

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO

ALICE DE ABREU LIMA JORGE

**Planejamento e Direito Tributário:
Reflexões à luz da distribuição democrática de competências, da Justiça e da
Segurança Jurídica**

Belo Horizonte

2016

ALICE DE ABREU LIMA JORGE

**Planejamento e Direito Tributário:
Reflexões à luz da distribuição democrática de competências, da Justiça e da
Segurança Jurídica**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Poder, cidadania e desenvolvimento no Estado Democrático de Direito.

Área de estudo: Justiça Tributária e Segurança Jurídica.

Professor Orientador: Prof. Dr. André Mendes Moreira.

Visto do orientador: _____

Belo Horizonte

2016

J82p Jorge, Alice de Abreu Lima
Planejamento e direito tributário: reflexões à luz da
distribuição democrática de competências, da justiça e da
segurança jurídica. - 2016.

Orientador: André Mendes Moreira.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas
Gerais, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário- Teses 2. Planejamento tributário 3. Elisão
fiscal 4. Evasão fiscal I.Título

CDU(1976) **336.2.04**

Nome: JORGE, Alice de Abreu Lima.

Título: Planejamento e Direito Tributário: Reflexões à luz da distribuição democrática de competências, da Justiça e da Segurança Jurídica.

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito.

Aprovada em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

À minha família, especialmente aos meus pais e ao José. Não há palavras para expressar toda a gratidão e todo o amor.

RESUMO

JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento e Direito Tributário: Reflexões à luz da distribuição democrática de competências, da Justiça e da Segurança Jurídica*. 2016. 223 fl. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.

O trabalho se propõe a investigar o planejamento da atividade fiscal (pelo Estado) e do custo fiscal das atividades econômicas (pelos contribuintes), e os critérios compatíveis com o Sistema Constitucional Brasileiro para a diferenciação entre elisão e evasão fiscal e a delimitação dos requisitos para que seja admitida a desconsideração pela fiscalização de atos e negócios levados a efeito pelo contribuinte no intuito de reduzir a sua carga fiscal. A pesquisa é desenvolvida à luz da teoria dos sistemas desenvolvida por Niklas Luhmann e da teoria do Direito como plano (*Planning Theory of Law*) de Scott Shapiro, bem como da interpretação pautada na economia da confiança (*economy of trust*) nos moldes propostos também por Scott Shapiro. Parte-se da premissa de que o sistema jurídico é um sistema autopoietico e autorreferenciado, operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto. Isto é, um sistema que se cria, opera e se transforma mediante operações internas, sem a interferência de fatores externos (sejam eles econômicos ou sociais), mas que se adapta constantemente à sociedade por meio de acoplamentos estruturais, os quais viabilizam a obtenção de dados no meio e a permanente atualização do conteúdo do Direito. É estabelecida, ainda, a correlação entre a concepção do Direito como plano e o direito individual dos particulares de planejarem a sua ação e as suas vidas, desde que em conformidade com o plano social compartilhado. A metateoria interpretativa desenvolvida por Shapiro e centrada na ideia de economia da confiança, por sua vez, complementada neste trabalho pelos princípios democrático e da igualdade, é invocada para corroborar a inviabilidade no Direito Brasileiro de atribuir-se grau elevado de discricionariedade em matéria tributária aos intérpretes do ordenamento para estender a incidência de tributos, sob pena de se corromper o gerenciamento da confiança delineado no texto constitucional. Neste trabalho, são estudados os principais princípios constitucionais relacionados à segurança jurídica e à justiça em matéria tributária. Defende-se a

impossibilidade de se sopesar garantias do contribuinte, a exemplo da legalidade cerrada, em nome de princípios de justiça. Conclui-se, nessa linha, que somente há ilegitimidade na conduta do contribuinte nos casos em que constatada violação à lei, sonegação, simulação ou fraude à lei ou abuso de direito em relação especificamente à relação de direito material. Os critérios de inspiração econômica importados do direito alienígena para a investigação da legitimidade de planejamentos tributários, a exemplo da investigação de propósito comercial, do primado da substância sobre a forma e do controle de operações estruturadas, por sua vez, são apontados como instrumentos a ser utilizados tão somente como critérios para análise e interpretação dos fatos e para a identificação de eventual simulação; jamais como critérios bastantes para legitimar a incidência fiscal para além das hipóteses previstas em lei. Ao final, procede-se ao estudo de precedentes selecionados perante os Tribunais Superiores brasileiros e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se tentar identificar o tratamento que vem sendo conferido à matéria pela jurisprudência.

Palavras-chaves: Direito Tributário. Planejamento Tributário. Elisão Fiscal. Evasão Fiscal. Simulação.

ABSTRACT

JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento e Direito Tributário: Reflexões à luz da distribuição democrática de competências, da Justiça e da Segurança Jurídica*. 2016. 223 fl. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.

This work proposes to investigate the planning of fiscal activity (by the State) and the fiscal cost of economic activities (by the taxpayers). It is intended to investigate the criteria compatible with the Brazilian Constitutional System in order to differentiate tax elision and tax evasion. This work also aims at delimitating the requirements for the admittance of disregard for inspection in cases of acts and businesses done by the taxpayer that aim at reducing his/her tax burden. The research is developed considering Niklas Luhmann's Theory of the Systems, *The Planning Theory of Law* and the concept of economy of trust, developed by S.J. Shapiro. The thesis is developed considering the premise that the juridical system is an autopoietic system, operationally closed, but cognitively open. That is, a system that create itself, operate and transform itself by internal operations, without the interference of external factors, but that is adapted to society by structural engagements, enabling the collection of data in the environment and the improvement of the contents of the Law. The correlation between the conception of Law as a plan and the individual right to plan one's actions and lives, as long as in conformity with the shared social plan, is also established. The interpretive metatheory developed by Shapiro and centered on the idea of economy of trust is complemented in this thesis through the democratic and equality principles. The theory is invoked to confirm the impossibility, in Brazilian Law, to attribute a high degree of discretion in tax law to the interpreters of the system, especially when they extend the incidence of taxes. This is done in order not to corrupt the management of trust outlined in the constitutional text. In this thesis there is a study of the most relevant constitutional principles related to the rule of law and justice that are applied in tax issues. I argue that taxpayers' guaranties cannot be weighed in the name of justice. In conclusion, the taxpayer's acts can only be considered illegitimate in case of law violation, simulation, fraud to the law or abuse of right (in these two last cases only specifically concerning the law that governs the

material relation, not tax law). The criteria inspired in economy were imported by alien systems, for the investigation of legitimacy in tax planning, business purposes' investigation being an example, including the premise that substance is considered over form and the control of structured operations are pointed as criteria to analyze and to interpret the facts (included in identity simulation), but not as sufficient criteria to extend the incidence of taxes. In the final parts of this thesis, precedents selected from the two most important Brazilian Courts (The Supreme Court and the Superior Court) and the Federal Administrative Court are analyzed. This analysis intends to identify the treatment that these courts give to the questions related with tax planning.

Keywords: Tax Law. Tax Planning. Tax Elision. Tax Evasion. Simulation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. CONCEITO E FUNÇÃO DO DIREITO E PLANEJAMENTO FISCAL.....	15
2.1. Introdução a <i>The Planning Theory of Law</i> e à economia da confiança, de S. J. Shapiro.....	16
2.2. O Direito como plano e o direito de planejar.....	19
2.3. A economia da confiança (<i>economy of trust</i>) e o princípio democrático.....	22
2.4. O planejamento fiscal à luz do conceito e função do Direito	27
3. JUSTIÇA E COMPETÊNCIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO E DE DIREITO	30
3.1. Estado Democrático de Direito e a indeterminação do conceito de Justiça.....	32
3.2. Igualdade e Justiça na distribuição do Poder Político.....	39
3.3. A igualdade na política, a distribuição de competências e os limites ao exercício da autoridade	50
4. AS PRÁTICAS ELISIVAS E A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA	58
4.1. Princípio da Legalidade	60
4.2. Princípios da Não Surpresa	65
4.3. A distribuição exaustiva de competências tributárias.....	68
4.4. A Função Social da Propriedade e da Empresa e a Livre Iniciativa	71
4.5. Capacidade contributiva	78
4.6. Igualdade	83
5. A EVASÃO FISCAL E FIGURAS RELACIONADAS	89
5.1. Sonegação, Fraude e Falsidades.....	96
5.2. Abuso de Direito	100
5.3. Fraude à Lei	108
5.4. Simulação	112
6. DIREITO TRIBUTÁRIO E CONSIDERAÇÕES ECONÔMICAS.....	128
7. ESTUDO DE CASOS.....	136
7.1. Precedentes selecionados perante o Supremo Tribunal Federal	138
7.2. Precedentes selecionados perante o Superior Tribunal de Justiça.....	143
7.3. Precedentes selecionados perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os Tribunais Regionais Federais da 2ª e 3ª Regiões.....	147
7.3.1. A amortização do ágio em operações celebradas com partes relacionadas	148

7.3.2. Pejotização.....	174
7.3.3. A organização ou reorganização da empresa com o fracionamento de atividades	190
8. CONCLUSÃO.....	195
REFERÊNCIAS	208

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como meta o estudo dos planejamentos tributários à luz dos princípios que regem o Estado Democrático de Direito e do imperativo de coerência do Sistema Jurídico como um todo, nele incluídos o Direito Tributário e o Direito Privado, na busca em especial de critérios os mais objetivos possível para a identificação das hipóteses de evasão fiscal, diferenciando-as daquelas em que a conduta do contribuinte enquadra-se no conceito de elisão¹.

Embora a questão seja muito discutida pela doutrina, não há consenso acerca dessa matéria. Nos últimos anos, têm surgido novas teses acerca do tema, que defendem a existência de uma terceira via entre a elisão e a evasão fiscal, caracterizada por negócios artificiais ou estruturas manipulatórias, as quais, a exemplo da evasão, também autorizariam a desconsideração para fins tributários da estrutura de negócios.

Os precedentes administrativos e judiciais, por sua vez, abordam o tema de modo casuístico e com a utilização muitas vezes pouco técnica de institutos clássicos do Direito Privado – o que é o objeto de estudo do capítulo 7 desta dissertação.

Não obstante as trincheiras que dividem as opiniões acerca do tema, a definição de critérios minimamente objetivos para a identificação das hipóteses de evasão fiscal e a sua eficaz diferenciação das atitudes de elisão (lícitas) é imprescindível à segurança jurídica, neutralidade fiscal e isonomia.

O trabalho aborda os planejamentos fiscais à luz do princípio democrático, dos fundamentos da legitimidade do poder em Estados Democráticos de Direito e dos princípios derivados da segurança e da justiça que constam da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR/88), sem, contudo, ter a pretensão de esgotar as distintas nuances afetas a esses princípios e conceitos, cuja complexidade e relevância demandariam um estudo mais profundo e abrangente, inclusive à luz da Filosofia e da Ciência Política (o que extrapola o escopo deste trabalho).

¹ Acerca da terminologia utilizada em relação aos institutos da evasão e elisão fiscal, *vide* capítulo 5, *infra*.

As estratégias de planejamento tributário situam-se, via de regra, em uma zona limítrofe e a subjetividade na análise dos casos concretos acarreta intensa litigiosidade, gera insegurança jurídica e pode levar à quebra de isonomia, além de impactar o mercado e a livre concorrência, em prejuízo da neutralidade fiscal.

Diante da ausência de critérios objetivos, o contribuinte que opta por adotar determinada estratégia com o intuito de reduzir a sua carga tributária não dispõe de meios seguros para aferir o risco a ela associado e sequer a própria juridicidade da conduta. Ainda que o seu intuito não fosse o de fraudar a lei, mas tão somente adotar estratégias lícitas de redução do custo fiscal de sua atividade econômica (visando, inclusive, a manutenção da competitividade e a própria sobrevivência da empresa), ele pode ser exposto a exigências fiscais não computadas por ocasião da formação de seus preços e do planejamento de suas atividades e a pesadas sanções administrativas e penais.

Essa situação acarreta grave insegurança jurídica e não condiz com os sistemas tributário e penal brasileiros – pautados pelo princípio da legalidade estrita, na modalidade de especificidade conceitual fechada, que veda a exigência de tributo e a imposição de penalidades sem a prévia e clara fixação em lei da hipótese fática que autoriza a consequência jurídica.

Diante da impossibilidade de antever o enquadramento que será dado à sua conduta, o investidor não dispõe de meios precisos para calcular o custo fiscal de sua atividade. As estratégias tidas a princípio como lícitas podem vir a ser glosadas e desconsideradas pela administração, com o consequente lançamento de crédito tributário – o que reduz a competitividade brasileira no mercado mundial, impactando negativamente o desenvolvimento da economia.

Deveras, como nos alerta Misabel Derzi (2005), a segurança jurídica é fator relevante na concorrência internacional para a atração de investimentos, na medida em que um ambiente com maior grau de insegurança e complexidade impõe ao agente maiores custos indiretos e maiores contingências a gerenciar, o que é sopesado juntamente com o custo direto dos tributos:

Pois bem, de modo geral se presente uma aproximação entre os países mais desenvolvidos: um retorno à segurança jurídica, como fator de concorrência. É evidente que, decisivamente, o custo total de um investimento (do ponto de vista efetivo e prospectivo) pesa na decisão de todo agente econômico. Ele busca não apenas levantar os ônus diretos (carga tributária, p.ex.) como ainda os indiretos (entre os quais se incluem a certeza e a clareza das obrigações, o volume de deveres acessórios, os

preços das consultorias e assessorias especializadas, o grau de litigiosidade inerente às relações entre a administração e os contribuintes, a morosidade judicial e as garantias processuais). Quanto maior a segurança, a previsibilidade e a garantia dos resultados do investimento, mais se acentuam as inclinações para investir. (DERZI, 2005)

A capacidade de garantir previsibilidade de condutas é um dos fins principais do Direito e a incerteza gerada pela indefinição acerca da licitude dos planejamentos tributários é uma mácula que se deve buscar combater.

A hipótese que se busca confirmar neste trabalho consiste na afirmação de que a conduta adotada pelo contribuinte no intuito de reduzir a sua carga fiscal será lícita sempre que os atos praticados estiverem em conformidade com as normas pré-estabelecidas no ordenamento jurídico e houver correspondência entre a realidade fática e os fatos formalmente descritos nos instrumentos utilizados para a prática da conduta elisiva. Os institutos da simulação e da fraude à lei (fraude à lei material, jamais exclusivamente à tributária) são suficientes para afastar as situações genuinamente abusivas, sem a afronta à segurança jurídica que decorre da pretensão de se tributar para além das hipóteses legais com fundamento, exclusivamente, em princípios de justiça.

A vertente de pesquisa a ser observada será jurídico-dogmática (trabalhar-se-á primordialmente com elementos internos ao ordenamento jurídico), mediante a utilização de raciocínio hipotético-dedutivo.

A pesquisa é desenvolvida à luz da teoria dos sistemas desenvolvida por Niklas Luhmann (2011), bem como da teoria do Direito como plano (*The Planning Theory of Law*) e da interpretação pautada na economia da confiança (*economy of trust*) nos moldes propostos por Scott Shapiro (2011).

Parte-se da premissa de que o sistema jurídico é um sistema autopoietico e autorreferenciado, operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto: um sistema que se cria, opera e se transforma mediante operações internas, sem a interferência de fatores externos (sejam eles econômicos ou sociais), mas que se adapta constantemente à sociedade por meio de acoplamentos estruturais, os quais viabilizam a obtenção de dados no meio e a permanente atualização do conteúdo do Direito.

A linha de raciocínio a ser desenvolvida se pauta na necessidade de observarem-se primordialmente os conceitos e regras internos ao sistema jurídico no momento de aplicação das normas ao caso concreto (pressuposto para a autonomia

do sistema e para garantir-se a confiança sistêmica). A comunicação com os demais sistemas deve ser concentrada principalmente na interpretação dos conceitos utilizados pelo legislador e no ato de elaboração da norma (a qual deve ser justa e eficaz e, para tanto, deve ter como conteúdo valores predominantes na sociedade que visa reger, bem como ser dotada de aceitação social, apta a garantir a sua observância efetiva).

Ademais, relaciona-se a ideia de Scott Shapiro do Direito como plano ao direito dos contribuintes de organizar a sua atividade econômica confiando no pressuposto de que serão observadas as normas previamente estabelecidas para o regramento de sua conduta.

A economia da confiança, por sua vez, é invocada como fundamento para defender-se a ilegitimidade das autoridades não legislativas para desconsiderar negócios realizados em conformidade com as normas gerais e abstratas estabelecidas no ordenamento. Isso se justifica, já que não lhes foi outorgado poder para criar direito em desconformidade com o texto das normas postas, especialmente em sede de Direito Tributário, seara na qual o grau de confiança outorgada à autoridade que irá aplicar o Direito é mais reduzido do que o é em outros âmbitos, dada a segurança reforçada exigida nas áreas jurídicas nas quais se atua com maior potestade estatal. Não se nega que a interpretação é ato de criação do Direito, mas ela deve ter como limite o signo adotado pela norma, não sendo lícito ao agente responsável pela aplicação do Direito ignorar o texto da norma ou atribuir-lhe significado incompatível com os signos eleitos pelo legislador.

Parte-se da ideia de que a busca dos contribuintes pela redução do custo fiscal de suas atividades é natural e lícita e compatibiliza-se com o princípio da preservação das empresas, desde que os mecanismos utilizados não extrapolem os limites da juridicidade.

A antijuridicidade, por sua vez, é trabalhada considerando-se o sistema jurídico como integral – premissa da qual decorre a impossibilidade de se desconsiderar especificamente para fins tributários os atos e negócios que se mostrarem legítimos à luz das normas que regem a respectiva relação material.

Na sequência, são estudados os conceitos de sonegação e fraude, abuso de direito, fraude à lei e simulação, assim como os métodos de interpretação do Direito Tributário pautados em critérios econômicos (com destaque para a teoria do primado

da substância sobre a forma, a investigação de propósito comercial e o controle de operações estruturadas), investigando-se a sua compatibilidade com o sistema constitucional tributário brasileiro.

Delimitada a nossa concepção acerca da questão e os critérios que entendemos ser cabíveis para a análise da validade de planejamentos tributários, passar-se-á à parte analítica do trabalho, dedicada à análise crítica de decisões selecionadas para casos ocorridos perante os Tribunais Superiores Brasileiros e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) acerca do tema².

² Especificamente em relação ao CARF, os casos selecionados para análise têm como foco três situações nas quais há intensa divergência acerca da admissibilidade dos planejamentos tributários: (1) a amortização de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas; (2) a desconsideração pela fiscalização da personalidade jurídica de empresas que prestam serviços personalíssimos para requalificar a relação de prestação de serviços como trabalhista e fazer incidir os tributos correspondentes e (3) as reorganizações societárias ou organização das atividades do contribuinte com fragmentação de atividades.

