetivo.

Agora trataremos das possibilidades de arranjos novos na Justiça federal.

3.3.2 A justiça federal

A Justiça Federal é ramo integrante da estrutura do Poder Judiciário, constituída pelos Tribunais Regionais Federais e pelos juízes federais, compondo, juntamente com a Justiça Estadual, a justiça comum. Essa é a regra do art. 109 da CF/1988.

No plano fático, grande parte dos temas de planejamentos tributários que chegam à justiça são julgados pelos juízes e tribunais regionais federais¹⁷⁷,

¹⁷⁷ “A organização do primeiro grau de jurisdição da Justiça Federal está disciplinada pela Lei nº 5.010, de 30 de maio de 1966, que determina que em cada um dos estados, assim como o Distrito Federal, se constituirá uma seção judiciária. Localizada nas capitais das unidades da federação, as seções judiciárias são formadas por um conjunto de varas federais, onde atuam os juízes federais. Cabe a eles o julgamento originário da maior parte das ações submetidas à Justiça Federal. O

predominando os litígios relativos a impostos e contribuições federais¹⁷⁸; o que leva a alguns autores (ROCHA, 2019)¹⁷⁹ entenderem que o planejamento é matéria mais afeta à área federal.

Do ponto de vista institucional, entendemos que “as regras do jogo” para tratamento a ser dado no julgamento do planejamento tributário por esse órgão deve se basear em duas funções específicas, de acordo com sua capacidade institucional e seu plano de competências constitucionais: i - categorizar quanto ao alcance normativo dos institutos legais; ii – possibilitar a revisão da análise fática do CARF, somente quando houver erro flagrante ou abusivo. No caso das categorizações normativas feitas pelo CARF, entendemos que deva prevalecer a posição da justiça federal, em caso de conflito. Isso porque a justiça federal é o órgão, em tese, com maior capacidade institucional para tanto. O CARF deve ser deferente e, por uma questão de segurança jurídica, com tempo, seguir, em regra, o posicionamento da justiça federal, quanto a questão eminentemente jurídica, de interpretação ou de subsunção do fato às normas federais.

Assim, se porventura uma situação que o CARF costume qualificar como fraude a lei enquanto a justiça federal entende por simulação, em sentido amplo

segundo grau de jurisdição da Justiça Federal é composto por cinco Tribunais Regionais Federais (TRFs), com sedes em Brasília (TRF 1ª Região), Rio de Janeiro (TRF 2ª Região), São Paulo (TRF 3ª Região), Porto Alegre (TRF 4ª Região) e Recife (TRF 5ª Região). Os TRFs englobam duas ou mais seções judiciárias, conforme definido a seguir: TRF 1ª Região - Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Piauí, Rondônia, Roraima e Tocantins; TRF 2ª Região - Espírito Santo e Rio de Janeiro; TRF 3ª Região - Mato Grosso do Sul e São Paulo; TRF 4ª Região - Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina; TRF 5ª Região - Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe. Nas comarcas onde não houver vara federal, os juízes estaduais são competentes para processar e julgar determinados tipos de processos (art. 15, Lei nº 5.010/1966).” Vide em: Justiça em números 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em: 08 Abr. 2020. p. 14.

¹⁷⁸ “Só a título exemplificativo e em razão da própria natureza de sua atividade jurisdicional, a Justiça Federal é a responsável pela maior parte das arrecadações: 53% do total recebido pelo Poder Judiciário sendo o único ramo que retornou aos cofres públicos valor superior às suas despesas. Tratam-se, majoritariamente, de receitas oriundas da atividade de execução fiscal, ou seja, dívidas pagas pelos devedores em decorrência da ação judicial. Dos R\$ 38,1 bilhões arrecadados em execuções fiscais, R\$ 31 bilhões (81,2%) são provenientes da Justiça Federal e R\$ 6,9 bilhões (18,1%) são da Justiça Estadual.”. Vide em: Justiça em números 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em: 08 Abr. 2020. p. 66.

¹⁷⁹ Rocha (2019, p. 39) aponta que: “Partamos da premissa, que mesmo não testada empiricamente parece intuitivamente verdadeira, de que o planejamento tributário tem seu *locus* mais corriqueiro no campo da tributação da renda. Ao menos, a maioria dos casos que se tornaram emblemáticos no debate do planejamento tributário referem-se à aplicação da legislação do imposto de renda (ágio, incorporação às avessas, “casa e separa”, segregação de entidades para utilização do lucro presumido, etc.)”.

deve prevalecer a posição da justiça federal. Neste caso, o CARF, com passar do tempo, deverá alterar a subsunção da norma ao fato analisado. Já quanto aos fatos, a coisa se inverte. Como dissemos, entendemos que a justiça federal deve ser deferente ao CARF, tal como ocorreu nos casos Grandene, Josepar, dentre outros analisados no capítulo 2, onde a qualificação dos fatos feita pela entidade administrativa foi decisiva para o enquadramento jurídico. Inclusive, o STJ também se manteve deferente às posições do CARF e da justiça federal (também em função da sua súmula 7).

Entretanto, tanto no caso julgado em 2015 pelo TRF da 4ª região, - ágio interno¹⁸⁰ - Apelação nº 5005789-24.2012.4.04.7113, como nos Embargos à Execução Fiscal nº 5058075-42.2017.4.04.7100/RS, a justiça federal não seguiu o posicionamento do CARF. Neste último caso, o TRF discordou com o fundamento de que somente com advento da Lei nº 12.973/2014 haveria a aproximação entre o conceito contábil e fiscal de ágio, sendo inaplicáveis as premissas utilizadas pela fiscalização no caso. Observa-se, assim, que o TRF reinterpreto os fatos, a partir da aplicação (ou não) da lei, entendendo que, no momento da ocorrência dos fatos, não havia suporte legal para o enquadramento feito pelo fisco, considerando a cronologia da criação da Lei nº 12.973/14, que deixava clara a possibilidade de contabilização do ágio (DUARTE; ELIAS, 2021)¹⁸¹.

Observa-se que o TRF reformou o posicionamento do CARF, com fundamento na interpretação da lei e a subsunção desta ao caso, que não deveria ter havido, segundo o tribunal. Neste ponto, entendemos que o TRF tem capacidade institucional para tal posição e esta deve ser sua posição institucional. Nesta reforma, não houve alteração nos aspectos fáticos ou reanálises contábeis; mas da subsunção do fato a norma, reinterpretando o sentido normativo aplicado ao caso concreto (ou verificando a inaplicabilidade de um dispositivo a fatos passados, tendo em vista a irretroatividade das leis, em regra).

Mas vale lembrar por fim que o TRF também considerou o propósito negocial apresentado pela empresa, inclusive em função da perícia apresentada. Nesse

¹⁸⁰ “O **ágio** é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. [...] A distinção entre **ágio** surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de **ágio interno**) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais (SILVA, s/d, *online*).

¹⁸¹ “A legislação tributária brasileira definia ágio ou deságio como a diferença entre custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido (valor patrimonial) na ocasião da aquisição da participação societária.” (DUARTE; ELIAS, 2021, p. 98).

sentido, requalificou os fatos, mas, em nosso sentir, mais uma vez de forma adequada, tendo em vista ter adotado o posicionamento da perícia que comprovou o propósito negocial apresentado pela empresa, afirmando o fundamento econômico do um ágio interno conseguido pela empresa **TODESCHINI S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**. De qualquer forma, sempre serão fundamentais os aspectos fáticos e o nível de prova quanto a estes fatos, para que haja a possibilidade desconsideração dos efeitos tributários do planejamento. E reanálise de fatos deve, em regra, ser competência primordial do carf. Quando houver discordância, seguindo a premissa adotada neste trabalho, de uma fundamentação robusta.

A construção de uma capacidade institucional específica, voltada para interpretação de fatos e da legislação tributária, não é uma tarefa fácil. A justiça federal como um todo tem um amplíssimo rol de competências e, conseqüentemente, matérias que devem ser tratadas pelos juízes. Estes acabam, em regra, sendo generalista demais (inclusive considerando o processo seletivo de provas e títulos ao qual são submetidos os juízes federais), o que dificulta um tratamento mais especializado de determinada disciplina de direito. A grande quantidade de julgamentos e demandas que tem toda a justiça, tratando de diversos outros assuntos no campo do direito¹⁸² torna difícil que façam um trabalho mais acurado sobre determinados casos.

Dados retirados da publicação do CNJ denominada “Justiça em números 2019” (ano base 2018) ilustram a quantidade e o nível de processos a que está submetida à justiça federal,

Tabela 1 - Assuntos mais demandados na Justiça Federal

Federal	1. DIREITO PREVIDENCIÁRIO – Benefícios em Espécie/Auxílio – Doença Previdenciária	787.728 (1,90%)
	2. DIREITO PREVIDENCIÁRIO – Benefícios em Espécie/Aposentadoria por Invalidez	512.416 (1,23%)
	3. DIREITO PREVIDENCIÁRIO – Benefícios em Espécie/Aposentadoria por Idade (Art. 48/51)	228.115 (0,55%)
	4. DIREITO ADMIN. E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO – Organização Político-administrativa / Administração Pública/FGTS/ Fundo de Garantia por Tempo de Serviço	227.952 (0,55%)
	5. DIREITO TRIBUTÁRIO – Dívida Ativa	219.636 (0,53%)

183

Fonte: CNJ, 2019, pp. 205-207.