2. CONCEITO E FUNÇÃO DO DIREITO E PLANEJAMENTO FISCAL³

Adota-se no presente trabalho o conceito de Direito desenvolvido na obra *Legality* por SHAPIRO (2011), que o entende como um plano social compartilhado cuja finalidade moral consiste em remediar o que o referido autor denomina circunstâncias da juridicidade – questões morais numerosas e sérias que demandam soluções complexas, arbitrárias ou contraditórias.

Partindo dessa concepção de Direito, SHAPIRO (2011) desenvolve uma metateoria para a interpretação jurídica⁴, a que também aderimos, segundo a qual a identificação do melhor método hermenêutico demanda a análise do grau de confiança dedicado pelo sistema a cada um de seus distintos atores (por ele denominada *economy of trust*, ou economia da confiança).

O conceito de Direito desenvolvido por SHAPIRO (2011) e a sua metateoria da interpretação (economia da confiança), ao serem aplicados ao tema do presente trabalho (a saber, o planejamento fiscal e tributário e a análise de sua compatibilidade com o sistema constitucional brasileiro), conduzem à conclusão de que os planejamentos particulares, inclusive em âmbito tributário, são não apenas compatíveis com o sistema jurídico, mas coerentes com a sua própria lógica – desde que, por óbvio, a conduta planejada esteja em conformidade com as normas pré-estabelecidas no ordenamento.

Em sendo o Direito entendido ele próprio como uma forma de planejamento, que não apenas coordena a ação humana, como também planeja a forma e os limites para que cada indivíduo elabore e execute os seus próprios planos dentro da sociedade, é decorrência lógica da própria existência e função do Direito que seja reconhecido o direito individual dos particulares de planejarem a sua ação e as suas vidas, desde que em conformidade com o plano social compartilhado em que consiste o Direito.

³ Partes deste capítulo integram artigo intitulado “O Direito como Plano e o Planejamento Fiscal: Reflexões à Luz da *Planning Theory of Law* de s. J. Shapiro”, escrito em coautoria pela autora do presente trabalho e por seu orientador e que será veiculado na *Revista de Direito Tributário Atual (RDTA)* n. 35, com previsão de publicação no primeiro semestre de 2016.

⁴ SHAPIRO (2011) trabalha com a ideia de metateoria da interpretação jurídica por pretender construir uma teoria sobre as teorias da interpretação – a saber, uma teoria acerca do melhor método para se identificar em cada caso e em cada sistema em estudo a melhor teoria interpretativa a ser aplicada.

A metateoria interpretativa desenvolvida por SHAPIRO (2011), centrada na ideia de economia da confiança e que se propõe ser complementada pelos princípios democrático e da igualdade, autoriza a conclusão de ser inadequado, no sistema constitucional brasileiro, atribuir-se grau elevado de discricionariedade em matéria tributária aos intérpretes do ordenamento, em especial para se estender a incidência de tributos ao pretexto de concretização dos princípios de justiça.

Da análise da Constituição Brasileira, constata-se especial preocupação do constituinte com as questões afetas à segurança jurídica e à distribuição de competências em matéria tributária. Essas garantias não podem ser objeto de flexibilização pelo intérprete no ato de instituição e cobrança de tributos, sob pena de se corromper o gerenciamento da confiança delineado no texto constitucional.

2.1. Introdução a *The Planning Theory of Law* e à economia da confiança, de S. J. Shapiro

SHAPIRO (2011) se propõe, na obra *Legality*, a investigar a natureza do Direito e destaca a relevância de se entender o que é o Direito (*identity question*) e as consequências do fato de ele ser o que é (*implication question*), a fim de que se possa buscar a melhor forma de se interpretá-lo e aplicá-lo na prática.

Segundo SHAPIRO (2011), o Direito seria essencialmente um plano para as condutas dos indivíduos e a organização da sociedade, desenvolvido com a finalidade de resolver, com pretensão de moralidade, os problemas advindos do que o autor denomina circunstâncias da juridicidade (a existência de problemas morais numerosos e sérios, cujas soluções são complexas, contenciosas ou arbitrárias).

SHAPIRO (2011) compreende a atividade jurídica como uma atividade compartilhada de planejamento social, e as leis como planos ou algo muito similar a um plano (*plan-like norms*)⁵. O aludido autor pontua que o sistema não precisa ser integralmente planejado, e que, historicamente, aspectos fundamentais do sistema advêm do costume. O modelo de atividade compartilhada desenvolvido por SHAPIRO (2011) demanda apenas que parte do sistema tenha sido desenvolvido

⁵ Na concepção de SHAPIRO (2011), as *plan-like norms* seriam, via de regra, as normas consuetudinárias incorporadas ao Direito.

visando ao planejamento da ação social coletiva do grupo a ser por elas regido, bem como que os membros compreendam as partes não planejadas (advindas do costume) como meios compatíveis com os fins e as metas do plano compartilhado.

A *Planning Theory* é desenvolvida a partir da constatação de que é característico da natureza humana planejar as suas atividades, sendo essa necessidade advinda da complexidade das nossas metas somada às nossas habilidades limitadas e ao pluralismo de nossos valores e preferências. Isso torna necessário o planejamento e a organização do nosso comportamento, de modo a viabilizar a consecução de fins que, de outra forma, não poderíamos alcançar ou não alcançaríamos com tanto sucesso. SHAPIRO (2011) pontua, ainda, que os complexos problemas morais e de oportunidade que surgem na vida em comunidade não são passíveis de serem solucionados exclusivamente por meios como o imprevisto, a organização espontânea, os acordos privados, o consenso social, hierarquias personalizadas ou mesmo a combinação destes meios. Dessa forma, se mostra necessário um mecanismo mais sofisticado de planejamento social, a exemplo do Direito. As leis, na concepção de SHAPIRO (2011), exercem em âmbito social a mesma função que as intenções exercem individualmente e no agir compartilhado: elas são meios universais que viabilizam a coordenação de nosso comportamento em âmbitos intra e interpessoais.

SHAPIRO (2011) pontua que os planos nem sempre surgem completos, sendo comum que eles comecem em partes e sejam preenchidos posteriormente, no decorrer do tempo. O mesmo fenômeno é verificado em relação às leis e ao Direito. As ações são usualmente reguladas por mais de um tipo de plano jurídico e um sistema jurídico pode ser compreendido como uma massiva rede de planos, muitos dos quais regulam as mesmas ações e muitos dos quais regulam as suas respectivas execuções. A regulamentação em ato único de um dado tema é rara e inconveniente, na medida em que o futuro é incerto e o ser humano não tem a capacidade de prever todas as possíveis contingências, sendo sensato aguardar até se ter maiores informações antes de se decidir como responder a determinadas questões. Sob esse prisma, a delegação do planejamento a órgãos administrativos e judiciais em numerosas situações é não apenas eficiente, mas também apropriada.

Para SHAPIRO (2011), a atividade jurídica à luz da *Planning Thesis* é não apenas uma atividade de planejamento, mas uma atividade de planejamento social,

em três diferentes sentidos: (1) a atividade jurídica cria e administra normas que representam um padrão comum de comportamento, (2) o planejamento levado a efeito pela atividade jurídica regula usualmente a atividade humana via políticas gerais e (3) o planejamento levado a efeito pela atividade jurídica regula usualmente a atividade humana via padrões que são públicos, divulgados.

A compreensão do Direito como uma atividade compartilhada, contudo, não é suficiente para definir a sua identidade, pois nem todas as atividades de planejamento social compartilhado são jurídicas. A fim de responder à questão acerca da identidade do Direito, SHAPIRO (2011) pontua:

- O seu caráter oficial: o exercício por meio de autoridades que ocupam cargos em órgãos e entes instituídos para exercer determinadas competências e cujos ocupantes são como regra geral fungíveis, sendo a sua substituição não apenas admitida, mas esperada;
- O seu caráter institucional: na medida em que a sua criação não depende das intenções pessoais das autoridades, mas apenas da observância dos procedimentos previamente estabelecidos para a criação e aplicação das normas;
- O seu caráter compulsório: a observância independe do consentimento daqueles dos quais se exige obediência;
- A presunção geral de validade de que gozam os sistemas jurídicos;
- A *Moral Aim Thesis*, segundo a qual o principal objetivo da atividade jurídica é remediar as deficiências morais das circunstâncias da juridicidade.

Segundo a *Moral Aim Thesis*, o principal objetivo do Direito seria atender à demanda moral advinda das circunstâncias da juridicidade da forma mais eficiente possível, viabilizando a solução de problemas que de outra forma seriam muito custosos ou envolveriam demasiado risco para serem solucionados.

A afirmativa de que o Direito tem como missão resolver os defeitos morais das formas alternativas de ordenação social não significa, contudo, reivindicar que o sistema jurídico sempre alcance sucesso em sua missão. SHAPIRO (2011) reconhece que o Direito pode acabar perseguindo objetivos imorais, ou ainda substituindo erros morais privados por públicos, mas, para o aludido autor, parte do

que faz do Direito o Direito é que ele tem um objetivo moral, ainda que não necessariamente o satisfaça.

Conforme destaca SHAPIRO (2011), sendo o Direito uma atividade de planejamento social, as autoridades jurídicas são planejadores sociais, e exercitam o seu poder especialmente formulando, adotando, repudiando, afetando e aplicando os planos, além de dar suporte ao plano por meio da imposição (execução) da lei.

A atribuição de competência para a criação, aplicação e interpretação das normas, por sua vez, deve ser pautada na economia da confiança (*economy of trust*) que é extraída do sistema, com a distribuição de competências entre os diversos atores sociais conforme o grau de confiabilidade reconhecido a cada qual pelos idealizadores (*designers*) do plano máster.

Em apertada síntese, portanto, SHAPIRO (2011) identifica o Direito como uma atividade compartilhada de planejamento social, levada a efeito por uma entidade autocertificada (cujos atos são dotados de presunção de validade) com a finalidade moral de remediar os defeitos advindos das circunstâncias da juridicidade, sendo exercida em caráter oficial, institucional e compulsório.

A interpretação do Direito, por sua vez, deve ser realizada levando-se em consideração o fato de que ele é um plano e, como tal, um mecanismo de gestão e capitalização da confiança, repartindo-se as competências entre os agentes jurídicos de modo compatível com a economia da confiança, a ser extraída do plano máster (o qual, em Democracias Constitucionais, é a Constituição).

2.2. O Direito como plano e o direito de planejar

SHAPIRO (2011) analisa, na já citada obra *Legality*, a natureza e o modo de funcionamento não apenas do Direito (por ele entendido como uma atividade de planejamento social compartilhado), mas de todos os planos, individuais e coletivos. O Direito, nessa concepção, seria apenas uma dentre muitas formas de planejamento de conduta: um planejamento social de observância compulsória, mas que não exclui o planejamento individual ou coletivo por particulares (pelo contrário, o viabiliza e estabelece os seus limites).

Invocando os estudos de Bratman, SHAPIRO (2011) pontua em sua obra que a atividade de planejamento é ínsita à própria natureza humana, sendo meio apto a organizar não apenas o nosso comportamento, mas também o modo de se definir a melhor forma de organizar os nossos pensamentos. Ao planejar, selecionam-se as metas a alcançar e os melhores meios para atingir esse fim e, uma vez feita a escolha e definido o plano, cada etapa delineada para se alcançar o objetivo final passa, ela própria, a ser uma meta a se buscar (o que pode tornar necessária a realização de novos planos ou subplanos, os quais não precisam necessariamente ser elaborados e executados pelas mesmas pessoas).

SHAPIRO (2011) defende que a ponderação de valores e custos realizada no ato de elaboração do plano para eleição dos meios a serem utilizados para o alcance das metas não deve ser revista por ocasião da execução, salvo se houver justificativa relevante para a reconsideração do plano inicialmente idealizado. Os planos seriam esvaziados em sua finalidade de organização da conduta se a linha de ação neles definida fosse objeto de novas e reiteradas ponderações a cada ato de execução.

Sob essa perspectiva, a linha de raciocínio desenvolvida por SHAPIRO (2011) nos remete à ideia de razões preemptivas, desenvolvida por RAZ (1986) em sua investigação da natureza do Direito. SHAPIRO (2011) atribui aos planos (e, via de consequência, ao Direito, na medida em que ele é compreendido pelo autor como um plano) a mesma função que RAZ (1986) atribui ao Direito em sua obra: funcionar como uma razão preemptiva para as ponderações morais de cada indivíduo.

Em regra, contudo, os planos não são exaustivos e não especificam cada detalhe de cada etapa de sua execução. Nesse contexto, será necessária:

(1) a realização de subplanos cuja meta seja viabilizar a execução do plano maior, ou

(2) a atribuição de competência a um dado indivíduo ou órgão para a definição, no ato de execução do plano, da linha de ação a ser adotada para se alcançar a meta estipulada. Essa competência pode ser atribuída tanto a um ator ou agente do sistema (órgãos estatais executivos ou judiciários) quanto ao particular, a quem será lícito idealizar e executar os subplanos necessários para o planejamento de suas atividades e de sua vida, desde que em conformidade com o Direito.

Conforme desenvolvido por SHAPIRO (2011), o Direito não planeja o agir social exclusivamente por meio de diretivas e estipulações. O Direito atua também por meio das autorizações, que são também elas um tipo de plano jurídico. Ao contrário das diretivas, as autorizações não planejam a ação do indivíduo, mas conferem a ele a capacidade de planejar a sua própria ação. Elas empoderam o indivíduo para a prática de atos que de outra forma não seriam possíveis e, conforme pontua Shapiro (2011), são não raras vezes acompanhadas de diretivas endereçadas a outras pessoas e órgãos para impor um determinado comportamento diante do exercício válido do poder por aquele a quem foi conferida a autorização.

O Direito, portanto, planeja para a sociedade sobre a qual requer autoridade não apenas estabelecendo padrões de conduta para a coordenação do agir humano, mas também estabelecendo limites e condições dentro dos quais cada indivíduo pode planejar as suas próprias ações. Ao estabelecer esses limites, o Direito impõe a sua observância por aqueles a ele subordinados, mas também os empodera para executarem os seus próprios planos e subplanos, desde que observados os limites juridicamente (e previamente) impostos.

Os planos veiculados por meio das normas de autorização, somado ao ambiente de previsibilidade que deve ser proporcionado pelo Direito, viabiliza e incentiva o planejamento individual, a ser realizado dentro dos limites dos planos sociais delineados pelo Direito. O planejamento individual, por sua vez, pode ser efetivado tanto na forma de subplanos daqueles contidos nas leis, como também por meio de planos acessórios, complementares, ou meramente compatíveis com o plano delineado no ordenamento jurídico.

Ao elaborar planos gerais para a coordenação da conduta humana e no mesmo ato empoderar os particulares a planejar por si próprios a execução ou especificação desses planos (desde que, repita-se, nos limites da licitude), o Direito não apenas se mostra compatível com o planejamento individual, mas também o viabiliza e incentiva.

Em uma concepção de Direito na qual o próprio ordenamento é compreendido como um plano social compartilhado, o direito individual de planejar a própria vida dentro dos limites dos planos sociais positivados é não apenas compatível com o Direito, mas coerente com a própria lógica do sistema.

2.3. A economia da confiança (*economy of trust*) e o princípio democrático

Partindo da resposta por ele fornecida à questão da identidade do Direito, SHAPIRO (2011) constrói a sua metateoria para a interpretação jurídica. Ele destaca que os planos são uma sofisticada forma de gerenciar a confiança e, sendo o Direito composto de planos e normas similares a planos, SHAPIRO (2011) sustenta que a definição do melhor método interpretativo deve considerar o grau de confiabilidade que foi dedicado a cada agente ao tempo da concepção do plano, atribuindo-se a cada qual um grau de discricionariedade compatível com a confiança nele depositada pelo sistema.

Segundo pontuado por SHAPIRO (2011), os planos são um eficiente instrumento para o gerenciamento da confiança, tanto por meio da compensação nas hipóteses de falta de confiança, quanto pela capitalização dessa confiança nos casos em que ela se faz presente. Os planos compartilhados atribuem ou negam a competência para a definição de questões mais relevantes de modo proporcional ao grau de confiança (absoluta ou relativa⁶) a eles reconhecido. Os planos podem, ainda, atribuir a competência à autoridade ou indivíduo, em uma atitude de confiança, mas compensar eventual falta ou insuficiência dessa confiança por meio da previsão de instruções ou diretivas que limitem o exercício desse poder.

SHAPIRO (2011) destaca a relevância de um método de controle, compensação e capitalização de confiança para o adequado funcionamento do sistema jurídico, na medida em que “without a method for assuring trustworthy actors that their participation and forbearance won’t be exploited, this distrust could be corrosive and thwart the possibility of cooperation” (SHAPIRO, 2011, p. 337).

A metodologia desenvolvida por SHAPIRO (2011) para definir a melhor teoria interpretativa a ser adotada em cada sistema demanda a identificação do grau de

⁶ Conforme SHAPIRO (2011), a confiança absoluta consiste naquela atribuída ao indivíduo independentemente de qualquer padrão comparativo. A conclusão de que um sistema reconhece alto grau de confiança absoluta a um agente importa no reconhecimento de que ele é considerado confiável. A confiança relativa, por sua vez, é aferida pela análise do grau de confiabilidade reconhecido ao agente em comparação com outro ator do sistema. O reconhecimento de que um agente é dotado de alto grau de confiabilidade relativa não importa necessariamente na conclusão de que o sistema o considera confiável, mas apenas de que o considera mais confiável do que outros atores.

confiança atribuído pelo sistema a cada agente – o que o autor denomina economia da confiança (*economy of trust*). O melhor método para a identificação da economia da confiança e a definição da melhor teoria interpretativa a ser adotada em um dado sistema e assunto, por sua vez, depende da natureza do sistema em estudo.

Em sua obra, SHAPIRO (2011) diferencia, para esse fim, os sistemas por ele denominados como de autoridade daqueles que conceitua como oportunistas.

Nos sistemas identificados por SHAPIRO (2011) como de autoridade, assim entendidos como aqueles nos quais os oficiais reconhecem legitimidade àqueles que idealizaram as regras que compõem o sistema, a economia da confiança deve ser buscada no plano constante da Constituição (plano máster). Em sistemas dessa natureza, a fonte da qual se originaram os planos que compõem o sistema (ou ao menos o plano máster deste sistema) possui relevância moral, razão pela qual a definição do método interpretativo mais adequado para essas normas deve ser identificada levando-se em consideração a idealização feita pelos *designers* do sistema e o grau de confiabilidade por eles dedicado a cada ator jurídico.