¹⁸² Por exemplo, os dados por segmento de justiça demonstram que o resultado global do Poder Judiciário reflete quase diretamente o desempenho da Justiça Estadual, com 80% dos processos pendentes. A Justiça Federal concentra 12,8% dos processos e a Justiça Trabalhista, 6,2% p. 80

¹⁸³ Essas tabelas foram retiradas do documento do CNJ denominado Justiça em números. BRASIL. Conselho Nacional De Justiça. Justiça em números 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em 08 de Abr. 2020. pp. 205, 206 e 207

Tabela 2 - Assuntos mais demandados na Justiça Federal – 2º. grau

Federal	1. DIREITO PREVIDENCIÁRIO - Benefícios em Espécie/Auxílio-Doença Previdenciário	152.870 (2,03%)
	2. DIREITO PREVIDENCIÁRIO - Benefícios em Espécie/Aposentadoria por Invalidez	75.126 (1,00%)
	3. DIREITO PREVIDENCIÁRIO - Benefícios em Espécie/Aposentadoria por Tempo de Contribuição (Art. 55/6)	64.459 (0,86%)
	4. DIREITO PREVIDENCIÁRIO - Benefícios em Espécie/Aposentadoria por Idade (Art. 48/51)	64.064 (0,85%)
	5. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO - Partes e Procuradores/Sucumbência	48.996 (0,65%) 184

Fonte: CNJ, 2019, pp. 205-207.

Tabela 3 - Assuntos mais demandados na Justiça Federal – 1º. grau

Federal	1. DIREITO TRIBUTÁRIO - Dívida Ativa	198.580 (0,83%)
	2. DIREITO CIVIL - Obrigações/Espécies de Contratos	131.299 (0,55%)
	3. DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições/Contribuições Corporativas	130.911 (0,55%)
	4. DIREITO ADMIN. E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO - Dívida Ativa não-tributária/Multas e demais Sanções	71.504 (0,30%)
	5. DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições/Contribuições Sociais	67.104 (0,28%) 185

Fonte: CNJ, 2019, pp. 205-207.

Observa-se desses dados que o direito tributário é o quinto (5º) assunto onde há mais demandas – processos, considerando toda justiça federal. No primeiro grau (juízes federais), aparece como o mais demandado, especificamente quanto a dívida ativa. Ou seja, a matéria tributária tem muitos processos, no âmbito da justiça federal, o que aponta para necessidade de bastantes juízes federais a lhe darem com essa matéria, ao menos quanto aos fatos principais relacionados à execução fiscal e dívida ativa. Isso leva a necessidade uma maior especialização, com juízes treinados para estes julgamentos.

Só a título de atualização, mas mantendo a lógica, descrevemos abaixo dados do anuário de 2021, de onde se confirma que o direito tributário - em especial na segunda instância da justiça federal, aparece como um dos assuntos mais demandados:

¹⁸⁴ Essas tabelas foram retiradas do documento do CNJ denominado Justiça em números. BRASIL. Conselho Nacional De Justiça. Justiça em números 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>. Acesso em 08 de Abr. 2020. pp. 205, 206 e 207.

¹⁸⁵ Essas tabelas foram retiradas do documento do CNJ denominado Justiça em números. BRASIL. Conselho Nacional De Justiça. Justiça em números 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em 08 de Abr. 2020. pp. 205, 206 e 207.

Tabela 4 - Assuntos mais demandados na Justiça – 1º. Grau

Estadual		
	1. DIREITO CIVIL - Obrigações/Espécies de Contratos	2.665.873 (5,3)
	2. DIREITO DO CONSUMIDOR - Responsabilidade do Fornecedor/Indenização por Dano Moral	1.655.989 (3,1)
	3. DIREITO CIVIL - Família/Alimentos	1.303.589 (2,4)
	4. Direito Ambiental - Responsabilidade Civil/Indenização por Dano Moral	1.274.575 (2,4)
	5. DIREITO TRIBUTÁRIO - Dívida Ativa	1.115.477 (2,1)

Fonte: CNJ, 2021, pp. 273.

Tabela 5 - Assuntos mais demandados na Justiça federal – 2º. Grau

Federal		
	1. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO - Partes e Procuradores/Sucumbência	148.256 (1,11%)
	2. DIREITO PREVIDENCIÁRIO - Benefícios em Espécie/Auxílio-Doença Previdenciário	90.908 (0,68%)
	3. DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições/Contribuições Sociais	77.492 (0,58%)
	4. DIREITO PREVIDENCIÁRIO - Benefícios em Espécie/Aposentadoria por Tempo de Contribuição (Art. 55/6)	75.240 (0,56%)
	5. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO - Partes e Procuradores/Honorários Periciais	68.013 (0,51%)

Fonte: CNJ, 2021, pp. 273-274.

Nesse sentido, a Resolução nº 101 de 29 de novembro de 2018 dispõe sobre a especialização, regionalização de competências e equalização de cargas de trabalho das Unidades Judiciárias de 1º Grau da Justiça Federal da 4ª Região. Sempre que se mostrar conveniente e oportuno à boa administração da organização judiciária, a especialização por matéria das unidades judiciárias de Subseções com mais de uma Vara Federal, nas competências cível, criminal, execução fiscal e previdenciária passa a ser uma alteração institucional importante, evolutiva, criando uma especialização necessária para enfrentamento dos temas de direito tributário, inclusive o planejamento.

Em que pese a execução fiscal ter um caráter mais procedimental, é um espaço para se desenvolver questões tributárias mais específicas. Sem violação ao juiz natural, entendemos ser possível a concentração dos casos tributários nestas varas. Isso pode facilitar a criação de uma capacidade institucional específica num contexto de tanta diferença e complexidade, como no caso dos julgados de direito tributário, em especial os de planejamento. É uma mudança no arranjo institucional necessária para que haja a necessária especialização técnica naquilo que é necessário para julgamentos na matéria de direito tributário, inclusive os planejamentos. Tem capacidade de produzir uma melhora na qualidade decisória e

¹⁸⁶ Essas tabelas foram retiradas do documento do CNJ denominado Justiça em números. BRASIL. Conselho Nacional De Justiça. Justiça em números 2021. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/publicacoes/>>. Acesso em 08 de Abr. 2022. pp. 272, 273 e 274.

¹⁸⁷ Essas tabelas foram retiradas do documento do CNJ denominado Justiça em números. BRASIL. Conselho Nacional De Justiça. Justiça em números 2021. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/publicacoes/>>. Acesso em 08 de Abr. 2022. pp. 272, 273 e 274.

uma maior interação com o CARF, o que também me parece uma mudança institucional, dinâmica, necessária para que melhores decisões em planejamento sejam tomadas. Neste sentido, para finalizar, Knopfelmacher (2016):

[...]e assim como se dá em relação às Varas Especializadas em Direito Penal, promover-se-á, a partir dessa proposta, a criação de Varas Especializadas em Direito Tributário nas capitais e nos grandes centros econômicos do país, de modo a propiciar que os juízes federais sejam ainda mais familiarizados com questões relativas a planejamento tributário, aproveitamento de ágio interno, “transfer pricing”, repatriação de capitais, emissões de CNDs, causas de exclusão de programas de parcelamento/anistia, operações societárias com impactos fiscais, créditos de PIS/COFINS, matérias relativas a IRPJ, CSLL, IOF, CIDE, contribuições previdenciárias e outros temas muito específicos que dizem respeito às questões tributárias. (KNOPFELMACHER, 2016, *online*).

As alterações institucionais sugeridas, as quais consideram os julgados do capítulo 2 e os dados apresentados da justiça federal neste tópico, permitirão o alcance de uma maior segurança jurídica, fazendo com que a justiça federal concretize seu papel institucional no bojo de suas competências formais de forma plena e eficiente, melhorando o ambiente institucional em que se decide sobre planejamento tributário.

3.3.3 STJ

O Superior Tribunal de Justiça é a instância superior que dá a última palavra no que tange à interpretação da legislação federal e das leis nacionais. Tem suas competências previstas no art. 105 da Constituição. Para o tema tributário é particularmente importante, pois as questões relativas à lei de normas gerais – CTN – são decididas em última instância por este tribunal, desde que não envolvam simultaneamente questões constitucionais.

Dada a forma como é plasmado o Sistema Tributário Nacional na Constituição, raramente tem-se um posicionamento isolado ou de última instância no STJ. Um exemplo disso é justamente a análise do art. 116, parágrafo único do CTN. Em que pese ser legislação federal, envolve questão constitucional; sendo assim, mesmo que o STJ tenha posicionamento sobre o tema (e tem competência para assim se manifestar, uniformizando o posicionamento jurídico-interpretativo da legislação federal como um todo), a interpretação deste dispositivo foi feita pelo STF, o que evidencia uma certa sobreposição de funções, sendo a palavra final da suprema corte, em caso de ser contrário ao posicionamento do STJ.

Um importante papel do STJ é na interpretação e na uniformização da interpretação das leis federais, considerando as competências previstas artigos 105, I, d e g; e no art. 105, III da CRFB/1988, refere – se a uniformização das categorias conceituais legais de abuso de direito, abuso de forma jurídica, simulação, dissimulação e fraude à lei. Inclusive na perspectiva interdisciplinar, considerando direito civil, empresarial, tributário quando for o caso. Essa definição, por meio dos recursos especiais que cheguem ao STJ tem a capacidade de trazer segurança numa importante questão afeta ao planejamento tributário: os desacordos conceituais. Como vimos nos julgados do CARF principalmente, há uma fundamentação mais misturada, ora sendo utilizada conceito de simulação em sentido amplo, ora usando-se ausência de propósito negocial, abuso de direito, de forma, fraude à lei etc. Claro que dependerá, sempre, dos aspectos fáticos como já repetimos diversas vezes. Mas a uniformização é importante para trazer a almejada segurança jurídica.

O STJ pode ter um papel importante também na interpretação e incidência de normas concorrenciais nos planejamentos tributários, criando critérios de interpretação da norma e dos fatos que possam levar a uma melhor interrelação entre esses dois campos. Como sugerido, parece-nos plausível que a análise de determinados planejamentos tributários a luz dos efeitos sobre a concorrência, em determinados casos, pode ajudar na definição sobre o grau de abusividade de um dado planejamento. Neste sentido, o STJ pode ajudar na coordenação da junção desses campos de direito, inclusive suas respectivas legislações, criando critérios, por exemplo, de interpretação e aplicação da lei do CADE, multas, etc aos casos de planejamentos tributários evasivos e elusivos, dado que o CTN e a Lei nº 12.529/2011 são federais.

Por fim, analisando os casos, vimos que o STJ tem tido uma postura deferente aos posicionamentos do TRF e CARF, respeitando as respectivas capacidades institucionais, como no julgado do caso Josepar estudado no capítulo 2. Godoi (2012, p. 140) confirma, relatando que:

“o STJ corroborou o conceito causalista de simulação adotado pelo TRF da 4ª Região, considerando como válida a solução interpretativa e aplicativa de buscar a verdadeira causa concreta de atos e negócios jurídicos artificiosos postos em prática pelos contribuintes e terceiros (GODOI, 2012, p. 140).

Nesse sentido, o posicionamento do STJ, influenciado também pela súmula 7, ajuda a consolidar posições uniformes, sendo deferente aos órgãos com maior capacidade institucional para análise dos fatos (CARF) e jurídica das categorias jurídicas independentes (TRF). Essa “estabilidade institucional” respeitada as capacidades institucionais ajuda na construção de um ambiente institucional calcado na segurança jurídica advinda do processo e do respeito às respectivas capacidades institucionais dos órgãos judicantes sobre planejamento tributário.

3.3.4 STF

O Supremo Tribunal Federal - STF, guardião da Constituição Federal, o qual tem suas competências institucionais previstas no art. 102 da Carta Magna, sendo responsável controle concentrado de constitucionalidade – lei em tese e pelo controle em concreto, a partir do recurso extraordinário para julgamento do supremo, nos casos especificados na Constituição. Esse é o plano de competências formais do STF. Entretanto, sua capacidade institucional está mais relacionada à interpretação de normas a luz da Constituição, considerando seus valores e princípios fundantes.

Entretanto, no direito tributário nem sempre a atuação tem sido nesse sentido, o que enfraquece seu papel institucional. O relato de Sérgio André Rocha - Rocha (2017, p. 4), dá conta da dimensão do problema institucional que tem o STF ao julgar direito tributário (o que inclui o julgamento dos planejamentos tributários):

Após 20 anos de advocacia e mais de 15 anos de pesquisa acadêmica sobre a jurisprudência dos tribunais superiores, estou convencido de que a insegurança jurídica tributária no Brasil tem como principal causa um contencioso tributário **com desenho institucional deficiente e uma fraquíssima performance institucional do poder judiciário, destacando-se especialmente a atuação do Supremo Tribunal Federal no período pós-1988. Tanto no aspecto da qualidade da fundamentação racional de suas decisões, quanto, principalmente, no aspecto da capacidade de decidir em tempo razoável as demandas que lhe são apresentadas, o Supremo Tribunal Federal vem sendo, nas últimas décadas, um foco institucional mais de insegurança** do que de segurança jurídica na tributação brasileira, o que pode ser inclusive creditado ao problema institucional do personalismo que caracteriza a atuação estratégica de vários ministros da corte constitucional brasileira (grifos nossos) (ROCHA, 2017, p. 04).

Assim, há críticas na literatura quanto ao desempenho do STF, em especial quanto às decisões, seus efeitos e a atuação, inclusive dos relatores e as estratégias

de julgamento por estes utilizadas em direito tributário. O caso tratado neste estudo – ADI 2.446 é emblemático de tal situação, seja pela demora no julgamento (a ADI 2.446 foi ajuizada em 2001), seja pela fundamentação utilizada que, no nosso ver, foi insuficiente e não enfrentou as questões mais importantes que nortearam, nos últimos 20 anos, a discussão do art. 116, parágrafo único do CTN.

Como guardião da constituição e considerando a doutrina moderna sobre a interpretação constitucional, o STF parece ser o *locus* adequado para a ocorrência de ponderação de interesses, feito metodologicamente a partir da aplicação do princípio da proporcionalidade e seus subprincípios – adequação, necessidade e custo-benefício¹⁸⁸ (PARGENDLER; SALAMA, 2013). Deve a corte em sua atuação buscar uma concordância prática entre os princípios em rota de colisão, sendo ainda um espaço para decisões que tenham cunho pragmático¹⁸⁹ – que levem em conta as consequências de suas decisões (MENDONÇA, 2014/2016).

Outro ponto mais geral diz respeito ao fato de o Tribunal Superior ser o espaço adequado para o desenvolvimento da denominada democracia deliberativa. No Brasil, outros autores¹⁹⁰ trabalharam o tema, trazendo a importância de se chegar a um arranjo consensual. Conrado Hübner Mendes no livro “*Constitutional Courts and Deliberative Democracy*” - Hübner (2013, p. 48) ensina: “(democracia deliberativa) tenta confrontar o poder bruto com razões que são publicamente aceitáveis”. Confrontar a “força bruta com razões que são publicamente aceitáveis”

¹⁸⁸ “O problema é que a correta aplicação de princípios mediante o teste de proporcionalidade depende, em muitos casos, e talvez na maioria deles, de dados empíricos ou pelo menos de juízos probabilísticos sobre os esperados efeitos concretos de diferentes normas”. (PARGENDLER, SALAMA, 2013, p. 118).

¹⁸⁹ O pragmatismo (origem etimológica) pode ser entendido como meio de resolução de um problema, tendo uma utilidade prática e representando um método para isso. Quanto ao pragmatismo jurídico (influenciado pelo pragmatismo filosófico), destaca-se a obra do autor americano Richard Posner. Modernamente, mais ligado ao consequencialismo, há críticas ao fato deste ser utilizado mais como um estilo de decisão (que considera consequências) que como um dos parâmetros de controle de decisão (que procura de fato estudá-las de forma mais profunda, identificando, medindo e comparando-as).

¹⁹⁰ Vamos resumir os percebidos vícios e virtudes da democracia deliberativa. Ela é elogiada porque, ao contrário dos modelos democráticos tradicionais — que **prezam barganhas autointeressadas ou ajustes de interesses —, está ocupada em integrar os cidadãos numa comunidade que leve suas razões a sério, desde que se tratem, decerto, de razões não exclusivistas**. Ao fazê-lo, não aliena nenhuma fração da sociedade, adquire legitimidade, e, quiçá, alguma correção moral (ao tratar todos os cidadãos como agentes dignos de consideração e de respeito, e não como meros otimizadores racionais ou agentes envolvidos em barganhas posicionais). **Seria o modelo perfeito, caso tais propostas não fossem percebidas pelos críticos como utópicas, pouco claras, abertas à manipulação ideológica e/ou neutralizadoras do próprio engajamento** político (o qual requereria antes paixão e partidarismo do que a consideração justa e imparcial de todas as razões oferecidas no mercado das ideias (MENDONÇA, 2018).

como sugerido pelo autor é uma forma de busca de consenso, ouvindo-se as partes e seus argumentos para construção de uma decisão coletiva.

Arranjos institucionais que de alguma forma promovam uma decisão a partir de deliberação de diversas partes, pode fazer com que haja um resultado melhor em termos de segurança jurídica e transparência¹⁹¹ (MENDES, 2013), a partir da consideração de diversas visões sobre o tema, naquele respectivo caso concreto. Ou seja, o STF em suas decisões, em especial em temas complexos como planejamento tributário, deve buscar ouvir todas as partes envolvidas, criando um consenso entre elas, além de pensar nos efeitos de suas decisões (olhar pragmático). Mais uma vez, este modelo cria um ambiente institucional adequado a complexidade sócio-econômica que vivemos hoje.