Conforme pontua Shapiro: “The constitutional plan, in other words, is supposed to settle the question ‘Who should be trusted to do what?’” (SHAPIRO, 2011, p. 348).

Em sistemas oportunistas, por sua vez, nos quais a aceitação do Direito não decorre da legitimidade de suas fontes, mas da convicção de seus agentes de que as normas existentes são substancialmente boas e atendem aos fins do Direito, a economia da confiança deverá ser identificada não por meio da análise do plano máster (cujos idealizadores não gozam de legitimidade moral reconhecida), mas mediante a investigação do padrão de comportamento dos atuais componentes do sistema.

SHAPIRO (2011), porém, não se propõe em sua análise à identificação de critérios para a atribuição ou reconhecimento de relevância moral às fontes do Direito. A sua exposição parece autorizar a conclusão de que essa legitimidade seria aferível socialmente, mediante o reconhecimento pela sociedade da correção e valor moral daqueles que idealizaram o sistema jurídico vigente (ou ao menos a maior parte das normas que o compõem). Esta, contudo, não nos parece ser a melhor abordagem para a questão, até por ser excessivamente subjetiva e de difícil aferição

empírica, o que prejudica a sua efetiva aplicação para fins de identificação prática da melhor teoria interpretativa aplicável a cada sistema jurídico.

Nesse aspecto, a teoria de SHAPIRO (2011) pode ser complementada pela análise dos princípios democrático e da igualdade, na acepção dworkiniana de igual respeito e consideração (DWORKIN, 2011). Embora sejam morais e, portanto, subjetivos, estes podem ser defendidos como valores universalizáveis, sendo o núcleo ético mínimo de um sistema jurídico que se pretenda moralmente legítimo.

A igualdade compreendida como igual respeito e consideração, assim como o princípio democrático e a ideia a ele relacionada de que o poder pertence a todos (e a cada um) dos membros da sociedade, podem ser entendidos como valores universalizáveis e objetivamente reconhecíveis na medida em que se pode pressupor que o tratamento desigual não seria voluntariamente admitido pelos desprestigiados se a eles fosse facultada outra opção. Nessa ordem de ideias, a desigualdade somente se viabiliza por meio da imposição (física ou moral).

Conforme pontua DWORKIN (2011), a igualdade é requisito para a legitimidade de qualquer governo, pois aquele que não demonstra igual consideração pelos seus cidadãos é em verdade uma tirania:

Nenhum governo é legítimo a menos que demonstre igual consideração pelo destino de todos os cidadãos sobre os quais afirme seu domínio e aos quais reivindique fidelidade. A consideração igualitária é a virtude soberana da comunidade política – sem ela o governo não passa de tirania – e, quando as riquezas da nação são distribuídas de maneira muito desigual, como o são as riquezas de nações muito prósperas, então sua igual consideração é suspeita, pois a distribuição das riquezas é produto de uma ordem jurídica: a riqueza do cidadão depende muito das leis promulgadas em sua comunidade – não só as leis que governam a propriedade, o roubo, os contratos e os delitos, mas suas leis de previdência social, fiscais, de direitos políticos, de regulamentação ambiental e de praticamente tudo o mais. (DWORKIN, 2011, p. IX-X)

Em uma democracia, a investigação acerca do fundamento de legitimidade do Poder e do Direito está intrinsecamente ligada à Moral e à ideia de Justiça. As ideias de justiça, assim como de democracia, contudo, são abstratas e mutáveis (conforme será mais longamente desenvolvido no capítulo 3 deste trabalho) e a definição da concepção de democracia a ser adotada envolve a discussão, dentre outros tantos aspectos, dos critérios para eleição (ou seleção) das autoridades e para a distribuição de poder entre as distintas autoridades do sistema.

A construção de uma teoria completa da igualdade, portanto, demanda tanto a análise dos critérios para distribuição de recursos materiais quanto do poder

político, devendo em ambas as searas ser adotado critério compatível com o valor da igualdade – virtude soberana, pautada na ideia de igual respeito e consideração e pré-requisito para a caracterização de um regime como democrático.

DWORKIN (2011) reconhece em sua obra *A Virtude Soberana* a inter-relação entre o poder político e o acesso aos recursos materiais⁷. Porém, em sua teoria da igualdade, diferencia os critérios para distribuição dos recursos materiais daqueles atinentes à distribuição de poder político, por entender que uma sociedade genuinamente igualitária não pode lidar com o impacto e a influência política como recursos a serem repartidos, mas sim como uma questão de responsabilidade, uma questão de princípio.

Na concepção de DWORKIN (2011), nas hipóteses em que se está diante de uma matéria insensível à escolha (questões que independem de opinião, por ele denominadas questões de princípio), a igualdade tanto de impacto quanto de influência são irrelevantes para fins de obtenção de uma decisão boa e justa. Para DWORKIN (2011), a revisão judicial não violaria a igualdade na política, tendo em vista que não afeta o poder simbólico do voto e, lado outro, viabiliza uma proteção especial às liberdades de expressão e liberdades políticas, além de proporcionar um fórum político para o debate das questões levadas à corte e aumentar o poder de influência de minorias.

Não obstante os argumentos expendidos por DWORKIN (2011) em sua obra supracitada, discordamos da sua conclusão em relação à legitimidade de se conferir tamanha amplitude aos poderes de revisão das autoridades judiciárias, e nos valem para tanto do princípio abstrato da igualdade na própria acepção Dworkiniana (igual respeito e consideração). Assim como se dá na repartição de recursos materiais, a definição daqueles aos quais deve ser atribuída a responsabilidade na distribuição e exercício do poder político também demanda a utilização de um parâmetro, sendo arbitrário e não consentâneo com a ideia de igual respeito e consideração cunhada pelo próprio DWORKIN (2011) atribuir-se valor

⁷ Vide, neste sentido, a seguinte passagem: “A igualdade distributiva, conforme a defino, não trata da distribuição de poder político, por exemplo, ou dos direitos individuais que não os direitos a certa quantidade ou parcela de recursos. É óbvio, creio, que essas questões reunidas sob o rótulo de igualdade política não são tão independentes das questões de igualdade distributiva quanto talvez insinue a diferença. Quem não pode desempenhar um papel na decisão, por exemplo, quanto à preservação contra a poluição de um ambiente que preze é mais pobre do que quem pode ter um papel importante nessa decisão. Não obstante, parece provável que se possa elaborar melhor uma teoria completa da igualdade, que abranja política, aceitando-se diferenças iniciais, embora um tanto arbitrarias, entre essas questões.” (DWORKIN, 2011, p. 4)

diferenciado aos anseios políticos e à visão moral de um cidadão (*in casu*, os aplicadores da norma jurídica) em detrimento dos demais (os eleitores, representados pelo Legislativo), ainda que em relação a questões tidas como de princípio.

Ao contrário do que propõe DWORKIN (2011), a aplicação do seu princípio abstrato da igualdade na política deve se pautar, tal como a igualdade econômica, em uma distribuição tão equânime quanto possível dos poderes de impacto e influência, não havendo fundamento lógico para o *discriminem* por ele pretendido.

As autoridades que aplicam o direito (autoridades administrativas e judiciais) devem ter o texto da norma editada pelo legislador como limite, na medida em que ele é produto da decisão construída no fórum político pelos representantes eleitos pela sociedade e, como tal, deve refletir a visão prevalecente de justiça da comunidade política (sem prejuízo, por óbvio, da análise da constitucionalidade dessas normas).

Atribuir-se às autoridades (executivas ou judiciárias) a liberdade para se afastar das normas estabelecidas, via processo legislativo democrático, com fundamento em sua concepção pessoal de certo e justo, seria atribuir maior consideração à opinião dessas autoridades em detrimento da opinião dos demais cidadãos – o que afronta a igualdade na política.

Independentemente da análise das diferentes teorias acerca da concepção mais adequada de democracia (o que não se pretende nesta dissertação), pode-se afirmar que um regime efetivamente democrático será como regra geral um sistema de autoridade, na medida em que o ordenamento é resultado da escolha política dos representantes eleitos pela população e a democracia possui um valor moral intrínseco, conforme exposto acima, passível de atribuir legitimidade ao ordenamento posto.

Sendo os estados democráticos sistemas de autoridade, a economia da confiança desses sistemas deve ser buscada no texto constitucional (plano máster) e o método interpretativo deve ser escolhido em conformidade com a economia da confiança extraída da Constituição.

A transferência para os agentes executivos do sistema ou mesmo para o Poder Judiciário do poder para a definição do plano e atribuição de competências não apenas violaria a economia da confiança, mas também importaria na usurpação

de uma atribuição que é direito moral dos planejadores do sistema (a saber, do Constituinte e dos legisladores), conforme alerta Shapiro:

[...] the God's-eye approach suffers from another, related problem: it violates the rights of those who have moral authority to rule.

[...] On *the Planning Theory*, to rule is to engage in social planning; thus, to have the moral right to rule is to have the moral right to engage in social planning. Anything, therefore, that prevents legitimate rulers from engaging in social planning effectively deprives them of their moral right to rule. (SHAPIRO, 2011, p. 349)

2.4. O planejamento fiscal à luz do conceito e função do Direito

Apesar de todo o preconceito que permeia a ideia de planejamento, e especialmente de planejamentos tributários, a obra de SHAPIRO (2011) demonstra que a atividade de planejar é não apenas ínsita à natureza humana, mas também se relaciona à natureza do próprio Direito e à sua função social.

O Direito é em si um plano social compartilhado, que viabiliza o planejamento individual por parte dos atores sociais.

O Estado, ao legislar acerca do Direito Tributário, planeja a sua atividade fiscal, e o plano daí decorrente (a saber, as regras positivadas no ordenamento), não apenas guia a conduta daqueles sobre os quais o sistema reclama autoridade, como também é fator relevante para que eles elaborem e executem os seus planos particulares de ação, que têm como limite o dever de conformidade com o plano social delineado no ordenamento jurídico.

Observados os limites e condições previstos no plano social compartilhado, os indivíduos têm o direito de elaborar planos e subplanos para o exercício de suas atividades (inclusive econômicas). Esse planejamento não é apenas admissível, mas coerente com a própria lógica do Estado de Direito – o qual, adotando-se a concepção de SHAPIRO (2011), é um estado planejador, já que o Direito é, em sua essência, uma atividade de planejamento social.

Estando os planos ou subplanos dos contribuintes em conformidade com o plano posto pelo Direito, não cabe ao intérprete rever as questões já ponderadas pelo legislador-planejador e alterar as suas decisões para estender a tributação a uma situação não abarcada pela norma de incidência.

As razões morais e de conveniência econômica e política já foram ponderadas pelo legislador no ato de planejamento. Os planos, conforme pontuado por SHAPIRO (2011), têm como função primordial exatamente substituir a custosa deliberação moral nas situações por ele reguladas, não sendo compatível com a lógica do Direito a constante revisão de razões já ponderadas, salvo se houver alteração relevante das circunstâncias que justifique a revisão (a qual deve se dar na via competente – a saber, a legislativa).

Valendo-se da terminologia de RAZ (1986), pode-se afirmar que os planos (e, portanto, as leis, que também são planos) são razões preemptivas, que substituem a ponderação moral em nível individual.

De acordo com a economia da confiança que pode ser extraída da análise da Constituição da República Federativa do Brasil (CR/88), por sua vez, tem-se que, ao menos no âmbito do Direito Tributário, as autoridades (administrativas e judiciais) que aplicam as normas tributárias não têm competência para estender a incidência fiscal para além das hipóteses previstas na lei. O plano máster do nosso sistema (CR/88) atribui-lhes grau mais restrito de confiança nessa seara, prevendo extenso rol de garantias em favor da previsibilidade do Direito Tributário e da proteção da confiança e das expectativas dos administrados, que devem prevalecer em caso de eventual (e, não raras vezes, meramente aparente) conflito com princípios de justiça por ocasião da aplicação *in concreto* da norma, conforme será exposto com maior detalhe no capítulo 4 deste trabalho.

No Direito Brasileiro, portanto, a atribuição em sede tributária de alto grau de discricionariedade aos intérpretes das normas por ocasião de sua aplicação é incompatível com a economia da confiança que se extrai do nosso texto constitucional e frustra os objetivos da CR/88. Conforme Shapiro:

Insofar as the aim of a plan is to capitalize on trust and compensate for distrust, the proper way to interpret the plan must not frustrate this function. It must not, in other words, permit interpreters to exercise competences and other character traits that the plan denies they have and for whose absence it seeks to compensate; nor may it refuse them the use of capacities that the plan assumes they possess and on whose possession it wishes to capitalize. The only way to respect a plan's trust management function is to defer to its economy of trust, namely, the attitudes of trust and distrust that motivated its creation. (SHAPIRO, 2011, p. 336)

Não se nega que a interpretação é ato de criação do Direito, mas ela deve ter como limite o signo adotado pela norma, não sendo lícito ao agente responsável

pela aplicação do Direito ignorar o texto da norma posta ou atribuir-lhe significado com ele incompatível, sob pena de corromper o plano elaborado por aqueles que detêm a competência jurídica e moral para planejar em uma democracia (a saber, o constituinte e o legislador), substituindo-o por seus próprios planos pessoais para a sociedade, em atitude antidemocrática, que afronta o princípio da igualdade.

3. JUSTIÇA E COMPETÊNCIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO E DE DIREITO

No Estado Democrático de Direito, a investigação acerca do fundamento de legitimidade do Direito está intrinsecamente ligada à Moral e à ideia de Justiça. Essa constatação, contudo, não responde à questão posta à análise: pelo contrário, acrescenta novas ponderações.

A Justiça é um valor objetivo, universalizável e imutável no tempo e espaço? Ou ela é resultado de uma construção social, fruto de um tempo e de uma sociedade? A solução seria um meio termo, em que se possa pensar em um “núcleo mínimo” para a Justiça, mas que seja combinado com um conteúdo mutável? Caso ela seja um valor objetivo e universalizável, a quem compete identificar e delimitar esse valor? Essa pessoa teria legitimidade para impor a Justiça (por ela identificada) aos demais indivíduos, ainda que eles discordassem da sua conclusão acerca do conteúdo da Justiça? Como proceder em caso de divergências morais razoáveis? A solução estaria no procedimento para a tomada de decisão? Se for esse o caso, quais são os critérios para se definir o procedimento justo? É possível proceder-se a um discurso sobre a Justiça que seja moralmente neutro?

Filósofos e pesquisadores, em especial do Direito e das Ciências Política e Sociais, há muito se dedicam à investigação acerca da objetividade (ou ausência de objetividade) da Moral, bem como às fontes de validade e legitimidade social do Direito, e travam acirrados debates acerca do tema, não sendo pretensão deste trabalho explorar em profundidade as distintas abordagens conferidas à matéria pelos autores que dela trataram.

O que se pretende nesta oportunidade é tão somente apontar a concepção de Justiça adotada como premissa no presente estudo para a investigação da legitimidade da adoção pelos contribuintes de condutas elisivas em âmbito tributário -. questão esta que é estritamente relacionada aos princípios democrático e da igualdade e à atribuição e repartição de competências entre as distintas autoridades do sistema.

Em linhas gerais, as principais teorias acerca do conceito e conteúdo da Justiça podem ser divididas entre teorias procedimentais e substanciais.

Os adeptos das teorias procedimentais defendem como regra que a Justiça reside no estabelecimento de procedimentos justos para o regramento da vida em sociedade, mas entendem não ser viável a indicação pela doutrina ou mesmo pelo intérprete do conteúdo que deve ser atribuído ao ordenamento, por ser a Justiça um conceito abstrato e mutável, socialmente construído.

Aqueles que defendem teorias substanciais da Justiça, por sua vez, voltam a sua atenção não apenas para o procedimento, mas também para o conteúdo do ordenamento. Defendem que a Moral é dotada de (alguma) objetividade, sendo viável falar-se em um conteúdo ainda que mínimo para a Justiça, que não deve ser limitada a uma Justiça formal.

A concepção de Justiça adotada nesta dissertação pode ser classificada como mista, porque se filia à ideia de que o conteúdo da Justiça é indeterminado e mutável conforme a sociedade e o tempo em estudo, não sendo passível de apreensão objetiva pelo intérprete. Porém, reconhece um núcleo mínimo para que um sistema possa ser compreendido como justo, o qual reside no respeito ao princípio da igualdade na acepção do princípio igualitário abstrato de Dworkin e na observância do princípio democrático.

Conforme introduzido no capítulo 2, o princípio democrático e o princípio da igualdade podem ser entendidos como parte do núcleo ético mínimo de um sistema que se pretenda moralmente legítimo.

Com efeito, a democracia é a única forma de governo, até então conhecida, passível de se legitimar exclusivamente por meio da razão, sem recurso a outras fontes como a coerção física, a religião ou a tradição. O princípio igualitário abstrato, igualdade como igual respeito e consideração, por outro lado, também se sustenta com amparo exclusivamente na razão, por não ser lógico concluir-se que um indivíduo pudesse ser compelido a se sujeitar a um governo que lhe dispensasse tratamento mais desfavorável sem a utilização da força, física ou moral.

Partindo-se dessa concepção, os mecanismos para o respeito e a efetivação da Justiça residiriam especialmente na definição de procedimentos justos para a criação e aplicação do Direito, inclusive no que é pertinente à distribuição do poder político via atribuição de competências (e respeito aos limites no seu exercício), o qual deve ser democrático e consentâneo com o princípio da igualdade.

3.1. Estado Democrático de Direito e a indeterminação do conceito de Justiça

O Brasil constitui-se como um Estado Democrático de Direito, sendo a escolha pela organização de nossa República sob esse paradigma prevista de forma expressa na CR/88, em seu artigo 1º, *caput*⁸.

O paradigma do Estado Democrático de Direito, que surge após a superação dos paradigmas do Estado Liberal e do Estado Social, reclama a conjugação dos valores da segurança e da liberdade (aos quais foi dada especial predominância no paradigma Liberal) com os valores sociais e de igualdade (os quais predominaram no paradigma Social).

Acerca do conteúdo mínimo de um Estado Democrático de Direito, vale a citação de Misabel Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro⁹:

Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codecisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligarquias. Nele, há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande PONTOS DE MIRANDA chamou de o “ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias [...]. (DERZI, 2010, p. 12)

O Estado Democrático de Direito deve ser, acima de tudo, democrático, e como tal pautado na premissa de que o poder pertence a todos (e a cada um) os membros da sociedade, sendo exercido em seu nome. Disso decorrem os ideais de autodeterminação e autorregulação do indivíduo, na condição de coautor da ordem jurídica que o vincula.