Quanto ao caso do planejamento tributário, preliminarmente devemos ressaltar a súmula 279 do STF que impede a análise de fatos, delimitando a atuação institucional do supremo no tema de planejamento. Dentro de sua capacidade institucional, entendemos que o órgão deve analisar a constitucionalidade de normas relacionadas ao planejamento tributário, tais como as normas antielisivas. Essa análise, por sua vez, deve considerar os princípios constitucionais, analisando a luz destes e utilizando-se do pluralismo metodológico para fins de interpretação constitucional da norma, conforme trabalhamos no capítulo 2, tópico 2.4.

Fazendo uma análise institucional complementar ao julgamento da ADI 2.446, a consideração pela relatora Carmem Lúcia em seu voto de que o dispositivo do parágrafo único do art. 116 do CTN é norma antievasiva mantém exatamente a situação que já se tinha antes desse dispositivo, conforme estudamos na literatura – capítulo 1 e na crítica feita no capítulo 2. Não pareceu contribuir para o desenvolvimento de uma teoria sólida, onde se discutiria o tema do planejamento tributário, a luz da CRFB/1988 e dos valores nela contidos.

Não se utilizou dos de possíveis ponderações entre os princípios da legalidade, capacidade contributiva etc. de forma profunda para embasar o alcance da interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN, papel que se espera do STF como responsável pela interpretação constitucional das normas. Do ponto de vista institucional, reitera-se a necessidade de o STF rever a forma como tem interpretado

191 Mendes (2013, p. 48) cita “Sendo assim, a tomada de decisão revela para que serve a política. Pode não ser um instrumento para acomodar nossos desejos particulares, mas ainda é um meio para uma ação coletiva adequada. Trata-se de fazer algo...”.

as normas relativas ao planejamento tributário. Este caso demonstra que o STF não vem cumprindo bem seu papel institucional, tal como colocado por Sérgio André Rocha no início deste tópico. A decisão no sentido da constitucionalidade do art. 116, parágrafo único do CTN, ocorrida em abril de 2022, não contribuiu para o desenvolvimento do tema, dentro da capacidade institucional que tem o STF, considerando os fundamentos utilizados (vide detalhadamente o tópico 2.4)

Outro julgado do STF que de certa forma tem ligação com tema de planejamento tributário, em especial para nosso trabalho, que estuda a questão institucional, refere-se à ADI 6.399. O Supremo julgou as ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelo procurador-geral da república (ADI 6.399), pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB) (ADI 6.403) e pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) (ADI 6.415).

O relator das ADIs - ministro Marco Aurélio, entendeu que as normas são inconstitucionais, votando pelo restabelecimento do voto de qualidade. O fundamento foi de caráter formal: a inclusão pelo congresso nacional, em processo de conversão de medida provisória em lei, sem pertinência temática com o assunto da proposta do Poder Executivo. Esta prática é conhecida como “contrabando legislativo” e viola os princípios democrático e do devido processo legislativo.

No que tange ao aspecto material, o ministro relator votou no sentido da constitucionalidade artigo 19-E, da Lei nº 10.522/2002. Segundo o relator, não existe estipulação constitucional de duplo voto ou peso maior da manifestação de certo integrante, em caso de empate, nas deliberações do CARF. Não há nenhuma regra que imponha este modelo.

Ainda quanto ao aspecto material, o Ministro Luís Roberto Barroso adotou a seguinte tese:

É constitucional a extinção do voto de qualidade do presidente das turmas julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), significando o empate decisão favorável ao contribuinte. Nessa hipótese, todavia, poderá a Fazenda Pública ajuizar ação visando a restabelecer o lançamento tributário¹⁹²

Segundo o eminente ministro, seria permitido ao fisco ajuizamento de ação em caso de derrota – ação anulatória, o que traz alguns problemas legais como

¹⁹² BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ADI 6.399 – Relator Ministro Marco Aurélio Mello, 2021

saber quem estaria no polo passivo (SCAFF, 2021, *on line*)¹⁹³. O legislador optou por mudar a sistemática de desempate neste contexto, proibindo o voto de desempate do presidente do órgão julgador, sendo esta sistemática compatível com a constituição.

Na verdade, inexistente regra constitucional que imponha neste caso método específico de solução de impasse em órgãos de contencioso administrativo. Assim, o legislador atuou dentro de legítima margem de discricionariedade. Importante que a fundamentação do voto do Barroso também se baseou no princípio da isonomia, pois que como o resultado de empate pró contribuinte é uma mera ficção jurídica, o voto do eminente ministro se deu no sentido de reconhecer a possibilidade de a Fazenda Nacional ir a juízo, o que seria imprescindível para resguardar o equilíbrio das relações entre o ente público e o sujeito passivo.

Ou seja, o posicionamento no sentido de que a União não poderia discutir em juízo a decisão favorável ao sujeito passivo, pois lhe faltaria interesse de agir, ocorrendo preclusão lógica, não seria mais cabível com essa alteração legislativa. Utilizou-se de princípios constitucionais para efetuar a interpretação do dispositivo e sua respectiva constitucionalidade. Já há maioria no STF pela constitucionalidade dessa norma.

Considerando os votos proferidos neste caso, entendemos que o STF cumpriu de forma satisfatória seu papel institucional para julgar tema correlato ao planejamento tributário, dado que, como vimos no capítulo 1, existe uma discussão enorme sobre posições pró estado (com uso dos princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária como fundamento para que o estado desconsidere atos legais, mas abusivos) x pró contribuinte (com uso dos princípios da legalidade e liberdade – livre iniciativa).

Utilizou o princípio da separação dos poderes como norte interpretativo, sendo deferente ao papel do poder legislativo, na escolha do arranjo que entende ser adequado ao caso. Possibilitou a margem de discricionariedade ao legislador, recorreu ao texto constitucional, e, não sendo encontrada regra específica contrária

¹⁹³ “Como operacionalizar isso se não for pela via legislativa? Coloque-se, caro leitor, na posição de um procurador da Fazenda Nacional ao redigir a petição inicial de uma ação anulatória de uma decisão que decorra de um empate no julgamento administrativo no Carf, logo, desonerando o contribuinte do pagamento do tributo. Quem estará no polo passivo? O contribuinte que venceu a demanda contra um órgão administrativo do próprio Fisco? Não lhes parece um tanto esquizofrênica a ideia? É necessário haver legislação que regule a matéria, sendo insuficientes as normas do Código de Processo Civil (CPC)”. (SCAFF, 2021).

a posição do legislador para o caso, corroborou, até o momento, a posição do legislador. Barroso em seu voto ainda privilegiou o princípio da isonomia, aplicando-o ao caso concreto, na interpretação da norma, aventando a possibilidade de recurso pela fazenda, mudando posição contrária anterior a esta possibilidade.

Vale ressaltar que em grande parte dos casos, o STF costuma ter uma postura mais pró-contribuinte e de seus direitos fundamentais, tendo em vista o fato de os princípios constitucionais tributários serem considerados cláusulas pétreas – ADI 939. Institucionalmente, este papel do STF é importante. Mas acontece que o interesse dos estados na concretização de políticas públicas - o que demanda recursos financeiros para muita das ações que concretizam direitos sociais como o direito a saúde - também representam direitos fundamentais. Assim, o equilíbrio e a análise das peculiaridades do caso em concreto, conjugando-se de forma ponderada os valores em conflito, podem fazer com que o STF tenha o papel institucional dele esperado. E isso, claro, num contexto que demandará intensa fundamentação, participação efetiva dos diversos atores envolvidos, aumentando a quantidade de interlocutores para formação de uma decisão robusta.

Vale ressaltar aqui a forma e os fundamentos que o STF usou na ADI 6.399, adequado ao seu papel institucional, faz com que, neste caso, entendamos que o STF cumpriu seu papel institucional. Entretanto, quanto ao arranjo institucional do legislador em acabar com voto de qualidade, como vimos no tópico 3.3.1, entendemos ser um retrocesso.

Para o caso de nosso estudo – planejamento tributário – considerando os princípios constitucionais em rota de colisão, é importantíssima a fundamentação que considere toda a literatura, os princípios constitucionais e os métodos de interpretação, para evitar situações de contradições internas de difícil resolução. Este, por exemplo, é o caso em que, exacerbando-se o valor liberdade do contribuinte, pode-se chegar à violação de outra liberdade fundamental – livre concorrência, intrinsecamente relacionada à livre iniciativa (pressuposto fundamental desta). E conseqüentemente, violando a isonomia concorrencial.

Por isso, reitera-se a importância da construção de um arranjo institucional onde o STF cumpra seu papel, com robustíssima fundamentação teórica, metodológica e considerando diversos atores, num contexto de democracia deliberativa, pensando de forma pragmática e ponderando princípios e valores que constituem a CRFB/88. Por fim, em que pese entendermos correta a posição do STF

na ADI 6.399, que deve julgar a luz da CRFB/1988, no tópico 3.3.1 fizemos outra sugestão institucional (para onde remetemos o leitor), que parece concretizar melhor os princípios da eficiência, moralidade, impessoalidade, sugerindo alterações legislativas e constitucionais que criassem um arranjo no Carf que o tornassem mais independente, com conselheiros concursados e aumentando o grau de autonomia da entidade, desvinculando-a do, hoje, ministério da economia.

Complementando, no caso da sugestão de conselheiros concursados, seria possível estabelecimento de quórum por maioria absoluta em regra, como é no STF, para cada caso julgado, e em casos especialíssimos, um quórum mais qualificado (2/3) e em casos simples, decisões nas turmas, eliminando-se esse tipo de discussão posta na ADI 6.399. Dentro de uma perspectiva institucional evolucionária, parece-nos uma importante evolução para que se decida com maior grau de independência, num contexto de interdisciplinariedade e robustez de fundamentação, que parece necessário no contexto atual.

3.4 Considerações Finais acerca da Capacidade Institucional aplicado ao Planejamento Tributário

Diante de todo exposto, que mudanças no ambiente institucional, dentro do papel institucional de cada órgão responsável por decidir sobre planejamentos tributários no Brasil pode aumentar a segurança jurídica nas decisões sobre planejamento.

Neste capítulo, num primeiro momento, fizemos uma introdução sobre instituições, arranjos institucionais e capacidade institucional. A ideia foi trazer brevemente novas bases teóricas que podem informar o estudo do planejamento tributário e as sugestões no bojo do presente estudo. Depois tratamos dos papéis do CARF, justiça federal, STJ e STF. Consideramos primeiras suas competências formais e depois novas possibilidades de arranjos institucionais.

Neste sentido, entendemos que o papel institucional do CARF seja mais ligado à análise dos fatos, devendo os outros órgãos serem deferentes a sua competência técnica, em especial na descrição das operações e consideração de aspectos societários e contábeis.

Entretanto, para o aumento dessa capacidade institucional, sugerimos novos arranjos, que passam pela escolha dos conselheiros (devem ser concursados), a

possibilidade de transformação do CARF numa autarquia (ou atuar de forma a ter maior autonomia), tal qual Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, além da participação da SEAE, nos casos de abusos ou de operações com alto grau de artificialidade e ausência de propósito comercial, com objetivo de aumentar a fundamentação, trazendo um argumento adicional para decisão sobre consideração dos efeitos tributários de planejamentos que a princípio sejam considerados com alto grau de artificialidade, desde que requerido pelo CARF.

Esta última sugestão pode representar uma maior interação entre direito concorrencial e o tributário, tratando dos efeitos deste sobre aquele. Além disso, traz um novo ator para contribuir com sua capacidade institucional para solução do tema (SEAE), o que leva a maior robustez da fundamentação, possibilitando um controle maior, sob uma ótica diferente, mas importante e intimamente relacionado com os planejamentos. E esse argumento adicional poderá ser “pró-contribuinte” ou “pró estado”, conforme o caso. Por fim, há possibilidades de atuação do CADE, nos casos de atos evasivos (que a doutrina já prevê) e elusivos, se provocados os efeitos previstos no art. 36 da lei 12.529/2011, respeitada as condições impostas hoje pelo CADE para atos evasivos.

Já a justiça federal deve ter um papel ligado a interpretação das normas, subsunção dos fatos às categorias de direito estudadas no planejamento, reduzindo a incerteza epistêmica normativa podendo, nestes casos, revisar algumas posições do CARF. Neste ponto, entendemos que o CARF deve ser deferente à justiça federal. Analisando os dados da justiça federal, a sugestão de arranjo institucional diz respeito aqui a maior possibilidade de especialização das varas. Para o direito tributário, isso é absolutamente fundamental, e certamente impactará os julgados de planejamentos.

Já quanto ao STJ, concluímos que seu papel institucional diz respeito a uniformização da legislação federal (competência macro). Além disso, a definição, por exemplo, sobre a que se refere o art. 116, parágrafo único – exemplo – simulação relativa e o art. 149, VII ambos do CTN seria uma importante contribuição acerca. A vantagem processual aqui é o efeito vinculante para casos repetitivos, no caso em que ocorrer o julgamento de recurso representativo da controvérsia. Os posicionamentos da corte, deferente ao TRF e ao CARF ao menos nos caso analisados, parecem corretos, mesmo considerando as limitações impostas pela

súmula 7 do STJ. Por fim, pode auxiliar também na uniformização da interpretação da legislação federal na relação entre direito tributário e concorrencial.

Quanto ao STF, seu papel institucional é analisar constitucionalidade de leis relacionadas ao planejamento tributário, em especial as normas antielisivas, federais, estaduais e municipais. Neste caso, tem-se a análise da ADI 2.446, feita no capítulo 2 e retomada neste capítulo. Verificamos que o STF pode melhorar seu papel institucional na interpretação constitucional de normas ligadas ao planejamento tributário, tomando como base a fundamentação utilizada no julgado dessa ADI, a qual não considerou as amplas possibilidades constitucionais para interpretação do dispositivo em questão.

No voto da relatora Carmem Lúcia, não se viu uma análise da norma a luz dos valores e princípios constitucionais, fazendo a necessária ponderação quanto aos que estiverem em rota de colisão. Também não se verificou o uso de um pluralismo metodológico para interpretação da norma. Como já falado no capítulo 2 e retomado neste, o uso da interpretação histórica ao caso facilitaria e muito para se saber se a norma é ou não antielisiva.

Também analisamos a ADI 6.399, que trata de interpretação constitucional de norma relativa ao planejamento tributário e relacionada com a questão institucional – possibilidade ou não de voto de qualidade por parte do representante da fazenda. Neste caso, a partir principalmente da fundamentação apresentada no voto de Luís Roberto Barroso, entendemos que o STF interpretou representando bem seu papel institucional de guardião da constituição, interpretando a norma com ponderação de princípios, considerando-os e sopesando-os a luz da matéria na respectiva ADI.

Assim, vamos agora a conclusão final do estudo.

CONCLUSÃO

Concluimos que mudanças no ambiente institucional, aliado a uma melhor e mais clara delimitação dos papéis institucionais de cada um dos órgãos que tomam decisões sobre planejamento tributário (CARF, Justiça Federal, STJ e STF), dentro de uma perspectiva de atuação cooperativa, pode levar a um aumento da segurança jurídica e uma melhor conciliação deste com valores de justiça, liberdade e igualdade, que hoje em muitas situações aparecem como antagônicos na discussão de planejamento tributário, melhorando a qualidade das decisões sobre planejamento tributário no Brasil. A análise institucional também pode ajudar na formatação de critérios mais objetivos, controláveis intersubjetivamente de decisão, considerando as competências formais e as respectivas capacidades institucionais dos órgãos decisores, em seu aspecto estático e dinâmico.

No capítulo 1, fizemos uma revisão bibliográfica numa perspectiva cronológica, para situar o tema na literatura jurídica, descrevendo a opinião de diversos autores de linhas de pensamento diferentes entre si. Trouxemos também alguns novos temas que vem sendo trabalhado, em especial as relações entre atos evasivos, elusivos e o direito concorrencial. Viu-se que a discussão teórica da aplicação das categorias de direito civil, possuem uma origem ideológica, que não nos parece útil para avançarmos na melhora dos julgamentos a respeito dos efeitos tributários de planejamentos no Brasil.

Verificou-se forte dicotomização na doutrina a respeito dos valores que devem influenciar a interpretação das normas e dos fatos relacionados ao planejamento – liberdade e segurança de um lado x igualdade e justiça (Capacidade contributiva) de outro. Essa bipolarização não nos pareceu trazer uma possibilidade de avanço nestas discussões. Ao final, foi demonstrada a evolução do estudo do planejamento, com foco na apresentação do conceito causalista de simulação e interfaces entre direito concorrencial e o planejamento tributário.

No capítulo 2, foram trabalhados diversos julgados do CARF, Justiça federal (TRF), STJ e STF relacionados ao tema. Os julgados foram escolhidos de forma aleatória, buscando um período relativamente espaçado no tempo (há julgados da década de 80, 1990 e da década de 2010). Buscou-se também julgados que fossem a favor e contra os contribuintes, analisando-se as respectivas fundamentações em parte dos casos.

Verificou-se que no CARF e na justiça federal, há julgados com decisões pró contribuintes, que dão ênfase aos valores de liberdade e à legalidade tributária e pró estado. Neste último caso, no caso do CARF, viu-se o uso de diversas teorias diferentes e um certo desacordo conceitual sobre o uso de categorias de direito privado como as teorias do abuso de direito e de forma. Não há um critério objetivo de fundamentação para desconsideração de efeitos tributários de planejamentos. De qualquer forma, observou-se na prática que fundamentos ligados a teoria do abuso de direito, de forma, fraude à lei, vem sendo utilizados, ainda que sem unanimidade, pelo CARF ou a partir do uso do conceito causalista de simulação – simulação ampla (que gera os mesmos efeitos), o que demonstra a praticidade dessas novas teorias ligadas, principalmente, ao surgimento do paragrafo unico do art. 116 do CTN.