Ele deve, ainda, ser meio e instrumento de garantia da segurança jurídica e propiciar a coordenação da vida em sociedade com previsibilidade mínima de condutas (ou, ao menos, das respectivas consequências institucionais), punindo

⁸ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

⁹ Para fins de praticidade, citações doravante marcadas como DERZI (2010) se referem a seu comentário de atualização de Aliomar Baleeiro, elencado nas Referências Bibliográficas desta dissertação como BALEIRO (2010).

aqueles que desrespeitam o ordenamento e incentivando e premiando os que se portam em conformidade com o sistema e de boa-fé, sob pena de não se caracterizar como um Estado de Direito.

Ademais, dado o seu caráter social, esse paradigma impõe o respeito aos Direitos Humanos e demais direitos e garantias fundamentais (inclusive sociais) e a busca pela construção de uma sociedade justa e solidária (o que, vale destacar, é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º da CR/88¹⁰).

Não obstante, como já visto nesta dissertação, a concepção de Justiça aqui adotada pauta-se na premissa de que o conteúdo da Justiça não é objetivamente aferível, sendo variável no tempo e no espaço, além de ser sujeito a divergências morais razoáveis entre os distintos membros de uma dada sociedade (salvo em relação ao seu núcleo mínimo, que reside no respeito aos princípios da igualdade, entendida como igual respeito e consideração, e democrático).

Conforme já destacado, este trabalho não tem a pretensão de abordar as distintas teorias acerca do conceito de Justiça (formal e material) com a abrangência que um estudo dedicado especificamente à Justiça demandaria, mas cabe trazer algumas breves considerações acerca de trabalhos de HABERMAS (2012), ROSS (2007), RAWLS (2002) e HONNETH (2010), bem como em relação ao princípio igualitário abstrato na acepção que lhe atribui DWORKIN (2011) na obra *A Virtude Soberana – A teoria e a prática da igualdade*.

Em sua obra *Direito e democracia: entre facticidade e validade*, HABERMAS (2012) se propõe a analisar a relação entre a facticidade (o caráter coercitivo, impositivo) e a validade (legitimidade) do Direito sob a ótica da teoria da ação comunicativa e de uma teoria discursiva do Direito. Estas se pretendem moralmente neutras na medida em que legitimam o Direito com fundamento no procedimento para a elaboração e aplicação das normas e não mediante a análise de seu conteúdo.

O agir comunicativo seria, para HABERMAS (2012), um instrumental linguístico através do qual, mediante o uso da linguagem orientada ao entendimento, as interações intersubjetivas se equilibram e as formas de vida se estruturam.

¹⁰ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

O Direito pré-moderno era pautado na autoridade do soberano, de Deus e da tradição; na perspectiva democrática, contudo, o Direito não encontra mais sustentáculo nessas fontes. Faz-se necessário um procedimento que outorgue legitimidade às normas postas, de modo que os seus destinatários as observem não apenas por temer as sanções nelas previstas (facticidade do Direito), mas também por reconhecer a sua legitimidade (validade).

Conforme pontuado por Marcelo Cattoni (informação verbal) ao comentar a obra de Habermas¹¹, para se ligar normativamente interações estratégicas que se desligaram de uma eticidade natural (tradição e religião), é preciso reconhecer-se o lado dúplice do Direito. Esse lado é, a um só tempo, limite ao agir estratégico, mas também garantia, pois empodera o indivíduo para agir dentro de um determinado campo de ação com liberdade, e o faz não apenas com força nas sanções, mas porque as pessoas reconhecem a legitimidade do Direito (e a única forma de o Direito alcançar essa legitimidade é com a sua construção por seus destinatários, mediada e tencionada por meio da linguagem).

A conclusão apontada pelo autor, contudo, parece-nos ser mais vinculada à concepção de uma sociedade democrática do que a toda e qualquer sociedade pós-moderna. Deveras, sociedades pós-modernas e totalitárias não dependem de mecanismos e procedimentos de reconhecimento e participação política dos cidadãos para se legitimar (e sequer buscam necessariamente uma legitimação), sendo essa uma característica (e um valor característico) das democracias, e não da pós-modernidade.

Embora se pretenda neutra, contudo, a teoria de HABERMAS (2012) não é de todo dissociada de valores morais, por ser intrinsecamente ligada aos valores democráticos e ao princípio da igualdade.

De fato, embora as teorias procedimentalistas, tal como a teoria do discurso de HABERMAS (2012), sejam dotadas de um grau de neutralidade maior do que aquele de que gozam as teorias substanciais, que defendem a objetividade da Moral, não há como apontar um discurso sobre Justiça que seja de todo neutro. Até mesmo para se delinear um procedimento justo é preciso partir de um critério de justiça (o qual, na teoria do discurso, é a igualdade, especialmente a igualdade de

¹¹ Aulas ministradas pelo Prof. Dr. Marcelo Cattoni na disciplina “Temas de Teoria da Justiça – Do direito à justiça (e da justiça ao direito): De Habermas e Honneth (e de volta?)”, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) no segundo semestre do ano letivo de 2014.

participação política, mediante a igual possibilidade de participação de todo e cada cidadão no discurso, com paridade de condições).

Alf Ross (2007) defende um conceito de Justiça mais restrito, também voltado aos aspectos formais, e afirma que a "justiça é a aplicação correta de uma norma, como coisa oposta à arbitrariedade" e não pode ser utilizada como um padrão jurídico-político ou critério para julgar uma norma, pois, em regra, "afirmar que uma norma é injusta, como vimos, não passa da expressão emocional de uma reação desfavorável, frente a ela" (*ibidem*).

Ao trabalhar com a margem de interpretação autorizada ao juiz, porém, ROSS (2007) afirma que o julgador não precisa necessariamente se valer de motivações especificamente jurídicas. O autor entende que a valoração especificamente jurídica não existe, pois "o direito surge das mesmas atitudes práticas, interesses, fatores de poder e componentes ideológicos que se apresentam na comunidade em esferas que são externas à vida do direito" (ROSS, 2007, p. 326-331), mas o julgador deve julgar de modo objetivo, no sentido de típico e normal, sem desvios excepcionais. O aludido autor, contudo, não esclarece o que se pode considerar como "típico e normal", embora se possa presumir ser relacionado à análise de contexto social, e tampouco esclarece como se poderia alcançar justiça e afastar a subjetividade nos casos em que não houvesse precedentes de usualidade a amparar a decisão.

John Rawls (2002) também identifica a justiça formal com a observância das regras previamente estabelecidas, mas não se conforma em restringir a justiça a esse aspecto. Ele busca definir na obra *Uma Teoria da Justiça* um contorno da justiça em seu aspecto material, por ele entendida como "justiça como equidade". O aludido autor afirma que "as diversas concepções da justiça são o resultado de diferentes noções de sociedade em oposição ao conjunto de visões opostas das necessidades e oportunidades naturais da vida humana" (RAWLS, 2002, p. 11), mas busca encontrar um núcleo duro da justiça, que seria aplicável a todas essas situações.

O raciocínio de Rawls conduz à conclusão de que a justiça estaria caracterizada principalmente pela igualdade equitativa de oportunidades, combinada com o princípio da diferença, sendo que este último "elimina a indeterminação do princípio da eficiência elegendo uma posição particular a partir da qual as

desigualdades econômicas e sociais da estrutura básica devem ser julgadas" (RAWLS, 2002, p. 79-80).

Rawls ressalta, ainda, a importância do princípio da legalidade e da proteção das expectativas legítimas dos cidadãos (RAWLS, 2002, p. 262) e destaca que, embora a tributação justa seja imprescindível para se alcançar a justiça material, a escolha por determinados regimes ou bases de incidência é uma escolha política, que não integra uma teoria da justiça (RAWLS, 2002, p. 308):

Em uma sociedade bem-ordenada, os indivíduos adquirem o direito a uma parte do produto social executando certas tarefas que são estimuladas pelas organizações existentes. As expectativas legítimas que surgem são o anverso, por assim dizer, do princípio da equidade e do dever natural de justiça. Pois da mesma maneira que uma pessoa tem o dever de apoiar as organizações justas, e a obrigação de cumprir o seu papel quando aceitou participar delas, assim também uma pessoa que obedeceu ao projeto e fez a sua parte tem o direito de ser tratada pelos outros de acordo com o seu comportamento. Eles pessoas devem necessariamente satisfazer as suas expectativas legítimas. Assim, quando existem ordenamentos econômicos justos, as reivindicações dos indivíduos são adequadamente ajustadas de acordo com as regras e preceitos (com seus pesos respectivos) que a experiência considera pertinentes. Como vimos, é incorreto dizer que as partes distributivas justas recompensam os indivíduos de acordo com o seu mérito moral. Mas podemos dizer, usando a frase tradicional, que um sistema justo dá a cada pessoa o que lhe , segundo a definição do próprio sistema. Os princípios da justiça para instituições e indivíduos estabelecem que fazer isso está de acordo com a equidade. (RAWLS, 2002, p. 346)

HONNETH (2010), por sua vez, defende a ideia de justiça reconstruída normativamente, com base nas relações sociais de reconhecimento. Embora não defenda um conteúdo objetivo e universalizável para a Justiça, ele defende a identificação de seu conteúdo material em cada sociedade por meio da reconstrução social e normativa.

Em seu texto *A Theory of Justice as an Analysis of Society*, HONNETH (2010) aponta quatro premissas para a sua teoria da justiça como uma análise da sociedade, as quais consistiriam em (1) as normas éticas não são determinadas apenas "a partir de cima", como valores fundamentais, mas também na base da sociedade, e até mesmo em sociedades heterogêneas deve haver um conjunto de normas compartilhadas (ainda que formuladas de modo mais abrangente); (2) na construção do ponto de referência normativo de uma dada sociedade, deve-se recorrer apenas aos valores incorporados nas condições de reprodução daquela sociedade (institucionalizados), pois a ideia de justiça não é independente e autônoma. Dessa forma, "what counts as 'just' is what promotes adequate and just

action in terms of the role assigned to a particular social sphere in the context of the ethical 'division of labor' in a given society” (HONNETH, 2010, p. 710); (3) a análise deve ser feita mediante um procedimento metodológico de reconstrução normativa: a realidade social deve ser profundamente e criticamente analisada, sem vinculação com a visão prevalente nas ciências sociais; (4) o método de reconstrução normativa deve ser passível de crítica, inclusive em relação aos valores tidos como institucionalizados.

HONNETH (2010) assim resume a sua proposta:

In developing a conception of justice by way of social analysis, it must be assumed that the given form of social reproduction is determined by commonly shared, universal values and ideals. Both the goals of social reproduction and cultural integration are ultimately regulated by norms that are ethical insofar as they embody conceptions of the common good. The second premise claims that the notion of justice cannot be understood apart from these overarching values. Institutions and practices in a society are 'just' if they serve to realize universally accepted values. But it is only the third premise that gives us a clearer sense of what it means to develop a theory of justice as an analysis of society. It means to take the diverse array of practices and institutions that make up social reality and distill or 'normatively reconstruct' those that are capable of securing and realizing universal values. Finally, the fourth premise should guarantee that the application of this method does not merely lead us to affirm already existing instances of ethical life. Instead, the process of normative reconstruction must be developed to a point at which it becomes apparent whether given ethical institutions and practices represent the universal values they embody in a sufficiently comprehensive or complete way. (HONNETH, 2010, p. 714-715)

No artigo intitulado “A textura da Justiça”, HONNETH (2009) defende a delimitação do conceito de justiça com a consideração das relações de reconhecimento desenvolvidas nas diferentes circunstâncias sociais e a reconstrução histórico-genética das normas morais fundamentais dessas relações de reconhecimento. O autor desenvolve a ideia de que a autonomia individual não pode ser concebida monologicamente, mas apenas de modo intersubjetivo, pois o indivíduo somente pode se compreender como tal e realizar as suas escolhas pessoais de vida dentro da estrutura de relações de reconhecimento recíproco presentes na sociedade. HONNETH (2009) assim conceitua “justo”:

“Justo”, por conseguinte, poder-se-ia dizer provisória e ainda desprotegidamente, seria organizar e equipar socialmente uma esfera existente da sociedade de tal maneira como o exige a norma de reconhecimento a ela subjacente (cf. fundamentalmente HONNETH, 2003, p. 201ss) (HONNETH, 2009, p. 362).

HONNETH (2009) afirma, ainda, que a análise da justiça sob o prisma das relações de reconhecimento demanda a fundamentação dos princípios com base no material histórico – a saber, na sua localização nas relações sociais –, mas ressalva que esse critério histórico não será aplicável a sociedades cujas relações sociais estejam eticamente destruídas e desmoralizadas. No texto “A Theory of Justice as an Analysis of Society”, por sua vez, o mesmo autor sustenta que a reconstrução normativa para fins de identificação do conceito de justo deve ser feita de modo crítico e que as relações somente podem ser entendidas como efetivamente justas se atenderem a valores universalizáveis.

A teoria de Honneth, nesse contexto, padece de contradição interna. Se, os valores da justiça devem ser localizados com base nas relações sociais históricas de reconhecimento (e, portanto, o justo será o valor que se puder extrair da tradição destas relações), com qual critério o intérprete poderá definir quais dentre os valores historicamente reconstruídos devem ser acatados e quais devem ser criticamente descartados, por imorais ou não absolutizáveis?

As contradições de HABERMAS (2012) e HONNETH (2009 e 2010) acima apontadas (ausência de efetiva neutralidade em Habermas, e ausência de indicação por Honneth dos critérios para se julgar criticamente os valores), assim como a insuficiência da teoria de ROSS (2007) para explicar a legitimidade das decisões em casos nos quais não se tenha precedentes de usualidade podem ser sanadas pela aplicação do princípio igualitário abstrato na acepção cunhada por DWORKIN (2011) e do princípio democrático. Estes podem ser entendidos como universalizáveis, conforme já exposto neste trabalho, e podem ser usados como guia e fundamento nos casos em que as teorias supracitadas não se mostram suficientes. A teoria de Rawls, por sua vez, já parte do princípio da igualdade na definição do núcleo mínimo da Justiça, conforme se depreende de seus princípios da justiça como equidade e da diferença.

As teorias da Justiça acima mencionadas podem ser complementadas, ainda, pela sua interpretação à luz da Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann (2011), especialmente para viabilizar a sua compatibilização com os princípios de segurança jurídica, ínsitos à própria natureza do Direito, conforme explorado no capítulo 2, e com o respeito à repartição igualitária de poder político em um Estado Democrático de Direito, conforme será detalhado no tópico 3.3 desta dissertação.

3.2. Igualdade e Justiça na distribuição do Poder Político

A igualdade é princípio basilar do Estado Democrático de Direito (e, conforme já fartamente exposto, de qualquer Estado que se pretenda moralmente legítimo), sendo a relevância desse valor reconhecida de forma maciça pela doutrina especializada. Não obstante, restam controversos os seus contornos, e mesmo a amplitude de seu alcance, especialmente ao se discutir a igualdade na distribuição do poder político.

Conforme pontua FLEISCHACKER (2005), o conceito de Justiça Distributiva tal como o conhecemos na atualidade tem menos de dois séculos de idade.

Embora filósofos da antiguidade, a exemplo de Platão e Aristóteles, tenham se valido do termo Justiça Distributiva, o conceito por eles utilizado era essencialmente distinto do modelo atual, pois a divisão de recursos em suas teorias era pautada no mérito. O conceito atual, por outro lado, prega a distribuição em conformidade com a necessidade e atribui ao Estado o dever de garantir que os recursos sejam distribuídos de modo a atender em determinado nível às necessidades de todos. Ademais, a definição de mérito para fins de distribuição era altamente discricionária, podendo ser considerados como tal na antiguidade inclusive os direitos de nascimento e classe social.

Acerca do conceito moderno de Justiça Distributiva, Fleischacker aponta 5 (cinco) premissas, que bem o sintetizam (FLEISCHACKER, 2005, p. 7, tradução desta autora): (1) cada indivíduo, e não apenas as sociedades e a espécie humana, merecem respeito e têm certos direitos e proteções na busca por seu bem; (2) alguma divisão dos bens materiais é dever de todo indivíduo, e integra os direitos e proteção que todos merecem; (3) o fato de que todos merecem isso pode ser racionalmente justificado em termos seculares; (4) a distribuição dessa cota de bens é viável: cabendo a todos conscientemente alcançar, não sendo um projeto de tolo,

como a tentativa de impor uma amizade; (5) o Estado, e não apenas indivíduos, instituições privadas ou organizações, deve garantir a distribuição¹².

Contudo, conforme pontua DWORKIN (2011) em sua teoria da igualdade, caso se decida pela desnecessidade de divisão efetivamente igualitária, mas tão somente da garantia de um mínimo existencial em favor de cada indivíduo, a definição do padrão mínimo e razoável ao qual cada cidadão deve ter acesso é excessivamente subjetiva e usualmente não recebe uma resposta generosa daqueles em melhor posição social:

Não obstante, quando se admite que os membros da comunidade que estão em situação confortável não precisam igualar-se aos concidadãos sem conforme, mas somente um padrão de vida mínimo e razoável, então concede-se demais para despertar a questão essencialmente subjetiva de quão mínimo é o padrão razoável, e a história contemporânea demonstra que aqueles que gozam de conforto talvez não ofereçam uma resposta generosa para essa pergunta. Portanto, mesmo com o que há de lamentável nas atuais circunstâncias, não seria sensato deixar de questionar se a igualdade, e não apenas uma atenuação da desigualdade, deve ser a meta legítima da comunidade. (DWORKIN, 2011, p. XII)

DWORKIN (2011) constrói a sua teoria da igualdade com suporte em dois princípios fundamentais: a igual importância e a responsabilidade especial.

O princípio da igual importância impõe que se dedique a todo indivíduo igual respeito e consideração, pois toda vida humana tem igual importância. Não obstante, cada indivíduo tem a responsabilidade especial de perseguir o seu sucesso pessoal e é responsável por suas escolhas, ao passo em que é também livre para escolher a vida que deseja viver.

Partindo-se desse conceito de igualdade, eventuais diferenças no resultado alcançado por cada indivíduo não serão incompatíveis com o princípio da igualdade, desde que tenham sido concedidos a todos iguais recursos para perseguir os seus objetivos, sendo as diferenças apuradas imputáveis à responsabilidade de cada qual pelas suas escolhas.

Dois princípios do individualismo ético me parecem fundamentais para qualquer teoria liberal abrangente, e juntos eles dão forma e apoio à teoria

¹² 1. Each individual, and not just societies or the human species as a whole, has a good that deserves respect, and individuals are due certain rights and protections in their pursuit of that good; 2. Some share of material goods is part of every individual's due, part of the rights and protections that everyone deserves; 3. The fact that every individual deserves this can be justified rationally, in purely secular terms; 4. The distribution of this share of goods is practicable: attempting consciously to achieve it is neither a fool's project nor, like the attempt to enforce friendship, something that would undermine the very goal one seeks to achieve; and 5. The state, and not merely private individuals or organizations, ought to be guaranteeing the distribution. (FLEISCHACKER, 2005, p. 7)

da igualdade defendida neste livro. O primeiro é o princípio da igual importância: é importante, de um ponto de vista objetivo, que a vida humana seja bem-sucedida, em vez de desperdiçada, e isso é igualmente importante, daquele ponto de vista objetivo, para cada vida humana. O segundo é o princípio da responsabilidade especial: embora devamos todos reconhecer a igual importância objetiva do êxito na vida humana, uma pessoa tem responsabilidade especial e final por esse sucesso – a pessoa dona de tal vida. (DWORKIN, 2011, p. XV)

Conforme já exposto, a igualdade e o princípio democrático podem ser entendidos como valores universalizáveis, justificáveis exclusivamente com base na razão, pois pode-se presumir que ninguém aceitaria receber tratamento desigual ou sujeitar-se a um governo que lhe dispense tratamento desfavorável sem que para isso se fizesse necessário o uso da força, física ou moral.

Porém, a ideia de democracia, a exemplo de outros princípios e valores morais, também é abstrata e controversa e demanda a definição acerca da concepção de democracia a ser adotada¹³. Isso envolve a definição, por exemplo, de quais autoridades devem ser escolhidas e por meio de quais processos, da forma como se devem distribuir os poderes entre as autoridades, se é legítima a nomeação pelas autoridades eleitas de outras autoridades, da natureza dos poderes que devem ser atribuídos aos representantes eleitos e às autoridades por eles nomeadas, do período em que as autoridades devem permanecer no cargo e se esse período deve ser fixo ou definido por quem os elege e o nível de liberdade (ou a ausência desta liberdade) que se deve conferir às autoridades para alterar arranjos constitucionais, inclusive em relação aos aspectos para a eleição das autoridades e a regulação do modo e dos limites para o exercício do poder.

A construção de uma teoria completa da igualdade, portanto, demanda tanto a análise dos critérios para distribuição de recursos materiais quanto do poder político, devendo em ambas as searas ser adotado critério compatível com o valor da igualdade – virtude soberana, pautada na ideia de igual respeito e consideração e pré-requisito para a caracterização de um regime como democrático.

Ao tratar da distribuição de recursos materiais, DWORKIN (2011) propõe como meta a igualdade de recursos (em contraposição à igualdade de bem estar), a

¹³ Conforme destacado por Misabel Derzi em nota de atualização à clássica obra de Aliomar Baleeiro, “não há, dentro da Ciência Política, consenso em torno da expressão ‘democracia’” e “a ambiguidade e a polissemia do termo são notáveis e os distintos significados, com que o conceito é empregado, tonam-no impreciso e obscuro” (DERZI, 2010, p. 05), e “embora seja inegável que a expressão democracia, quer por sua origem etimológica, quer quando está sediada em texto constitucional, tem núcleo significativo mínimo, necessariamente comprometido com autoridade, governo ou processo de escolha dos governantes” (DERZI, 2010, p. 07).

ser alcançada mediante mecanismos de leilão e mercado agregados a um mercado de seguros contra as adversidades advindas da falta de sorte.

A distribuição inicial dos recursos, na proposta de DWORKIN (2011), deve ser feita mediante um mecanismo que garanta a cada indivíduo uma cota equivalente à dos demais (princípio da igual importância), mas não necessariamente composta dos mesmos bens, cabendo ao cidadão escolher os recursos que deseja receber conforme os seus planos de vida (princípio da responsabilidade). O valor de cada recurso passível de escolha, por sua vez, será definido em um ambiente de mercado ou leilão e deve variar conforme o custo que a escolha impõe para as demais pessoas.

Essa proposta não apenas concilia liberdade, igualdade e responsabilidade, mas demonstra a sua relação de vinculação e dependência, na medida em que a liberdade de recursos na acepção de DWORKIN (2011) não pode ser alcançada sem o amplo exercício da liberdade por cada cidadão. Da mesma forma, não há como falar em liberdade efetiva para a escolha de seus planos de vida se o indivíduo não tiver acesso aos recursos mínimos para pô-los em ação.

Acerca da integração entre os valores da igualdade e da liberdade em sua definição de igualdade de recursos, vale a citação de DWORKIN (2011):

A igualdade de recursos, por outro lado, oferece uma definição da igualdade distributiva imediata e obviamente sensível ao caráter especial e à importância da liberdade. Ela faz com que a distribuição igualitária não dependa exclusivamente dos resultados que possam ser avaliados de maneira direta, como preferência-satisfação, mas em um processo de decisões coordenadas no qual as pessoas assumem responsabilidade por suas próprias aspirações e projetos, e que aceitam, como parte dessa responsabilidade, que pertencem a uma comunidade de igual respeito e consideração, possam identificar o verdadeiro preço de seus planos para as outras pessoas e, assim, elaborar e reelaborar seus planos de modo que utilizem somente sua justa parcela dos recursos em princípio disponíveis para todos. (DWORKIN, 2011, p. 160)

Não obstante, apesar de reconhecer a inter-relação entre o poder político e o acesso aos recursos materiais¹⁴, DWORKIN (2011) diferencia em sua teoria da

¹⁴ *Vide*, nesse sentido, o seguinte excerto de sua obra: “A igualdade distributiva, conforme a defino, não trata da distribuição de poder político, por exemplo, ou dos direitos individuais que não os direitos a certa quantidade ou parcela de recursos. É óbvio, creio, que essas questões reunidas sob o rótulo de igualdade política não são tão independentes das questões de igualdade distributiva quanto talvez insinue a diferença. Quem não pode desempenhar um papel na decisão, por exemplo, quanto à preservação contra a poluição de um ambiente que preze é mais pobre do que quem pode ter um papel importante nessa decisão. Não obstante, parece provável que se possa elaborar melhor uma teoria completa da igualdade, que abranja política, aceitando-se diferenças iniciais, embora um tanto arbitrárias, entre essas questões” (DWORKIN, 2011, p. 04).

igualdade os critérios para distribuição dos recursos materiais daqueles atinentes à distribuição de poder político, por entender que uma sociedade genuinamente igualitária não pode lidar com o impacto e a influência política como recursos a serem repartidos, mas sim como uma questão de responsabilidade.

Nesse aspecto, ousamos discordar do posicionamento de DWORKIN (2011) e o fazemos com fundamento no princípio igualitário abstrato cunhado pelo próprio Dworkin, conforme já exposto no capítulo 2 desta dissertação. Isso porque a definição daqueles aos quais deve ser atribuída a responsabilidade na distribuição e exercício do poder político demanda a utilização de um parâmetro, sendo arbitrário, e não consentâneo, com a ideia de igual respeito e consideração, atribuir-se valor diferenciado aos anseios políticos e à visão moral a um cidadão em detrimento dos demais, ainda que em relação a questões tidas como de princípio. Assim, é imperiosa a distribuição do poder político de modo tão equânime quanto possível.

Ao trabalhar a sua concepção de igualdade na política, DWORKIN (2011) subdivide a igualdade de poder como igualdade de impacto (possibilidade de impacto individual do cidadão na política, via voto ou decisão) e a igualdade de influência (possibilidade de impacto do cidadão na política por meio da influência que pode exercer sobre outros). Ele registra, ainda, a existência de dois enfoques distintos para a democracia, diferencia a concepção dependente de democracia de uma concepção separada e propõe uma concepção por ele denominada como mista ou dependente pura, que consistiria em “uma concepção dependente de democracia que ofereça um lugar importante, embora limitado, à igualdade de impacto, mas nenhum para a igualdade de influência” (DWORKIN, 2011, p. 275) e busque resultados relacionados às características fundamentais da democracia.

A concepção separada de democracia, na terminologia de DWORKIN (2011), centra sua análise no aspecto procedimental e compreende como democrático o processo que distribua o poder de modo igualitário, sem questionar os resultados que ele irá produzir. Em casos controversos, essa concepção propõe que se investigue a melhor solução como aquela apta a garantir maior igualdade no poder político. DWORKIN (2011) critica essa concepção de democracia por entender que, ao optar por ignorar as consequências do processo político, ela procede a uma segregação entre a igualdade política e as demais formas de igualdade substantiva, o que não seria recomendável.

A concepção dependente de democracia, por sua vez, ainda na terminologia de DWORKIN (2011), centra sua análise nos resultados e compreende como melhor forma de democracia aquela capaz de viabilizar “decisões substantivas que tratem todos os membros da comunidade com igual consideração” (DWORKIN, 2011, p. 255). As características da democracia nessa concepção somente se justificam porque garantem uma maior probabilidade de distribuir recursos de maneira equânime. Em uma concepção dependente de democracia, deve-se recorrer a um teste das consequências em casos controversos para se decidir qual seria a solução mais democrática (a qual será aquela que tiver maior probabilidade de produzir os resultados igualitários). DWORKIN (2011) afirma ser essa uma concepção que compreende a democracia essencialmente como um modelo que viabiliza a “produção de resultados do tipo certo” (DWORKIN, 2011, p. 256).

DWORKIN (2011) afirma que a concepção separada de democracia é a mais popular, especialmente pelo caráter neutro de sua proposta, que sensibiliza aqueles que são adeptos da ideia de que há divergências razoáveis acerca de diversos aspectos da moralidade política e dos contornos da justiça substantiva, sendo mais adequado julgar-se o caráter democrático de um processo pela natureza igualitária da distribuição de poder para decidir-se sobre as questões polêmicas, e não com base no resultado final alcançado. O autor também responde aos críticos da concepção dependente de democracia ao fundamento de que não há neutralidade efetiva, pois até mesmo a avaliação acerca do caráter igualitário (ou não) da divisão do poder político é controversa.

Ocorre que, embora de fato que não se possa falar em concepção completamente neutra de democracia, já que sempre haverá algum aspecto da questão passível de controvérsia (inclusive no que diz respeito à análise na justiça dos procedimentos para se decidir as questões controversas), não se pode negar que a concepção separada de democracia possui maior neutralidade em relação ao aspecto substantivo de questões morais. Além disso, a busca por um mínimo de neutralidade acerca do caráter substantivo da decisão, por sua vez, é imprescindível para se garantir real respeito e consideração no ambiente político.

Deveras, a partir do momento em que se pressupõe ser viável a identificação de um resultado justo que fundamentaria a distribuição não igualitária do poder político (distribuição esta que seria democrática para os adeptos de concepções

dependentes de democracia, por viabilizar o resultado justo), se concede maior consideração aos adeptos dessa resposta, em prejuízo daqueles que dela divergem razoavelmente. Ademais, caso se entenda que há um resultado justo a ser identificado e utilizado como norte para definição do modelo democrático, será preciso atribuir-se a alguém a autoridade para identificar e decidir qual é esse resultado correto e, ao fazê-lo, atribui-se poder a essa pessoa para impor a sua concepção aos demais, o que também vai de encontro à ideia de igual respeito e consideração.

Antes de indicar a sua concepção de democracia, DWORKIN (2011) diferencia os tipos de resultado que podem advir de um processo político democrático como consequências distributivas (decorrentes de decisões relacionadas à divisão de recursos) e consequências participativas (relacionadas ao caráter e distribuição da própria atividade política), sendo estas últimas subdivididas em simbólicas, agenciais e comunitárias, nos seguintes termos:

- Consequências participativas simbólicas: têm um caráter declaratório, reconhecem o indivíduo como um cidadão livre e igual ao admiti-lo no processo de decisão e, ato contínuo, declaram a condição de excluído daqueles alijados do processo político, aos quais é negado respeito completo (a exemplo do que se dá nas hipóteses previstas nos incisos III a V do art. 15 da CR/88¹⁵);
- Consequências participativas agenciais: relacionadas ao reconhecimento do indivíduo como agente moral, que se preocupa com as questões morais complexas e participa das discussões políticas a elas relativas não apenas como eleitor, mas como um agente dotado de convicções e paixão e que pode buscar exercer o seu direito de tentar convencer os demais membros da comunidade de sua posição;
- Consequências participativas comunitárias: relacionadas ao impacto do processo político na construção de uma comunidade política e fraterna, à ideia de que cada integrante da comunidade partilha do

¹⁵ “Art. 15. É vedada a cassação de direitos políticos, cuja perda ou suspensão só se dará nos casos de: I - cancelamento da naturalização por sentença transitada em julgado; II - incapacidade civil absoluta; III - condenação criminal transitada em julgado, enquanto durarem seus efeitos; IV - recusa de cumprir obrigação a todos imposta ou prestação alternativa, nos termos do art. 5º, VIII; V - improbidade administrativa, nos termos do art. 37, § 4º”.

orgulho ou da vergonha pelas decisões resultantes do processo político dessa comunidade.

DWORKIN (2011) destaca a importância de que as consequências participativas sejam consideradas em qualquer concepção de democracia dependente, tendo em vista a sua relevância para se considerar um regime como efetivamente democrático, não sendo suficiente a simples análise das consequências distributivas. Para DWORKIN (2011), mesmo uma tirania benevolente poderia obter resultados igualitários sob o aspecto distributivo, ao passo que nenhuma tirania pode obter consequências participativas igualitárias.

DWORKIN (2011) sustenta, ainda, que a avaliação acerca do caráter equitativo da distribuição de poder político deve ser feita sob a perspectiva tanto da dimensão horizontal (distribuição de poder entre os cidadãos) quanto vertical (distribuição de poder entre os cidadãos e as autoridades). Segundo o autor, o viés horizontal não é suficiente para justificar a conclusão da existência de uma democracia efetiva, haja vista que, para ele, até mesmo em uma tirania os cidadãos poderiam compartilhar o mesmo nível de poder político: nenhum. Por outro lado, sob o viés vertical, DWORKIN (2011) sustenta que nenhum sistema possui igualdade total e efetiva, pois o poder político de um deputado, senador ou presidente supera o poder político de um mero eleitor. Isso levaria a concepção separada de democracia a um dilema, pois ela não poderia se justificar com base apenas na dimensão horizontal, mas não teria meios de alcançar igualdade política efetiva na dimensão vertical.

Sob o viés vertical, DWORKIN (2011) afirma ser inviável pensar-se em igualdade de impacto, já que os representantes eleitos sempre terão mais poder de impacto do que os representados, mas afirma ser viável pensar em igualdade de influência como um ideal, embora ele o entenda como não recomendável. Caso as autoridades admitam que devem votar conforme a opinião de seus eleitores e se esses eleitores dispuserem de meios para conhecer as decisões das autoridades, poderão eventualmente revogar o seu mandato se elas não o cumprirem a contento, podendo-se pensar em igualdade de influência vertical.

DWORKIN (2011) afirma, ainda, não ser viável alcançar-se igualdade de influência absoluta, mas defende que o problema não residiria na existência de diferenças no poder de influência, mas na causa dessa diferença, especialmente nos

casos em que ela advém de uma diferença de poder econômico. Isto é, em casos que contem com desigualdade de recursos, o que leva à existência de maior quantidade de recursos disponíveis para uma pessoa, a qual poderá deles dispor para aumentar a sua influência política sem arcar com o mesmo custo de oportunidade que os seus concidadãos, ou nas situações em que a diferença de influência decorre de injustiças históricas contra determinados grupos.

Ao analisar as dimensões horizontal e vertical da distribuição de poder, contudo, DWORKIN (2011) parece ter segregado a análise do poder das autoridades daquele dos demais cidadãos, mas essa técnica não é adequada para a análise do efetivo caráter democrático de um governo, e tampouco é consentânea com a ideia de igual valor e com o ideal democrático, no Brasil expresso na CR/88¹⁶, de que o poder pertence ao povo e em seu nome é exercido. A afirmativa de DWORKIN (2011) acerca da viabilidade de se ter igualdade horizontal de poder de impacto em uma tirania, por exemplo, ignora o fato de que, na tirania, ao menos um cidadão terá mais poder político do que os demais – o ditador, que não estará exercendo o poder na condição de representante dos demais, mas como titular direto do poder. Ao contrário do que parece ter sido feito por DWORKIN (2011), para a efetiva análise da divisão horizontal do poder em uma sociedade, é importante segregar os momentos prévio e posterior à eleição. Em uma democracia, o poder de que goza a autoridade é delegado por aqueles que a elegeram, ao passo que, no processo de escolha das pessoas que irão ser investidas do poder político na condição de representantes dos demais, o futuro representante tem tanto poder político direto quanto qualquer um de seus eleitores – uma característica essencial do processo democrático.

Na concepção de DWORKIN (2011), a igualdade de impacto não é suficiente por si só para justificar uma concepção separada pura de democracia, embora tenha papel relevante em uma concepção mista como meta a ser buscada, desde que presentes outras condições. Porém, a igualdade de influência tampouco lhe parece desejável como padrão a ser perseguido com exclusividade, por exigir em seu entender demasiados sacrifícios à independência e outros valores das autoridades.

A conclusão de DWORKIN (2011) de que não se deve exigir sacrifícios à independência e outros valores das autoridades para viabilizar maior igualdade no

¹⁶ “Art. 1º. [...] Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

poder de influência, contudo, não é compatível com o princípio igualitário abstrato defendido pelo próprio autor. A aludida afirmativa parece expressar a ideia de que não se deve exigir das autoridades que decidam conforme o desejo e os valores dos representados, mas com influência também, e principalmente, de seus valores pessoais, de modo a se preservar a sua independência. DWORKIN (2011), porém, não parece esclarecer a origem da legitimidade dessas autoridades para decidir conforme juízos pessoais que destoem do juízo de seus representados. A concessão de uma autorização dessa natureza importa em tratamento desigual para com os representados, indo de encontro ao ideal democrático de que o poder é exercido em nome do povo, pois se confere maior consideração aos valores das autoridades do que àqueles dos demais membros da sociedade.

Em relação às metas substantivas do processo político (ou seja, as decisões que ele deveria viabilizar), DWORKIN (2011) diferencia as questões sensíveis à escolha – questões cuja solução correta depende do caráter e da distribuição de preferências na comunidade política, questões de política – de questões insensíveis à escolha – questões que independem de opinião, questões de princípio. No tocante às questões insensíveis à escolha, DWORKIN (2011) entende que tanto a igualdade de impacto quanto de influência (seja na dimensão horizontal ou vertical) são irrelevantes para fins de obtenção de uma decisão boa e justa.

DWORKIN (2011) afirma ter ciência de que pode haver divergência acerca de quais questões seriam ou não sensíveis à escolha, mas não se aprofunda nessa discussão, uma considerável fragilidade de seu argumento. Ao outorgar a determinadas autoridades o poder de definir o que seriam questões de política e o que seriam questões de princípio e, ato contínuo, o direito de decidir questões de princípio conforme os seus juízos e valores pessoais, DWORKIN (2011) lhes confere uma força política desproporcional ao poder atribuído aos demais cidadãos, e que não encontra fundamento de legitimidade. Ademais, até mesmo a afirmação de que as questões de princípio seriam insensíveis à escolha é controversa, pois as questões de princípio podem envolver discussões morais complexas e que comportam divergência razoável (e, portanto, escolha, ainda que para o intérprete a conclusão adequada pareça ser única).