Já na justiça federal, optou-se pela fundamentação baseada no uso de simulação em sentido amplo (vício de causa), o que remete à necessidade de fundamentação no princípio da legalidade estrita, o que é mais concernente a sua capacidade institucional. Vimos também na literatura que o uso da simulação traz diversas discussões quanto a possibilidade de seu uso e qual tipo de simulação se refere, o que também gera uma certa insegurança por ausência de um critério mais uniforme. Mas é um caminho positivo, ao considerar o conceito amplo de simulação como observou-se em alguns casos, pois que a análise se foca nos elementos de cada caso concreto, o que é fundamental para medir o grau de artificialidade de cada operação.

Quanto ao STJ, considerando seu papel institucional, observou-se uma deferência aos julgados do TRF e do CARF. A súmula 7 do STJ também tem um papel importante, pois impede o tribunal de verificar fatos, o que aumenta a probabilidade de ser deferente. Mas vimos que pode avançar na interpretação e uniformização da legislação federal, competência constitucional relevante deste órgão e intimamente ligada ao tema de planejamento tributário, o qual envolve o direito civil, tributário, e empresarial, pelo menos (e concorrencial, de acordo com a sugestões feitas neste trabalho).

Com relação ao STF, observou-se o uso das categorias de direito privado como abuso de direito, de forma em suas decisões anteriores à 1988. Entretanto, se deram em outro contexto, dada a diferença das competências que tinha o supremo antes e depois da CRFB/1988. Observamos que o papel institucional do STF

atualmente está em julgar a constitucionalidade de leis relacionadas ao planejamento – em especial normas anti-evasivas.

Nesse sentido, o STF julgou a ADI 2.446. Entendemos que o STF não cumpriu bem seu papel institucional, diante da capacidade que possui. Isso porque na referida ADI, a partir da análise dos votos da ministra relatora (ministra Carmem Lúcia) e do ministro Ricardo Lewandowski (voto divergente) e Dias Toffoli, observou-se pouca correlação entre princípios constitucionais ligados ao caso (igualdade, capacidade contributiva, legalidade, livre iniciativa) com a norma impugnada (parágrafo único do art. 116 do CTN). Os votos também não trataram da dicotomia entre elisão lícita e ilisão ilícita (elusão), desconsiderando a vasta literatura produzida sobre o tema de 2001 até hoje. E essa diferença é o cerne hoje da discussão sobre planejamento tributário. Ao que nos pareceu, a análise do parágrafo único do art. 116 do CTN tinha de enfrentar essa questão.

Entretanto, a relatora limitou-se a dizer que é uma norma antievasiva, o que nos parece desprovido de lógica, pois se entendido assim, teríamos uma alteração legislativa que na prática não teria nenhum efeito de mudar a realidade então vigente. Note que o dispositivo pode ser declarado constitucional ou inconstitucional, pelas razões e fundamentos diversos. Mas classificá-lo como norma geral antievasiva não faz sentido! A fundamentação do STF deveria passar pela constituição, interpretando o dispositivo a luz de todos os seus valores, ponderando-os, em especial quando se considera o papel institucional do STF. O papel tímido para enfrentamento das questões constitucionais afetas ao planejamento tributário diminui a importância institucional do STF para enfrentamento deste importante tema constitucional.

No capítulo 3, analisamos possibilidades de novos arranjos institucionais desses órgãos. Inicialmente, tratamos de forma breve da literatura relativamente às instituições (em sentido econômico) e capacidade institucional. Depois, descrevemos as competências do CARF e novas perspectivas institucionais, apontando para necessidade de novos arranjos que impliquem no desenvolvimento do CARF de forma fortalecer sua posição institucional em especial na análise dos fatos que dão ensejo aos planejamentos os respectivos aspectos técnicos e contábeis.

Sugerimos um novo arranjo institucional para criação de uma maior autonomia frente ao poder central, criando-se uma autarquia independente, tal como CADE ou agências reguladoras. Sugerimos também novos arranjos relativo à

investidura dos conselheiros, que devem ser concursados, com prerrogativas da magistratura, de forma a se criar uma massa crítica mais homogênea e estável e eminentemente técnica. Essa sugestão encontra-se no bojo da análise da ADI 6.399 que fizemos destacando a fundamentação do STF, em especial o voto do ministro Luís Roberto Barroso, concordando com ele pela fundamentação em princípios como separação de poderes e isonomia, aplicados na interpretação do dispositivo do caso em concreto, fazendo com que o STF, neste caso, cumpra seu papel institucional satisfatoriamente, ao menos a partir dos votos até agora analisados.

Entendemos, junto com doutrina relevante, que as regras relativas à composição dos conselheiros do CARF precisam ser alteradas, em especial no que se refere ao seu processo seletivo. Ainda nas alterações institucionais na esfera administrativa, sugerimos que em casos com alto grau de artificialidade, haja participação da Secretaria de Advocacia da Concorrência e Competitividade – SEAE, dando parecer sobre os efeitos concorrenciais daquela conduta. A depender do caso concreto, pode ser bom para contribuinte, a medida em que se consegue provar o propósito negocial da empresa aliado a concretização de um interesse público que levem a um desenvolvimento concorrencial e ao possível crescimento do mercado relevante em que atua; ou negativo, pois em caso de prejuízo à concorrência, aumenta-se a probabilidade de que no futuro o ato seja considerado como uma infração a concorrência, desde que seguido os pressupostos apontados pelo CADE nos casos de atos evasivos apontados no capítulo 1.

Quanto à justiça federal, entendemos que deve ter um papel institucional revisão normativa das categorias e conceitos ligados às normas que tratam do planejamento tributário, considerando sua competência constitucional e sua capacidade institucional. Assim, em caso de incerteza epistêmica normativa, dúvidas conceituais quanto ao alcance dessas normas, estas devem ser dirimidas na justiça federal, sendo o CARF deferente ao papel do juiz e realinhando seus respectivos posicionamentos, quando for o caso.

Sugerimos, em termos de alterações no arranjo institucional atual que se especialize a competência relativamente a julgados de direito tributário. Em que pese ser uma tendência, ao menos no TRF da 4ª. Região, parece-nos que este movimento de especialização deva ser coordenado e intensificado. A partir de dados coletados no anuário de justiça, observamos a grande quantidade de julgados de

direito tributário, aumentando a importância da ocorrência quanto a referida especialização.

Quanto ao STJ, entendemos que seu papel institucional esteja ligado à uniformização das categorias conceituais que envolvam conceitos de campos interdisciplinares, uniformizando a interpretação da legislação federal – em especial naquilo que está na interface entre direito tributário, civil, empresarial e concorrencial. Esse papel é importante, pois diminuir os conflitos, sendo capaz de induzir e criar uma jurisprudência uniforme, tendo em vista a possibilidade de efeito vinculante em julgamentos de casos repetitivos. Isso ajudaria de sobremaneira na questão da segurança jurídica nas decisões acerca da aceitação dos efeitos tributários dos planejamentos.

Por fim, quanto ao STF, entendemos que seu papel institucional de interpretar as normas relacionadas ao planejamento tributário, a luz dos valores e princípios constitucionais. Nesse ponto, desenvolvemos algumas críticas quanto ao julgamento da ADI 2.446, indicando que a oportunidade de firmar seu papel institucional está sendo perdida. Isso porque este julgamento, considerando a fundamentação utilizada, não irá ajudar a trazer uma maior segurança jurídica nos casos de planejamento tributário, pois que não enfrentou as questões fulcrais, no âmbito de sua capacidade institucional. Como já estudado na doutrina, também parece importante que o STF na interpretação da constituição tributária pondere os princípios constitucionais a cada questão, utilizando-se de um pluralismo metodológico, para que se alcance um resultado que leve à uma efetiva concordância prática entre os valores envolvidos.

Essas sugestões de novos arranjos institucionais podem melhorar o panorama de insegurança jurídica nas decisões sobre planejamento tributário, levando a criação de um ambiente institucional mais estável, técnico, competente e bem dividido em suas respectivas funções. Isso pode levar a análise mais profundas e céleres, interdisciplinares dos processos, a partir da exata definição dos papéis institucionais de cada uma dessas entidades, criando “regras do jogo” onde os órgãos atuarão em cooperação, no âmbito de suas respectivas competências e capacidades institucionais, de forma a conciliar da melhor forma possível, em cada caso concreto, os valores de segurança, liberdade, justiça e igualdade e os princípios decorrentes desses valores. A análise institucional pode representar um

ponta pé inicial para desenvolvimento das decisões em planejamento tributário no Brasil.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo. Editora Quartien Latin, 2007.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo. Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *A simulação, o vício de causa e os elementos essenciais dos negócios jurídicos como critérios para delimitação do direito ao planejamento*. In: MARINHO NETO, José Antonino (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.). *Planejamento tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. O argumento das “capacidades institucionais” entre a banalidade, a redundância e o absurdo. *Direito, Estado e Sociedade*. n. 38 pp. 6-50, jan/jun 2011. Disponível em: http://direitoestadosociedade.jur.puc-rio.br/media/01_Arguelhes_Leal.pdf. Acesso em: 12 abr. 2020.

AVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 1ª ed. São Paulo. Ed. Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. Rio de Janeiro. Editora Forense, 1990

BARBOSA, Marina de Almeida Menezes. Simulação relativa no Direito tributário. 28 jul. 2016. *Conteúdo Jurídico*. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/47104/simulacao-relativa-no-direito-tributario>. Acesso em: 10 abr 2021.

BARBOZA, Heloísa Helena; DE MORAES, Maria Celina Bodin; TEPEDINO, Gustavo. *Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República*. Parte Geral e Obrigações. v. 01. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011.

BAUMAN, Zygmunt. *Moderinidade e Ambivalência*. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

BHAGAVAN, M. R.; VIRGIN, I. *Generic aspects of institutional capacity development in developing countries*. Stockholm: Stockholm Environment Institute, 2004.

BECK, Ulrich. *A reinvenção da política: rumo a uma teoria da modernidade reflexiva*. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva*. Trad. Magda Lopes. 2ª. Reimp. São Paulo:UNESP, 1997.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF*. Conselheira Gisele Barra Bossa. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/servidores/curriculo-de-conselheiros/curriculo-conseleiros-carf/gisele-barra-bossa.pdf/view>. Acesso em: 07 fev. 2022.

BRASIL. *SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL* – RE – 30810 – Relator Ministro Nelson Hungria, 1956.

BRASIL. *SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL* – RE – 36.344 – Relator Ministro Sampaio Costa, 1962.

BRASIL. *SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL* – RE – 16.050 – Relator Ministro Aliomar Baleeiro, 1966.

BRASIL. *SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL* – RE – 16.050 – Relator Ministro Luis Gallotti, 1966.

BRASIL. *SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL* – RE – 60.287 – Relator Ministro Antônio Villas Boas, 1966.

BRASIL. *SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL* – RE – 34.005 – Relator Ministro Luis Gallotti, 1957.

BRASIL. *SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL* – RE – 79.460/CE – Relator Ministro Antônio Neder, 1975.

BRASIL. *Justiça em números 2019*. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em: 08 abr. 2020.

BRASIL. *Justiça em números 2021*. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/publicacoes/>. Acesso em: 08 mai. 2022.

BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/constituicao.htm. Acesso em: 12 dez. 2020.

BRASIL. *Lei nº 12.529 de 30 de Novembro de 2011*. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações

contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12485.htm. Acesso em: 19 dez. 2020.

BRIXOVA, Zuzana; KASEKENDE, Louis; NDIKUMANA, Leonce. Africa: Africa's Counter-Cyclical Policy Responses to the Crisis. *Journal of Globalization and Development*, v. 1, n. 1, art. 16, 2010.

BUDZINSKI, Oliver. Monoculture versus Diversity in Competition Economics. *Cambridge Journal of Economics*, nº 07, 2008.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação do Sistema Constitucional Tributário*. In : ABRAHAM, Marcos; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Estado fiscal e tributação. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2015.

CAMPOS, Carlos. Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. *Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Campos*, v. 1, pp. 1-52, 2017.

CAMPOS, Carlos Eduardo Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário*. In. Direitos Fundamentais e Estado Fiscal. Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Bahia: Editora Jus Podivum, 2019.

CANÁRIO, Pedro. Execuções fiscais são dois terços das execuções pendentes de julgamento, diz CNJ. *Justiça em números*. 04 de setembro de 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-set-04/execucoes-fiscais-sao-dois-tercos-execucoes-pendentes-cnj>. Acesso em: 21 jan. 2021.

CARRAZA, Roque Antônio. *O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no direito tributário*. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). Tratado de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *Forma e Substância no Direito Tributário Brasileiro: Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016.

CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2016.

CARVALHO FILHO, José Dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 32ª ed. Rio de Janeiro: Editora GEN-Atlas, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 5ª. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

DE GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*. Senado Federal. Sub Secretaria de Edições Técnicas. Brasília, ano 49, n. 194, abr/jun, 2012.

DE GODOI, Marciano Seabra; FERRAZ, Andrea Karla. Planejamento Tributário e Simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. *Revista Direito FGV*, São Paulo, v. 08, n. 01, pp. 359-380, jan/jun, 2012.

DE MELLO, Gustavo Miguez; SIMOES, Luís Carlos Marques. *Planejamento tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 352-353.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *O direito à economia de imposto – seus limites (estudo de ca-sos)*. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). Planejamento tributário à luz da jurisprudência. São Paulo: Lex, 2007,

DIMITROPOLOU, Christina. *The digital service tax and fundamental freedoms: appraise under the doctrine of measures having equivalent effect to quantitative restriction*. Kuller Law international BV. Netherlands. Intertax. v. 47, issue 2, 2019.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Ed. Jose Buhatskay, 1977.

DUARTE, Angélica; ELIAS, Eduardo Arrieiro. *A jurisprudência do CARF e a amortização de ágio mediante incorporação reversa: uma análise crítica*. In: MARINHO NETO, José Antonino (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.). Planejamento tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

DWORKIN, Ronald. *O Império do direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ENGLISH, Karl. Argumento Analógico em Matéria Penal. *Revista de Ciências Jurídicas*, nº 01, ano 1997. Publicação oficial do curso de Mestrado em Direito da Universidade Estadual de Maringá.

FAGUNDES, J; PONDÉ, J. L; POSSAS, M. L. *Política antitruste: um enfoque schumpeteriano*. In: Possas, M. (Org.) *Ensaio sobre Economia e Direito da Concorrência*, Editora Singular, 2002.

FALCÃO, Tatiana. *The U.N model's new fees for technical services provision*. *Taxes Notes International*, v. 91, nº 4, 2018.

FERNANDES, Fabiana Silva. Capacidade institucional: uma revisão de conceitos e programas federais de governo para o fortalecimento da administração pública. *Cad. EBAPE.BR*, v. 14, nº 3, art. 2, Rio de Janeiro, jul./set, 2016.

FIANI, Ronaldo. *Teoria da regulação econômica: estado atual e perspectivas futuras*. IEUFRJ, Texto para discussão, 1998. Disponível em: [http://cac-
php.unioeste.br/cursos/toledo/historiaeconomica/teoriaregulacao.pdf](http://cac.php.unioeste.br/cursos/toledo/historiaeconomica/teoriaregulacao.pdf). Acesso em: 21 mar. 2017.

FIANI, Ronaldo. *Cooperação e conflito: Instituições e Desenvolvimento econômico*. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2011.

GOMES, Nuno de Sá. *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Centro de Estudos Fiscais, 2000.

GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luis Eduardo. *A tributação internacional na era pós beps: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora lúmen Júris, 2019.

GONET BRANCO, Paulo Gustavo; MENDES, Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Os três papéis da legalidade tributária*. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2019.

GUERRIERO, Ian Ramalho. *Modelo de simulação na análise antitruste: teoria e aplicação ao caso Nestle Garoto*. Brasília: SEAE, 2006.

GUIA Análise de Atos de Concentração horizontal. CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Ministério da Justiça, Julho/2016. Disponível em: <https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/guias-do-cade/guia-para-analise-de-atos-de-concentracao-horizontal.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2020.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R. Os três papéis do Institucionalismo. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, nº 58, pp. 193 – 223, 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ln/n58/a10n58.pdf>. Acesso em: 06 de abr. 2020.

HODGSON, G. What Are Institutions. *Journal of Economic Issues*, XL, pp. 1–26, 2006.

HODGSON, G. M.; KNUDSEN, T. Evolucionária Teorizando Além do Lamarckismo: uma resposta a Richard Nelson. *J Evol Econ*, nº 17, pp. 353-359, 2007.

HOVENKAMP, Herbert J. Schumpeterian Competition and Antitrust. *Competition Policy International*, v. 4, nº 2, 2008.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão*. Rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.

KAUFMAN, Arthur. *Filosofia del derecho*. Colombia: Universidad Externado, 2002.

KINOUCI, Renato Rodrigues. Notas introdutórias ao pragmatismo clássico. *Scientiae Studia* [online]. 2007, v. 5, n. 2, pp. 215-226. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ss/a/CcCLDj7nF4p8KcYrvkfM5cv/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 05 abr. 2018.

KNOPFELMACHER, Marcelo. *Precisamos de uma reformulação total do sistema de Justiça Tributária*. 5 de agosto de 2016. Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-05/knopfelmacher-justica-tributaria-reformulada>. Acesso em: 10 abr.2020.

KUPFER, David. *Padrões de Concorrência e Competitividade*. Rio de Janeiro: Editor: UFRJ, Instituto de Economia Industrial, 1991. Ano: 1991. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/288507827_PADROES_DE_CONCORREN_CIA_E_COMPETITIVIDADE. Acesso em: 23 jan. 2021.