Na concepção de DWORKIN (2011), a revisão judicial não viola metas simbólicas ou de agência, tendo em vista que não afeta o poder simbólico do voto e,

em relação à agência, viabiliza uma proteção especial às liberdades de expressão e liberdades políticas, proporcionam um fórum político para o debate das questões levadas à corte e aumentam o poder de influência de minorias.

Contudo, a revisão judicial ilimitada nas questões de princípio, de modo desvinculado da legislação, afeta tanto a meta simbólica quanto a agencial. A meta simbólica não se limita à simetria de votos, mas também à declaração de igual valor político de cada cidadão – o que é afetado ao se retirar dos representantes eleitos o poder de decidir acerca de questões morais relevantes e, assim, retirar também o poder simbólico dos representados.

A revisão judicial prejudica, ainda, as metas de agência, pois reduz sobremaneira a possibilidade de cada indivíduo influenciar a decisão a ser tomada, sendo que ele não será copartícipe da decisão (na condição de eleitor, representado por aquele que a tomou). Ademais, DWORKIN (2011) não enfrentou o impacto da revisão judicial nas metas comunitárias, ou seja, o impacto do processo político na construção de uma comunidade política e fraterna, relacionado à ideia de que cada integrante da comunidade partilha do orgulho ou da vergonha pelas decisões resultantes do processo político desta comunidade, prejudicada ao se retirar questões relevantes do debate no fórum político.

A concepção de democracia adotada neste trabalho é uma concepção separada, mas que inclui o que DWORKIN (2011) denomina consequências agenciais¹⁷ como parte do procedimento de distribuição do poder político, a saber, o poder de influência. O modelo de democracia aqui defendido deve garantir igualdade de impacto, especialmente via sufrágio universal, e a maximização da igualdade no poder de influência, especialmente impondo-se como limite às autoridades a observância das normas postas pelos legisladores (representantes eleitos pela sociedade) e a justificação de suas decisões em conformidade com os valores e a visão da sociedade.

¹⁷ Destacamos, contudo, desde já, a nossa discordância em relação à classificação das consequências participativas agenciais como consequências, por entendermos que elas se tratam em verdade da própria distribuição do poder político, pois estão relacionadas ao poder de influência (o qual, ao lado do poder de impacto, constitui uma das formas possíveis de poder). Por isso, a sua consideração para fins de identificação de um regime como democrático não desqualifica uma dada concepção de democracia como separada (e não uma concepção dependente).

3.3. A igualdade na política, a distribuição de competências e os limites ao exercício da autoridade

Na linha da teoria desenvolvida por SHAPIRO (2011) e exposta no capítulo 2, o Direito deve ser compreendido como um plano e, como tal, um mecanismo de gestão e capitalização da confiança, por meio do qual são repartidas as competências entre os agentes jurídicos de modo proporcional à economia da confiança, a ser extraída do plano máster, ou seja, a Constituição de Democracias Constitucionais.

Partindo-se do princípio democrático e do princípio da igualdade, por sua vez, a distribuição de competências entre as distintas autoridades do sistema deve ser feita de modo a se buscar a maximização da igualdade no poder político. Isso se dá especialmente por meio da atribuição ao Poder Legislativo (eleito via sufrágio democrático) da competência para a eleição dos valores e prioridades a ser internalizados no sistema. Ao mesmo tempo, às autoridades administrativas e judiciárias é reconhecida a competência para a aplicação e atribuição de sentido no caso concreto a essas normas, o que é também ato de criação do Direito.

Essa concepção é compatível com o sistema constitucional brasileiro vigente, no qual é consagrado como direito fundamental o princípio da legalidade, em especial no que é pertinente às relações tributárias, nas quais ele se aplica em sua forma mais restrita – princípio da legalidade estrita ou especificidade conceitual fechada.

A compreensão do sistema jurídico como um sistema autopoiético e autorreferenciado, operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto, nos moldes propostos pela Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann (2011), permite a conjugação dos anseios de segurança, previsibilidade e isonomia na aplicação da lei (justiça formal) com a necessidade de reformulação e evolução do conteúdo das normas. Assim, é possível que se reflitam os valores sociais, sem prejuízo da observância necessária pelo intérprete não apenas dos valores de justiça já incorporados ao ordenamento jurídico constitucional, como também dos princípios democrático e da igualdade.

O fechamento operacional do sistema, com o respeito à exigência de que ele se crie, opere e transforme mediante operações internas, sem a interferência de fatores externos, a exemplo de fatores econômicos e sociais, assim como das concepções pessoais de certo e justo do intérprete, garante segurança e justiça formal – igualdade perante a lei. Por outro lado, a abertura cognitiva, por meio dos acoplamentos estruturais que buscam informações¹⁸ no meio, viabiliza a adaptação e evolução constante do Direito, a fim de se alcançar a Justiça em sua acepção material e mutável.

Misabel Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, assim explica a sua adesão ao modelo de sistema adotado por Niklas Luhmann:

Essa visão explica a nossa adesão ao modelo de sistema, adotado por NIKLAS LUHMANN, como modelo que, realçando o aspecto funcional do sistema jurídico, melhor serve ao Estado de Direito e, assim, ao Estado Democrático de Direito. Não nos cabe fazer a exposição e a ordenação das diversificadas teorias a respeito dos sistemas, não é esse nosso objetivo. A função, atribuída ao sistema jurídico em NIKLAS LUHMANN, segundo a qual as operações jurídicas judiciais são e devem ser operacionalmente fechadas, não prejudicam o caráter aberto do mesmo sistema aos valores, ao conhecimento e à evolução dos conceitos que o embasam. (DERZI, 2010, p. 14)

Deveras, para que o Direito seja eficaz, alcance com sucesso o seu mister de garantir paz social e seja um instrumento de desenvolvimento e evolução da sociedade, e não de mera manutenção de *status quo*, é imprescindível que o conteúdo das normas reflita os valores morais da sociedade, para o que se faz necessária a abertura cognitiva do sistema jurídico. Não obstante, a justiça formal é pressuposto para se alcançar a justiça material, pois não há como se pensar na justiça em um Estado de arbitrariedade, sem a igualdade perante a lei e a segurança de que o Estado e os demais cidadãos observarão as normas previamente estabelecidas, decorrendo daí a necessidade de respeitar-se o fechamento operacional.

Misabel Derzi, em artigo no qual defende o direito à economia de impostos, leciona que a segurança jurídica é base essencial do Estado de Direito e destaca que ela "não se opõe à igualdade, mas a complementa" (DERZI, 2006), na medida em que protege o cidadão da arbitrariedade.

¹⁸ Na terminologia de LUHMANN (2011), as informações buscadas no meio são denominadas irritações, advindas dos acoplamentos estruturais que viabilizam a abertura cognitiva dos sistemas autopoieticos.

Nessa ordem de ideias, havendo conflito entre princípios de segurança jurídica e de justiça por ocasião da aplicação de uma dada norma geral e abstrata a um caso concreto, deve ser dada prevalência à segurança jurídica, resguardando-se as expectativas legítimas inspiradas pelo ordenamento jurídico e o valor que é também moral de proteção da confiança do jurisdicionado. Esse é um imperativo não apenas do fechamento operacional do sistema e da razão de ser da existência própria do Direito, que, conforme já exposto, tem como função primordial coordenar a ação em sociedade e garantir previsibilidade de condutas, mas também da essência dos valores afetos à segurança jurídica. Como regra, os princípios relacionados a esta têm natureza de princípio-garantia e nessa condição não admitem sopesamento. Vale a lição de Heleno Torres (2012):

Como procuramos demonstrar neste trabalho, admitir o sopesamento do princípio de segurança jurídica significaria romper com o princípio de segurança jurídica, o que seria o mesmo que violar o próprio Sistema Constitucional Tributário. O motivo determinante é que as garantias não se sujeitam ao sopesamento. (TORRES, 2012, p. 375)

Os princípios relacionados à Justiça material não podem, por certo, ser ignorados no ato de aplicação do Direito¹⁹, até porque não raro esses valores têm guarida constitucional, especialmente no regime da CR/88.

Os princípios de Justiça, nesse contexto, devem ser utilizados como norte tanto na interpretação das normas já existentes, como também e principalmente na definição do conteúdo das novas normas a serem criadas e na revisão das atualmente vigentes, de modo que o ordenamento seja materialmente justo e reflita com a maior fidedignidade possível os valores predominantes naquela dada sociedade em um determinado momento histórico.

Valter Lobato (2012) leciona que um dos aspectos do Estado de Direito consiste exatamente na "previsibilidade das ações do Estado; boa-fé deste Estado para tratar seus cidadãos contribuintes de forma segura (previsível, certa, limitada) e justa (porque certa, previsível, limitada)", identificando, como se vê, a observância da segurança jurídica não apenas com a essência do Estado de Direito, mas também com a ideia de justiça, ao menos em seu aspecto formal.

¹⁹ Ato este que, conforme alerta Misabel Derzi em sua obra dedicada ao estudo da modificação de jurisprudência em matéria tributária e da necessidade de proteção das legítimas expectativas (DERZI, 2009), é também ato de criação por importar na escolha pelo julgador de um dentre os possíveis sentidos do texto normativo.

Lobato afirma, ainda, que a meta do Estado de Direito deve ser a justiça material, a liberdade e a igualdade, bem como que se deve buscar uma atuação isonômica na busca dessa justiça material, sugerindo a seguinte forma de atuação estatal: "Preserva-se o passado, mas a expectativa futura deve ser amoldada não somente com o *status quo*, mas adequada ao ambiente de transformação para que sejam atingidos os direitos e garantias sociais e individuais." (LOBATO, 2012). A fim de fundamentar o seu ponto de vista, LOBATO (2012) invoca a Teoria dos Sistemas Autopoiéticos, nos seguintes termos:

Destarte a Teoria dos Sistemas Autopoiéticos demonstra que o Direito, para gerar conhecimento e preencher um pouco de suas expectativas, deve se fechar enquanto sistema, não admitindo interferências externas que não sejam processadas internamente. Mas para não se perder ou tornar-se defasado frente à velocidade das mudanças implementadas nos fatos sociais, o direito torna-se um sistema normativo fechado, mas 'cognitivamente' aberto, assimilando os fatores do meio ambiente social, de acordo com seus critérios de percepção. Assim, o conhecimento é gerado pelo fechamento normativo, enquanto que a reciclagem advém da possibilidade de alteração do Direito pela dimensão cognitiva, adaptando este à velocidade e complexidade da Sociedade Moderna. (LOBATO, 2012)

Para a definição dos limites do julgador na atribuição de sentido aos conceitos abertos e indeterminados contidos nas normas e na aplicação dos princípios por ocasião do julgamento, por sua vez, pode-se invocar a doutrina de GADAMER (2002) em sua obra *Verdade e Método II*, a fim de que essa interpretação seja feita em conformidade com os valores sociais e, portanto, com a aceção socialmente vigente de justiça.

GADAMER (2002) não se dedicou especificamente a questões jurídicas, mas sua hermenêutica filosófica pode inspirar teorias para uma compreensão e interpretação do Direito mais comprometida com a adequação social. Ao apontar, no capítulo XII da obra *Verdade e Método II*, a falsidade dos ideais de unicidade dos signos e da formalização lógica da linguagem, trazida à tona pela semântica, o autor fornece subsídios para se afastar a pretensão, estritamente positivista em seus moldes clássicos, que prega a busca do verdadeiro sentido da norma, por meio de uma interpretação essencialmente gramatical, ainda que com auxílio de outros métodos hermenêuticos.

A constatação de GADAMER (2002) de que o sentido da palavra ganha individualização dentro do contexto e se constrói na história por meio do diálogo, até que se alcance algo próximo ao consenso, indica a viabilidade de se defender que o

ponto central da hermenêutica jurídica reside na delimitação e na compreensão do sentido social dos conceitos presentes na norma posta, como ato de aplicação das normas. Dessa maneira, sua interpretação não é vista como decorrência de mero ato isolado de poder da autoridade julgadora, mas uma construção de sentido condizente com a compreensão dos termos predominantes na sociedade e no tempo em que a norma está sendo aplicada.

GADAMER (2002) destaca, ainda, a presença na linguagem do dito que está presente como não dito – circunstâncias que influenciam o dizer – e como o dizer que se encobre, em especial os preconceitos, que traduzem muitas vezes ideologias políticas. Essa constatação alerta-nos para a necessidade de se criar uma teoria normativa para a aplicação do Direito, a fim de que as decisões de cunho político não sejam transferidas aos técnicos do Direito, que não podem ser tidos como guardiães da verdade – verdade essa que não é absoluta, e tampouco identificável por meros métodos científicos.

Pode-se invocar a doutrina de GADAMER (2002), nesse contexto, para amparar a proposição de que o contorno e a interpretação de mundo assentes no senso comum, construídos no tempo pelo diálogo, são o ponto de partida e os limites para a interpretação das normas postas pelos julgadores. Assim, a aplicação da norma refletiria valores sociais, e não meros preconceitos do julgador.

A alteração desses conceitos, a quebra dos preconceitos, a crítica e a contestação do que se estagnou, por sua vez, deve se dar nas lutas sociais e na via legislativa, ou seja, na esfera política.

Acerca da relevância de se considerar o contexto na interpretação do texto jurídico, cujos signos são o ponto de partida, vale citar o escólio de Raffaello Lupi, conforme excerto extraído da obra de TORRES (2003), bem como a doutrina do próprio:

Le valutazioni che ricorrono nell'interpretazione non hanno a che fare con le preferenze etico-politiche dell'interprete, ma con il testo normativo di riferimento e con la logicità della soluzione raggiunta e cioè: 1) l'interpretazione deve conciliarsi col testo normativo, poichè altrimenti l'interprete invaderebbe il campo delle scelte politiche riservato al legislatore; 2) l'interpretazione deve essere prova di illogicità e contraddizione, sia in assoluto sia col resto delle scelte legislative desumibili dal sistema. (LUPI, 1998²⁰, *apud* TORRES, 2003)

²⁰ LUPI, Raffaello. *Lezione di diritto tributario – Parte generale*. 5. Ed. Milano: Giuffrè, 1998. p. 39-40) *apud* TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 133.

Para a *teoria do construtivismo metodológico do direito*, o “*texto jurídico*”, cujo conteúdo é um agregado de enunciados do discurso prescritivo, é o ponto de partida para o processo de interpretação, a partir do qual o sujeito formará a sua ‘significação’ a respeito do conteúdo semântico, mediante os atos de compreensão. A tarefa do intérprete, portanto, é a de buscar compor a ‘significação’ que os enunciados denotam no seu ‘contexto’. Esta significação da conduta humana (na forma de juízo hipotético-convencional), que se compõe tomando em conta toda a organização do sistema de normas gerais e abstratas, é a própria norma individual e concreta (que deve ser compreendida como resultado do procedimento de interpretação), aplicável ao caso que requer a decisão. (TORRES, 2003, p. 135)

As autoridades (administrativas ou judiciais) que aplicam o direito devem ter o texto da norma editada pelo legislador como limite, pois ele é produto da decisão construída no fórum político pelos representantes eleitos pela sociedade e, como tal, deve refletir a visão prevalecente de justiça da comunidade política.

Atribuir a essas autoridades a liberdade para se afastar das normas estabelecidas via processo legislativo democrático com fundamento em sua concepção pessoal de certo e justo seria atribuir maior consideração à opinião delas, em detrimento da opinião dos demais cidadãos, o que afronta a igualdade política.

Ao interpretar, as autoridades administrativas e, especialmente, as judiciais criam direito, já que escolhem dentre os significados cabíveis e têm o poder para fazê-lo, delimitado pela distribuição de atribuições e competências no processo democrático. Porém, elas não podem fazê-lo em desacordo com o que já foi apreciado pelo legislador, não podem fazê-lo contra o texto da lei.

Ademais, o fundamento de validade do exercício desse poder em uma democracia não advém apenas da autoridade da qual se encontra investido o agente, mas da legitimação decorrente da observância dos procedimentos previamente estabelecidos para o exercício do poder e da conformação das decisões com os anseios e valores do meio social.

Habermas afirma que "o direito só mantém força legitimadora enquanto puder funcionar como uma fonte da justiça. E precisa continuar presente enquanto tal; ao passo que o poder político tem à mão, como fonte de força, meios coercitivos de caserna" (2012, p. 183-184).

RAZ²¹ (*apud* BUSTAMANTE, 2014) também aponta o fundamento de validade do Direito no seu exercício consentâneo com a prática social, e não em meros argumentos de autoridade, conforme se depreende da seguinte passagem:

[...] constitutions can be legitimate not because they have received their authority from an unlimited constituent power, but because they are “enshired in the practices of their countries” [...] “The authority of constitutions, in this perspective, depends on how well they are interpreted by the constitutional court.

Em relação às autoridades administrativas e judiciais, em especial, as quais não são eleitas por meio de sufrágio democrático, a legitimidade das decisões está intrinsecamente ligada à sua conformação às normas constantes da Constituição e àquelas editadas pelo Poder Legislativo, bem como à qualidade da argumentação que demonstra a sua adequação a essas normas e à aceção que a sociedade atribui aos signos interpretados pelo órgão julgador.

A adequada e completa exposição das razões que fundamentam a decisão administrativa ou judicial e de sua coerência e conformação com o ordenamento jurídico positivado, portanto, é uma exigência para a justificação do próprio exercício do poder em um Estado que se pretenda democrático. Ademais, a fundamentação exaustiva da decisão é um meio de se evitar a prolação de decisões pautadas em critérios não jurídicos, em especial as pré-concepções das autoridades, que traduzem não raras vezes ideologias políticas, e evitar que as decisões de cunho político sejam transferidas aos técnicos do Direito, a especialistas que se substituam como guardiães de uma verdade que, como nos alerta GADAMER (2002), não é absoluta e tampouco identificável por meros métodos científicos.

Dada a sua localização no centro do sistema, em contraposição ao legislador que estaria localizado na periferia – valendo-se de terminologia de Misabel Derzi (2010) –, as autoridades executivas ou judiciárias não podem se comunicar diretamente com o meio e utilizar critérios ainda não internalizados no sistema jurídico para fundamentar as suas decisões. A invocação de valores somente é cabível nos casos em que eles já estiverem internalizados no sistema, por meio de uma escolha do legislador, constituinte ou ordinário.

²¹ RAZ, J. “On the Authority and Interpretation of Constitutions: Some Preliminaries”. L. Alexander (ed), *Constitutionalism: Philosophical Foundations*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998. p. 173-174 *apud* BUSTAMANTE, Thomas. *The Ongoing Search for Legitimacy: Can a 'Pragmatic yet Principled' Deliberative Model justify the Authority of Constitutional Courts?* Belo Horizonte, 2014.

A autoridade deve decidir mediante a utilização de critérios jurídicos, e não políticos, e a sua decisão tem como limite os significados passíveis de serem atribuídos ao texto da norma a ser aplicada. Ademais, a escolha do significado a ser atribuído aos termos utilizados pelo legislador constituinte ou ordinário também não é absolutamente livre, pois cabe ao intérprete escolher o melhor significado possível dentro do contexto social e histórico no qual se encontra inserido. Não lhe é autorizado atribuir às expressões utilizadas pelo legislador significado distinto daquele aceito pela sociedade e o (in)consciente coletivo.

Conforme reflexões de GADAMER (2002), em seu texto “Linguagem e Compreensão”, a linguagem não pertence a um indivíduo em apartado e não pode ser por ele apropriada, pois o sentido a ser atribuído aos signos deve ser consentâneo com o contexto histórico-fetual da sociedade. Segundo o aludido autor, a palavra só se torna palavra quando entra em comunicação e é a própria língua que prescreve o que significa o uso da linguagem: a língua não depende de quem a usa; ela resiste a ser usada de maneira equivocada e não pode ser reduzida a uma opinião subjetiva.

A interpretação, portanto, deve ser feita dentro dos limites semânticos das normas (abstratas e concretas) preexistentes e em conformidade com a visão social das expressões, conceitos e princípios a serem aplicados, sendo imprescindível a fundamentação das decisões, demonstrando essa adequação e consequente conformidade da decisão ao sistema jurídico.

4. AS PRÁTICAS ELISIVAS E A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA

A CR/88 consagra a opção política por um Estado Democrático de Direito e reconhece papel central aos direitos fundamentais e à dignidade da pessoa humana, sendo esta última elencada como fundamento da República (art. 1º, III, CR/88²²). Dentre os objetivos fundamentais da República, por sua vez, constam expressamente a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CR/88²³), a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, CR/88²⁴), assim como a promoção do bem de todos (art. 3º, IV, CR/88²⁵), a demonstrar a opção constitucional por um estado que, sem prejuízo de se caracterizar como economia de mercado, possui forte vocação social, voltada à construção de uma sociedade mais justa e igual.

A efetivação desses valores, constitucionalmente alçados a fundamentos e objetivos da República brasileira, demanda investimentos públicos na promoção dos direitos e garantias fundamentais (em especial os direitos de cunho social, que demandam prestações positivas do estado), na redução das desigualdades e na construção de uma sociedade que propicie aos seus cidadãos oportunidades as mais equitativas possíveis para o desenvolvimento pessoal e a fruição de uma vida digna.

O financiamento da atuação estatal dá-se primordialmente pela via dos tributos, fonte por excelência da receita pública em estados nos quais vigora a economia de mercado e, portanto, nos quais a atuação estatal direta na economia, ainda que cabível, é excepcional.

Desde que respeitados os limites e garantias traçados na CR/88, com destaque para o princípio da legalidade e o princípio da capacidade contributiva, o sistema tributário pode ser um importante instrumento na efetivação dos ideais de

²² “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] III - a dignidade da pessoa humana; [...]”

²³ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]”

²⁴ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]”

²⁵ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. [...]”

Justiça e na promoção de uma sociedade mais igualitária. Os tributos viabilizam a captação de recursos junto àqueles que podem arcar com o ônus fiscal e capitalizam o estado com os ativos necessários não apenas à manutenção da estrutura estatal, mas também à efetivação dos direitos sociais consagrados no texto constitucional. No Direito brasileiro, a segurança jurídica e a justiça inspiram distintos princípios e regras constitucionais, positivados na CR/88, que visam dar concretude e efetividade a esses valores.

Dentre os princípios e regras constitucionais em sede tributária que são fundados no imperativo de segurança jurídica, merecem destaque os princípios da legalidade em sua modalidade estrita, da irretroatividade, da anterioridade e anterioridade (ou espera) nonagesimal, assim como a distribuição rígida de competências tributárias previstas na CR/88 e a exigência de lei complementar tanto para delimitação via normas gerais das principais características dos tributos (em especial a hipótese de incidência e sujeição passiva) quanto para o exercício pela União de sua competência residual tributária²⁶.

Em sede de justiça, por sua vez, podem ser destacados os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, da seletividade e da igualdade, bem como a temperança da liberdade de iniciativa e do próprio direito de propriedade pela exigência de que a propriedade, assim como a empresa e os contratos, cumpra a sua função social. Esses princípios são, via de regra, invocados pelos defensores das técnicas extensivas de interpretação para justificar a tributação de fatos atípicos praticados no âmbito de planejamentos tributários.

Na linha da metatopia de interpretação proposta por SHAPIRO (2011), exposta no capítulo 2 desta dissertação, a definição do método interpretativo mais adequado ao sistema brasileiro deve se dar por meio da análise de nosso texto constitucional, especialmente no que toca à distribuição de competências e de confiança entre os distintos agentes e Poderes do Estado, levada a efeito pelo Constituinte. Nessa ordem de ideias, a investigação acerca da compatibilidade com o ordenamento brasileiro da adoção pelos contribuintes de práticas elisivas via planejamento tributário perpassa, necessariamente, a reflexão acerca dos princípios

²⁶ Conforme pontua Misabel Derzi em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro: “previsibilidade, irretroatividade, jurisdição, processo devido e especialidade ou determinação conceitual (impropriamente denominada tipicidade) são conceitos por meio dos quais se manifesta um dos fins objetivados no Estado de Direito: a segurança jurídica” (DERZI, 2010, p. 106).

e regras supracitados, ainda que essa reflexão se restrinja nessa seara aos aspectos que tangenciam os planejamentos tributários.

4.1. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade encontra-se na base do Estado de Direito e da Democracia, sendo intimamente relacionado às ideias de autodeterminação e autorregulação do povo em um Estado Democrático, no qual o Poder a todos pertence e em seu (de todos) nome é exercido²⁷.

Conforme relato de Derzi, em nota de atualização à clássica obra de Baleeiro, “as bases políticas das limitações ao poder de tributar vêm provavelmente da Idade Média, quando se desagrega a estrutura estatal e o rei perde força frente aos senhores feudais” (DERZI, 2010, p. 79). O princípio da legalidade tem sua origem no corporativismo medieval, antes de se afirmar na Revolução Francesa e “manifestar-se enquanto princípio fundamental do Estado de Direito no constitucionalismo do século XIX” (*ibidem*).

Os relatos de Gerd Rothmann (1972) e Lucia Guimarães (2002), ambos citando Vitor Ukmar, caminham no mesmo sentido, e apontam a origem do princípio da legalidade na Magna Carta inglesa firmada por membros da nobreza daquele país com João sem Terra nos idos de 1.215²⁸. Esta destacou que a legalidade se firmou e consolidou após o movimento pela independência nos Estados Unidos da América e a Revolução Francesa, sendo hoje princípio previsto nas Constituições de todos os Estados que adotam o modelo de Estado Democrático de Direito.

²⁷ Nesse sentido, vale nova citação ao art. 1º, parágrafo único da CR/88: “Art. 1º [...] Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

²⁸ A conclusão de que a Magna Carta inglesa contemplaria o princípio da legalidade tributária não é unânime na doutrina. Fernando Maida Gonçalves (2007), por exemplo, questiona este entendimento, aos fundamentos de que (1) ao tempo da celebração da Magna Carta não havia órgão similar ao parlamento e este documento decorreu de um acordo do rei com a nobreza, e não com o povo, e o conselho que deveria aprovar a tributação era composto apenas por estes nobres, não se podendo falar àquela época em lei na concepção que atualmente lhe é atribuída e (2) os artigos que previam o consentimento para a tributação teriam sido anulados por ato do papa, tendo permanecido no ordenamento apenas pelo período aproximado de 01 (um) ano.

O aludido princípio encontra proteção especial e ainda mais intensa em sede de Direito Tributário e Direito Penal²⁹. No sistema da CR/88, o princípio da legalidade é previsto de forma geral no rol de Direitos e Garantias Fundamentais do art. 5º, em seu inciso II³⁰, além de contar com previsão específica no que é pertinente às relações tributárias, conforme art. 150, I da CR/88³¹.

A teor dos supracitados princípios constitucionais, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, CR/88) e, reforçando-se em sede tributária este imperativo de observância da legalidade, ou seja, da prévia autorização legislativa, pelos representantes eleitos pelo povo, para que o Estado exerça a sua potestade em face dos particulares, é vedado aos entes políticos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, I, CR/88).

O princípio da legalidade é intimamente relacionado ao imperativo de segurança jurídica e à proteção da confiança e das legítimas expectativas dos cidadãos e guarda relação e fundamento de legitimidade também no princípio da separação dos poderes e nos ideais democrático e republicano de que a população seja copartícipe da construção do ordenamento que a vincula, o que inspira os brocardos *nullum tributum sine praevia lege* e *no taxation without representation*.

Nas relações tributárias, o princípio da legalidade é previsto na CR/88 em forma ainda mais estrita, demandando não apenas autorização legal para a exigência fiscal, mas a previsão exaustiva em lei dos elementos necessários e suficientes a essa exigência, em especial a hipótese de incidência, base de cálculo, sujeição ativa e passiva e alíquota³², afastando-se, assim, a aplicabilidade em sede fiscal da utilização da analogia ou de interpretação extensiva para atingir fatos não abarcados pela norma legal de incidência. A estreita conexão do princípio da legalidade com a

²⁹ Registre-se que, em sede de Direito Tributário e Direito Penal, até mesmo os países da tradição da *Common Law* consagram o princípio da legalidade.

³⁰ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]”

³¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”

³² A exigência de que as alíquotas dos tributos sejam fixadas em lei em sentido formal e material é excepcionada nas situações expressamente previstas no texto originário da CR/88, que admite a fixação pelo Executivo da alíquota de determinados tributos (previstos em rol taxativo no §1º do art. 153 da CR/88, composto pelo Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações de Crédito e Financeiras), desde que respeitados os limites mínimo e máximo estatuídos na lei.

segurança jurídica e sua relevância como instrumento de garantia da previsibilidade do Direito, proteção de expectativas e viabilização do planejamento pessoal dos cidadãos, é assente na doutrina.

Alberto Xavier (2001), em sua obra *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, refere-se ao princípio da legalidade em sede tributária como “princípio da determinação ou da tipicidade fechada” (p. 19), que exige a previsão na lei de todos os elementos aptos a ensejar a exigência fiscal, com precisão e determinação tais que viabilizem ao cidadão a “previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários” (*ibidem*), a denotar a sua relevância para a proteção da segurança jurídica.

Humberto Ávila também relaciona o princípio da legalidade à segurança e previsibilidade característica do Estado de Direito, e destaca em sua obra *Sistema Constitucional Tributário* que a segurança jurídica é subprincípio do Estado de Direito e que este último pressupõe o controle do poder de tributar e do Poder Judiciário (ÁVILA, 2012a, p. 142, 202-3), bem como que a efetiva observância da segurança jurídica demanda “uma certa medida de intelegibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade para os destinatários da lei” (ÁVILA, 2012a, p. 202-3). O aludido autor destaca, ainda, em artigo de obra conjunta dedicada ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, que o princípio da legalidade deve necessariamente ser entendido como um óbice à pretensão de se exigir tributo do contribuinte que não preenche os requisitos para a incidência da norma tributária, sob pena de não ser capaz de exercer o papel de “*garantia* capaz de *limitar* o poder de tributar, como pretendeu estabelecer a Constituição Federal na seção destinada às limitações do poder de tributar” (ÁVILA, 2012b, p. 394-5).

TORRES (2012) destaca a importância de se buscar a clareza e a precisão e evitarem-se conflitos e arbitrariedades para que se possa alcançar a certeza do direito e a segurança de orientação dela decorrente. Para tanto, é necessário “prover os atos normativos de clareza, precisão e congruência, como garantia de uma correta aplicação das normas jurídicas” (p. 370), e destaca que “evitar conflitos, afastar a arbitrariedade e favorecer a adequação de condutas ao direito são as finalidades mais relevantes do princípio de certeza do direito” (*ibidem*, p. 370). O autor defende, ainda, que o princípio da segurança jurídica deve ser entendido como

um princípio-garantia constitucional e não admite ponderações abstratas com a justiça, pois as garantias não admitem sopesamento (*ibidem*, p. 375).

Eduardo Junqueira Coelho (2012) também destaca a relação da segurança jurídica com a calculabilidade dos fatos e da ação dos Poderes Públicos e dos indivíduos, bem como com a capacidade da ordem jurídica de transmitir os seus comandos de forma clara e certa e manter a estabilidade das relações jurídicas.

Onofre Alves Batista Júnior, por sua vez, embora admita a possibilidade de se desconsiderar, para fins fiscais, atos praticados pelos contribuintes com o fim de afastar ou reduzir a incidência fiscal, desde que sem a utilização da analogia, e sim com fundamento na fraude à lei tributária ou na interpretação extensiva (BATISTA JUNIOR, 2002), afirma que a exigência de segurança jurídica é reforçada no Direito Tributário. Isso ocorre especialmente porque os contribuintes devem conhecer de antemão os custos fiscais para que possam planejar as suas atividades (BATISTA JUNIOR, 2012):

Não há como se negar, porém, que a ideia fortificada de segurança jurídica vem reforçada pela exigência que se faz ao direito tributário de ser capaz de garantir a previsibilidade objetiva por parte dos contribuintes, de forma que estes possam incorporar, em seus planejamentos e perspectivas, a exata noção dos encargos que deverão suportar. Nesse compasso, a exigência de determinabilidade posta pelo princípio da tipicidade tributária exige que os elementos e aspectos fundamentadores dos tributos sejam determinados de tal modo que possa o sujeito passivo calcular de antemão a carga tributária que lhe corresponda. (BATISTA JUNIOR, 2012, p. 654)

A par de sua função como garantia vinculada à segurança e previsibilidade do Direito, o princípio da legalidade guarda estreita conexão, ainda, com o princípio da Separação de Poderes e o princípio Democrático, sendo a sua observância imprescindível para que se tenha o respeito efetivo à distribuição de competências em nosso sistema constitucional.

XAVIER (2001) é preciso ao apontar a relação do princípio da legalidade com a separação de poderes, na medida em que é instrumento para proteção da competência atribuída ao Poder Legislativo para o exercício com exclusividade da função legislativa em matéria tributária, não sendo lícito aos Poderes Executivo ou Judiciário invadir esse âmbito de competência, ainda que de modo indireto ou oblíquo:

O princípio da tipicidade da tributação encontra-se estreitamente relacionado não só com o princípio da segurança jurídica, mas também com o princípio da separação de poderes, enquanto determina regras quanto à

formulação das leis, tendo em vista impedir que a função legislativa do Poder Legislativo (ao qual foi constitucionalmente atribuída a competência exclusiva quanto à criação e aumento de tributos) possa vir a ser exercida, ainda que de modo indireto ou oblíquo, pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário. (XAVIER, 2001, p. 26)

Na mesma linha, também alertando para a invasão de competência que decorreria do desrespeito ao princípio da legalidade tributária via a utilização de analogia ou interpretações extensivas e finalísticas com o objetivo de se cobrar tributos, o posicionamento de TORRES (2003):

Por tudo o que foi dito, não encontramos qualquer possibilidade para o emprego de analogia no direito tributário brasileiro, o que vale também para as tentativas de interpretações extensivas e finalísticas, com o objetivo de cobrança de tributos. Fecha-se, assim, o círculo democrático do princípio republicano do consentimento dos tributos, pois, insistir numa permissão para tais métodos equivaleria a transferir para a Administração uma função constitucional que lhe é indisponível: de legislar sobre as matérias de sua competência. (TORRES, 2003, p. 233)

Lucia Guimarães (2002) aponta em artigo de sua autoria a possibilidade de se reconhecer duas acepções distintas para o princípio da legalidade, que pode ser entendido tanto como manifestação do consentimento e exigência Republicana, quanto na condição de instrumento de segurança jurídica.

A autora sustenta que o reconhecimento do princípio da legalidade como manifestação do consentimento tem se enfraquecido ao longo dos anos e sido substituído pela sua concepção como instrumento de segurança jurídica. Porém, alerta para a necessidade de se manter em vistas sempre ambas as acepções do princípio e não se olvidar do fato de que as violações ao princípio da legalidade não atentam apenas contra a estabilidade e a segurança jurídica, mas implicam, também, “em violações diretas ao princípio republicano” (GUIMARÃES, 2002).

Gerd Rothmann (1972) também alude à estreita relação do princípio da legalidade com a separação dos poderes e com a democracia, destacando que “historicamente, os regimes democráticos se caracterizam pelo direito de os contribuintes consentirem, pelo voto de seus representantes eleitos, na criação ou aumento de tributos: ‘no taxation without representation’” (ROTHMANN, 1972, p. 23).

Nesse contexto, diante da não conformação da conduta do contribuinte com o conceito previsto na legislação para a atração da incidência fiscal, não há que se falar em dever de pagar de tributo, sequer sob a justificativa de solidariedade social, não sendo a autoridade administrativa ou mesmo judicial autorizada a desconsiderar a forma lícita eleita pelo contribuinte para a prática do ato (desde que o negócio

esteja livre de vícios, inclusive de simulação) no intuito de estender a tributação para além do quanto previsto em lei.

4.2. Princípios da Não Surpresa

Ainda no âmbito da segurança jurídica e proteção das legítimas expectativas do cidadão, a CR/88 consagra os princípios de irretroatividade e da anterioridade e anterioridade (ou espera) nonagesimal, os quais complementam a legalidade no afã de garantir previsibilidade ao Direito Tributário.

O Direito, na condição de plano social compartilhado³³, tem como uma de suas principais funções coordenar a conduta humana em sociedade e viabilizar o planejamento individual dos cidadãos a ele sujeitos. Para isso, se faz imprescindível que o Direito seja apto a garantir previsibilidade; se não em relação às condutas, posto que a liberdade e o livre-arbítrio impossibilitam previsibilidade plena nesse aspecto, ao menos no que diz respeito às consequências jurídicas de cada comportamento ou escolha humana.

Esse dever de previsibilidade do Direito afigura-se especialmente necessário diante de relações tributárias, na medida em que o tributo é custo imposto pelo Estado aos seus cidadãos e, como tal, precisa ser considerado pelo indivíduo no planejamento de suas atividades e na condução de suas atividades econômicas, inclusive na composição do preço de produtos e serviços e na própria decisão de empreender nos mercados.