LESSIK, A.; MICHENER, V. *Measuring institutional capacity*. Washington, DC: International Development Cooperation Agency/United States Agency for International Development, 2000. (Recent Practices in Monitoring and Evaluation Tips, n. 15)

LIMA, Luiz Henrique. *A Composição e funcionamento dos tribunais de contas: anotações à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In: LIMA, Luiz Henrique. Temas Polêmicos na visão de Ministros e Conselheiros substitutos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2014.

LOBATO, Valter de Souza; FRADE, Bianca Mauri; MARINHO NETO, José Antonino. *Planejamento tributário: A ADI 2446 e as tentativas de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN*. In: MARINHO NETO, José Antonino (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.). Planejamento tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

MARTINS, A. M.; PIMENTA, C. O.; FERNANDES, F. S.; NOVAES, G. T. F.; LOPES, V. V. A capacidade institucional de municípios paulistas na gestão da educação básica. *Cadernos de Pesquisa*, nº 150, pp. 812-835, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo; Saraiva, 2008.

MARTINS, Vinícius Alves Portela Martins. *Agência Nacional do Cinema – Ancine. Medida Provisória 2.228-1 de 6 de Setembro de 2001 e Lei 12.485 de 12 de Setembro de 2011*. 2ª ed. São Paulo: Editora Thomson Reuters Brasil, 2020.

MARTINS, Vinicius Alves Portela. *Regulação e defesa da concorrência*. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104. São Paulo: Dialética, 2001.

MENDES, Conrado Hübner. *Constitutional Courts and Deliberative Democracy*. Oxford, United Kingdom : Oxford University Press, 2013.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. *Direito Constitucional econômico: a intervenção do estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo*. 2ª ed. Belo Horizonte/MG: Editora Fórum, 2018.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. *Dois futuros e meio para o projeto de lei de Carlos Ari*. In: LEAL Fernando; MENDONÇA, José Vicente (Org.). Transformações do direito administrativo: Consequencialismo e estratégias. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2016

MENGARDO, Bárbara. MP 685 pode afugentar investimentos, afirmam advogados. 04/09/2015. *Jota*. Disponível em: <https://www.jota.info/justica/mp-685-pode-afugentar-investimentos-afirmam-advogados-04092015>. Acesso em: 21 jan. 2021.

NELSON, Richard R. *What Enable rapid economic progress: what are needed institutions?*. Columbia University, 2910 Broadway, University of Manchester, New York, NY 10025, United States, 2007.

NORTH, Douglas C. Institutions. *The Journal of Economic Perspectives*, v. 5, n. 1. (Winter, 1991), pp. 97-112, 1991.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a norma da antievasão do parágrafo único do art 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 76, São Paulo, 2002.

OSTROM, Elinor. Beyond Markets and States. Polycentric Governance of Complex Economic System. *Workshop in Political theory and Policy analysis*, Indiana University, Bloomington, in 47408, and Center for the Study of Institutional Diversity, Arizona State University, Tempe, aZ, U.S.A. Prize Lecture, 2009.

PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. *RDA – Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 262, p. 95-144, jan./abr. 2013. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8901/7809>. Acesso em: 07 abr. 2018.

POGREBINSCHI Thamy. *Teoria social e política*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Relumedumará, 2005.

PONDE, João Luis. *Nova Economia Institucional*. v. 01. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas – Direito/Rio, 2007.

POSSAS, Mario L. *Concorrência Schumpeteriana*. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia. *Economia Industrial*. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2002.

PRATA, Marcio Henrique Cesar; TEIXEIRA, Tiago Conde. Carf e a Abordagem para o Planejamento Tributário: Posicionamentos do Carf na análise do caso concreto envolvendo o tema. *Jota*. 23/02/2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/carf-planejamento-tributario-23022021>. Acesso em: 06 abr. 2021.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Limites do planejamento tributário*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário. Homenagem à Paulo Barros de Carvalho*. São Paulo. Editora Quartier Latin, 2008

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Elisão Fiscal e a Cláusula Geral Antielisiva*. In: _____. Temas de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais*. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>. Acesso em: 06 dez 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O dever de comunicar à Fazenda Pública o planejamento fiscal no Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 242, p. 96-114, 2015.

ROCHA, Sérgio André. *A interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*. Rio de Janeiro: Ed lumen juris, 2008.

ROCHA, Sergio André. *Da lei a decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós modernidade*. Rio de Janeiro: Ed Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sérgio André. O planejamento tributário na obra de Sampaio Dória. *Revista Fórum de Dir. Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 19, n. 109, pp. 9-27, jan./fev. 2021.

ROCHA, Sérgio André. O que é Formalismo Tributário. *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo, nº 227, 2015.

ROCHA, Sérgio André. *Para que serve o parágrafo único do art. 116 do CTN afinal ?* In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (org). *Planejamento Tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

ROCHA, Sérgio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Sérgio André. *O Planejamento Tributário na Obra de Misabel Abreu Machado Derzi*. *Revista direito tributário atual* nº 49, ano 39. São Paulo. IBDT, 3º quadrimestre de 2021.

RODRICK, Dani. *Getting Institutions right*. Harvard University, 2004.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial – as condutas*. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

SANTIAGO, Igor Mauler. Evasão fiscal e concorrência fiscal distorcem o livre mercado. 03 de setembro de 2014. *Consultor Jurídico*. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2014-set-03/consultor-tributario-evasao-fiscal-concorrencia-tributaria-distorcem-livre-mercado2>. Acesso em: 03 abr. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação, Concorrência, sonegação e renúncias fiscais. 29 de outubro de 2018. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-out-29/tributacao-concorrencia-sonegacao-renuncias-fiscais>>. Acesso em: 03 abr. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. O voto de qualidade no CARF e o voto do ministro Barroso na ADI 6399. 26 de julho de 2021. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-26/justica-tributaria-voto-qualidade-carf-voto-ministro-barroso-adi-6399>. Acesso em: 04 dez. 2021.

SCAFF, Fernando Facury. Agora no CARF o empate é pró-contribuinte. E daí? 20 de abril de 2020. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-20/agora-carf-empate-pro-contribuinte-dai>. Acesso em: 04 dez. 2021.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Planejamento tributário: limites a norma anti-abuso no direito tributário brasileiro*. Lisboa: Ed. Coimbra, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. In: rocha, Valdir Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007.

SCHUMPETER, Joseph A. *Capitalismo, Socialismo e Democracia*. Rio de Janeiro: ZAHAR Editores, 1984.

STIGLER, George J. Perfect competition historically contemplated. *The Journal of Political Economy*, v. 65, nº 1, fev. 1957.

SEARLE, John. R. What is an Institution? *Journal of Institutional Economics*, v. 01, nº 01, pp. 1–22, 2005.

SILVA, Gustavo Telles. *O Sistema Tributário do México*. In: ABRAHAM, Marcos; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas tributários no Mundo*. São Paulo: Editora Almedina, 2020.

SILVA, Maurício Alvarez. *CARF reconhece que o planejamento tributário é um dever do contribuinte*. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/carf-reconhece-planejamento.htm#:~:text=O%20C3%A1gio%20C3%A9%20a%20diferen%C3%A7a,valor%20patrimonial%20das%20a%C3%A7%C3%B5es%20adquiridas.&text=A%20distin%C3%A7%C3%A3o%20entre%20C3%A1gio%20surgido,%C3%A9%20relevante%20para%20fins%20fiscais.%E2%80%9D>. Acesso em: 04 fev 2022.

SINHG, Manoj Kumar. *Conflict of source versus residence based taxation in India with reference to fees for technical*. INTERTAX, Kluwer Law International BV, The Netherlands, v. 44, p. 6-7, 2016.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compendio de Legislação Tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions Michigan Law Review, v. 101, n. 885, 2003. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=12319&context=journal_articles. Acesso em: 21 abr. 2021.

TANZI, Vito. *Complexidade na tributação: origem e consequências*. In: Eurico Marcos Diniz (org). *Transparência fiscal e desenvolvimento*. São Paulo: Editora Fiscosoft, 2013.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e Direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. 26 de julho de 2015. *Consultor Jurídico*. Disponível: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 11 Abr. 2021.

TORRES, Heleno Taveira. A constitucionalidade do voto de qualidade no CARF. 24 de Março de 2022. *Conjur*. Disponível: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-24/heleno-torres-constitucionalidade-voto-qualidade-carf#:~:text=Conforme%20o%20Decreto%20n%C2%BA%2070.235,como%20recursos%20de%20natureza%20especial%22>. . Acesso em: 22 Abr. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O papel dos Conselhos de Contribuintes na redução da litigiosidade. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, jul.-dez. 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *Revista da Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro*, nº. 66, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário*. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas gerais antielisivas*. pp. 1-51. Disponível em: <https://antigo.agu.gov.br/page/download/index/id/874277>. Acesso em: 03 mar. 2019.

WAGH, Sagar. *The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy*. *Bulletin for Internacional Taxation*, set. 2016.

WILLIAMSON, Oliver E. *Transaction cost economics and organization theory*. HBS Conference on Organization Design. pp. 5-6, dez. 2008.

WILLIAMSON, Oliver E. The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead. *Journal of Economic Literature*, v. XXXVIII, 2000.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.