Nessa ordem de ideias, o princípio da legalidade não é suficiente, *de per se*, para a garantia de previsibilidade que demanda o Direito Tributário, posto que não basta a previsão em lei para que as legítimas expectativas dos cidadãos sejam respeitadas. É também necessário que essa lei seja prévia ao fato tributado, bem como que seja respeitado um lapso temporal mínimo de antecedência entre a publicação e a vigência da nova norma tributária, de modo a viabilizar o planejamento econômico dos contribuintes que a ela serão sujeitos.

³³ Acepção do Direito adotada no presente trabalho, conforme detalhado no capítulo 2.

Para este mister, a CR/88 estabelece o princípio da irretroatividade do Direito, o qual, sem prejuízo da previsão geral contida no art. 5º, XXXV da CR/88³⁴, conta com previsão específica em sede tributária no art. 150, III da CR/88³⁵. Além disso, inclui os princípios da anterioridade e da anterioridade (ou espera) nonagesimal, os quais somente admitem as exceções expressamente previstas no texto originário da CR/88, posto já terem sido reconhecidos pelo Supremo Tribunal Federal, em acertada decisão, como cláusulas pétreas³⁶.

O princípio da irretroatividade do Direito impõe o respeito às situações consolidadas na égide das normas então vigentes e impede a retroação dos efeitos de alterações normativas em prejuízo do cidadão, sendo previsto em termos genéricos no art. 5º, XXXV da CR/88, que estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXV da CR/88). Esse princípio é uma decorrência, ainda, do princípio da segurança jurídica e do dever de proteção da confiança.

Em âmbito tributário, a irretroatividade do Direito é prevista de modo ainda mais denso, sendo expressamente vedado aos entes políticos “cobrar tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (art. 150, III, a, CR/88).

Os princípios da anterioridade e da anterioridade (ou espera) nonagesimal, por sua vez, determinam que seja observado um lapso temporal mínimo entre a publicação da lei que institui ou majorou determinado tributo e o início de sua vigência, de modo que o contribuinte possa dispor de um prazo mínimo para planejar as suas atividades e se adequar às novas exigências fiscais.

Por força dos aludidos princípios, impõe-se que, salvo as exceções expressamente previstas no texto originário da CR/88: (1) a lei entre em vigor apenas no exercício seguinte àquele em que foi publicada, em atenção ao princípio

³⁴ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

³⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]”

³⁶ Nesse sentido, vide precedentes do Plenário do Supremo Tribunal Federal na ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755 e no RE 587008, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 02/02/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-084 DIVULG 05-05-2011 PUBLIC 06-05-2011 EMENT VOL-02516-02 PP-00433 RDDT n. 191, 2011, p. 163-176 RT v. 100, n. 912, 2011, p. 544-567.

da anterioridade (art. 150, III, b, CR/88³⁷) e (2) sem prejuízo da observância da anterioridade, a lei não entre em vigor antes de decorridos no mínimo 90 (noventa) dias de sua publicação, em atenção ao princípio da anterioridade (ou espera) nonagesimal (art. 150, III, c, CR/88).

Gert Rothman (1972) aponta a imprescindibilidade de que seja observada a irretroatividade do Direito para que este seja capaz de garantir a “previsibilidade do resultado das ações humanas” (*ibidem*, p. 31) e a grave ameaça que “leis onerosas retroativas” (*ibidem*, p. 31) representariam à segurança jurídica, destacando, ainda, ser a irretroatividade um imperativo para a efetividade da própria legalidade:

A retroatividade das leis tributárias tornaria inócuo o princípio da legalidade, até certo ponto, pois este princípio deve permitir ao cidadão a previsão das intervenções na esfera de sua liberdade. Por isso, o princípio da legalidade tributária não significa apenas que a pretensão do Fisco deve ter base em lei, mas ainda em lei anterior aos fatos, cuja tributação se pretende. (ROTHMANN, 1972, p. 31)

ÁVILA (2012a) aponta a irretroatividade, assim como a anterioridade, como princípios derivados da segurança jurídica, pois o cidadão deve saber previamente quais são as normas válidas e ter condições de conhecer com antecedência o seu conteúdo.

Eduardo Maneira (2010) também destaca a relevância do princípio da legalidade e de seus conexos princípios da não surpresa (anterioridade e irretroatividade) no âmbito tributário e ressalta que eles não permitem balanceamento ou ponderações na sua aplicação. Maneira bem resume os imperativos decorrentes dessas garantias constitucionais, nos seguintes termos: "Tributo se institui ou se majora por lei, lei esta que não pode retroagir e entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte. Se há exceções a esses princípios, são todas elas constitucionais" (2010, p. 15).

³⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...].”

4.3. A distribuição exaustiva de competências tributárias

O exercício do poder de tributar pelos agentes políticos encontra limites, ainda, na distribuição de competências levada a efeito pela Constituinte de 1988, bem como na exigência, também constitucional, de que os aspectos essenciais da obrigação tributária sejam previstos em normas gerais editadas via lei complementar, a demandar o que Alberto Xavier (2001) denomina processo de tipificação em três graus.

A CR/88 distribui de forma exaustiva as competências tributárias entre os agentes políticos, elencando taxativamente, em seus artigos 155³⁸ e 156³⁹, os tributos de competência dos Estados, Distrito-Federal e Municípios e discriminando os impostos de titularidade da União no art. 153⁴⁰. Nesse caso, não há prejuízo da competência residual também atribuída à União para instituição e cobrança de: (1) impostos não previstos no texto constitucional, desde que o faça por meio de lei complementar, (2) impostos extraordinários, estes apenas em caso de guerra (em curso ou iminente)⁴¹ e (3) empréstimos compulsórios, via lei complementar, estando presente alguma dentre as hipóteses elencadas no art. 148 da CR/88⁴².

³⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores. [...]”.

³⁹ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...]”

⁴⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. [...]”

⁴¹ “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

⁴² “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

A competência para a instituição e cobrança de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, por sua vez, foi atribuída exclusivamente à União⁴³, com duas exceções: (1) a competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição de contribuições previdenciárias de seus próprios servidores no intuito de custear regime próprio de previdência⁴⁴ e (2) competência dos Municípios e do Distrito Federal para a instituição e cobrança de contribuição para o custeio de iluminação pública⁴⁵.

A competência para a instituição de taxas e contribuições de melhoria não é atribuída de modo exclusivo à União, Estados, Distrito-Federal ou Municípios, mas essa circunstância em nada prejudica a segurança jurídica. Isso ocorre já que um eventual conflito de competência pode ser solucionado a cada situação em específico por meio da identificação do ente responsável pela prestação do serviço ou exercício do poder de polícia (em se tratando de taxa) ou pela realização da obra que ensejou valorização em propriedade privada (na hipótese das contribuições de melhoria), o qual será legitimado para a instituição do tributo em questão.

Ao distribuir de forma exaustiva as competências tributárias, selecionando os indícios de capacidade econômica que podem integrar a hipótese de incidência dos tributos a serem instituídos por cada ente federativo, a CR/88 não apenas previne conflitos de competência, mas também prestigia a segurança jurídica e viabiliza maior grau de previsibilidade ao sistema. Por outro lado, ao tratar da competência residual da União e instituição de tributos sobre fontes não elencadas no texto constitucional, a CR/88 exige a edição de lei complementar, sujeita a regime mais rígido para aprovação.

Nesse sentido, a doutrina de XAVIER (2001):

Com esta descrição do núcleo essencial dos tipos tributários a Constituição desempenha uma dupla função: uma *função horizontal* de repartição de competências tributárias entre os entes políticos integrantes de Federação, atribuindo a cada um o poder de tributar certas classes de fatos geradores;

⁴³ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

⁴⁴ “Art. 149 [...] Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica”.

⁴⁵ “Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. [...]”.

e uma *função vertical*, garantística, dirigida aos cidadãos, pela qual se estabelece um catálogo seletivo das manifestações de capacidade contributiva potencialmente sujeitas à tributação, fora do qual o poder tributário não pode ser exercido. (XAVIER, 2001, p. 23)

Sem prejuízo da distribuição exaustiva das competências tributárias, a CR/88 exige, ainda, que os principais aspectos da obrigação tributária, inclusive a definição dos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, sejam previstos em lei complementar⁴⁶. Isso demanda uma espécie de legalidade qualificada, tratada por XAVIER (2001) como tipificação em três graus e que implica: (1) a previsão do núcleo do tributo na própria CR/88; (2) a definição dos conceitos dos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes em lei complementar e (3) a instituição propriamente dita do tributo via lei ordinária do ente competente⁴⁷.

Daqui se segue que a formulação legislativa dos tipos de tributos, ou seja, o processo de tipificação opera em três graus possíveis: uma *tipificação de primeiro grau*, efetuada pela Constituição, ao descrever o “núcleo essencial” dos tributos; uma *tipificação de segundo grau*, efetuada pela lei complementar, ao definir, por conceitos determinados, os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes; uma *tipificação de terceiro grau*, efetuada pela lei ordinária ao abrigo da sua liberdade de conformação dos tipos aquém dos limites, mas sempre dentro dos parâmetros da lei complementar. (XAVIER, 2001, p. 24)

⁴⁶ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [...]”

⁴⁷ Resta controversa, ainda, a questão acerca da imprescindibilidade ou não de prévia lei complementar editando normas gerais para que os demais entes federativos possam exercer a sua competência tributária. Ou seja: não havendo lei complementar delineando em normas gerais o fato gerador, base de cálculo e contribuintes de um dado tributo de competência estadual ou municipal, pode o ente federado instituir ainda assim a exação? Derzi posiciona-se em nota de atualização à obra de Baleeiro no sentido da possibilidade dessa instituição (em entendimento como qual tendemos a anuir), fazendo-o com fundamento nos permissivos dos arts. 24, §3º da CR/88 e 34, §3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e no próprio princípio federativo e isonomia dos entes políticos (DERZI, 2010, p. 160-1). A autora, contudo, ressalta a existência de precedente do Supremo Tribunal em sentido diverso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 136.215-4, no qual a Corte Suprema entendeu que o estado do Rio de Janeiro não poderia instituir o adicional estadual ao Imposto sobre a Renda sem a prévia edição de lei complementar sobre a matéria (DERZI, 2010, p. 161-2). Essa problemática, contudo, não será enfrentada no presente trabalho.

4.4. A Função Social da Propriedade e da Empresa e a Livre Iniciativa

O regime constitucional vigente no Brasil reconhece o direito de propriedade como Direito Fundamental do indivíduo, a ser resguardado e protegido pelo Estado, mas não o adota em uma acepção plena e tampouco absoluta, pois o vincula à observância de sua função social.

O direito de propriedade consta do rol de direitos e garantias fundamentais (art. 5º, *caput* e inciso XXII, CR/88⁴⁸) e a liberdade de iniciativa é prevista como fundamento do Estado Democrático de Direito (art. 1º, IV, CR/88⁴⁹) e da ordem econômica nacional (art. 170, *caput*, CR/88⁵⁰), a evidenciar a opção ideológica do constituinte por uma economia de mercado.

Não obstante, a Constituição Federal prevê dentre os direitos e garantias fundamentais que a propriedade deve exercer a sua função social (art. 5º, XXIII, CR/88⁵¹) e elenca tanto a propriedade quanto a sua função social como princípios da ordem econômica brasileira (art. 170, II e III, CR/88⁵²). Isso demonstra que o conceito vigente de propriedade não é ilimitado, pois o seu exercício, para ser legítimo, deve gerar benefício para a coletividade.

O Brasil é uma economia de mercado e optou pela adoção do regime capitalista, que garante a propriedade privada e reconhece aos empreendedores o direito à percepção da mais-valia decorrente de seu esforço pessoal e da exploração de seu capital. O capitalismo incentiva a entrada de novas empresas e empresários no mercado, com a conseqüente geração de emprego, renda e desenvolvimento econômico.

⁴⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII - é garantido o direito de propriedade; [...]”.

⁴⁹ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; [...]”.

⁵⁰ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]”.

⁵¹ “Art. 5º [...] XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;”

⁵² “Art. 170 [...] II - propriedade privada; III - função social da propriedade; [...]”.

A exploração da propriedade privada e o exercício das atividades econômicas, contudo, não pode se dar de modo ilimitado, pois o caráter social do Estado Democrático de Direito impõe que esse exercício seja feito com responsabilidade social, de modo que os recursos naturais e financeiros (que são limitados) sejam utilizados em conformidade com a sua função social – ou seja, de modo benéfico à coletividade e com a observância das normas estatais cogentes, que regulam a atividade econômica.

Em conformidade com as alterações introduzidas pela ordem constitucional vigente, o Código Civil Brasileiro (CCB), instituído pela Lei nº 10.406/2002, positivou na ordem infraconstitucional a função social do contrato (art. 421, CCB⁵³) e a atual Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005) previu a função social da empresa, bem como a necessidade de buscar-se sua preservação, mormente para viabilizar a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores (art. 47, Lei nº 11.101/2005⁵⁴).

Conforme relato de Samuel Mattos, as origens da doutrina da função social da propriedade remontam a 1850 e 1905, nos escritos de Comte e Léon Duguit. Para este último, conforme prossegue Samuel Mattos (2001), a propriedade não apenas tem uma função social, mas é em si uma função social.

Laura Beck Varela e Marcos de Campos Ludwig (2002) também citam Duguit como um dos precursores da doutrina da função social, mas criticam a visão do autor no sentido de que a propriedade seria ela própria uma função social (e não que teria uma função social), por entenderem ser inadequado confundir-se a função com a natureza do direito subjetivo (VARELA; LUDWIG, 2002, 767fl). Os autores destacam, ainda, a necessidade de se delimitar o conceito de função social, a fim de que ela não seja reduzida a “meras motivações morais, políticas e ideológicas” e apontam em nota de rodapé que a concepção de função social que reduz o proprietário a funcionário do Estado está como regra vinculada a ideologias totalitárias (VARELA; LUDWIG, 2002, p. 766).

⁵³ “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

⁵⁴ “Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.”

Ademais, ao criticar a visão, que afirmam ser adotada por renomados doutrinadores, como Celso Antonio Bandeira de Mello e José Afonso da Silva, de que a função social teria levado a propriedade a pertencer mais ao Direito Público do que ao Direito Privado, Laura Beck Varela e Marcos de Campos Ludwig sustentam que o fato de ter a função social como um de seus aspectos não incompatibiliza o instituto da propriedade com o Direito Privado. Além disso, alertam para os perigos de anular a dimensão pessoal do indivíduo no afã de substituí-la unicamente por sua dimensão coletiva:

No núcleo do direito privado, de um modo ou de outro, continuam as noções de direito subjetivo e de autonomia privada. Negar o que é próprio da pessoa, em sua dimensão essencialmente individual – o direito subjetivo –, conduz à negação da mesma pessoa em benefício único de sua dimensão coletiva. Negar a existência de um âmbito que é particular em seu bojo, submeter a totalidade do que é privado tanto ao Estado quanto à sociedade civil, em perspectiva redutora da natureza humana, conduz inexoravelmente a alguma espécie de totalitarismo. (VARELA; LUDWIG, 2002, p. 783-4)

Varela e Ludwig propõem, ainda, a leitura do direito de propriedade (que cumpre função social) “como um dos instrumentos básicos de manutenção (ou mesmo de implemento) de um grau mínimo de dignidade de cada pessoa” (*ibidem*, p. 785) e destacam que o princípio da função social não é um comando vazio, tendo requisitos delineados no próprio texto constitucional, em especial no art. 186 da CR/88:

É oportuno ressaltar, neste ponto, que a função social não é um comando vazio de conteúdo, nem um apelo à discricionariedade, visto que seus requisitos constam expressamente do art. 186 da Constituição vigente, devendo ser conjugados simultaneamente. São os fatores (a) do aproveitamento racional e adequado, (b) da utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente, (c) da observância das disposições que regulam as relações de trabalho e (d) da exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores. (VARELA; LUDWIG, 2002, p. 779)

Eduardo Rodrigues Evangelista (2013) relaciona a teoria da função social da propriedade ao dever de que o exercício desses direitos obedeça a parâmetros legais e morais e contribua para o bem coletivo, viabilizando o equilíbrio entre o lucro privado e o interesse social.

Rosilene da Silva Nascimento (2005), tratando da função social dos contratos, afirma que “dizer que o contrato exerce função social significa dizer que deve ser socialmente útil, justificando um interesse público na sua tutela” (2005, p. 57).

Especificamente em relação à função social das empresas, por sua vez, Eduardo Teixeira Farah (2002) destaca que:

[...] o fenômeno associativo da empresa deve ser organizado de forma a assegurar a efetividade do princípio da solidariedade social e fomentar o crescimento da economia, buscando integrar o homem ao meio social, sem esquecer a importância da preservação do meio ambiente neste contexto. (FARAH, 2002, p. 709)

Nessa linha, pode-se apreender que a função social da propriedade, dos contratos e das empresas é vinculada, como regra, à sua utilidade social, aos benefícios por ela gerados em favor do coletivo, especialmente por meio da exploração adequada dos recursos e consentânea com os ditames do ordenamento.

Para a delimitação do conceito de função social da propriedade, partimos da diferenciação entre propriedade estática e propriedade dinâmica, na linha proposta por Isabel Vaz (1993). A propriedade estática seria caracterizada como regra por aquelas destinadas à fruição – a exemplo das propriedades imobiliárias e dos direitos de crédito –, reguladas primordialmente pelo Código Civil, ao passo que as propriedades dinâmicas seriam representadas por “atividades econômicas, industriais ou comerciais, destinadas a produzir e a promover a circulação, a distribuição e o consumo dos bens” (VAZ, 1993, p. 145) e que até a entrada em vigor do CCB vigente, datado de 2002, era regulada pelo já revogado Código Comercial.

Embora ressalte que toda propriedade, inclusive a estática, “é ou tem uma função social” (*ibidem*, p. 152), Vaz destaca que o princípio da função social se concretiza com maior viabilidade no âmbito das atividades econômicas e da propriedade dinâmica, por meio da qual o capital e os bens de produção são retirados de um estado de ócio e utilizados para a produção de novas riquezas.

Retirar o capital, os bens de produção do estado de ócio (aspecto estático), consiste, pois, em utilizá-los em qualquer empresa proveitosa a si mesma e à comunidade. É dinamizá-los para produzirem novas riquezas, gerando empregos e sustento aos cooperados da empresa e à comunidade. É substituir o dever individual, religioso, de dar esmola pelo dever jurídico inspirado no compromisso com a comunidade, de proporcionar-lhe trabalho útil e adequadamente remunerado.

É nessa acepção que compreendemos o sentido de propriedade dinâmica e assim empregamos a expressão ao longo destas reflexões.

Quando nos referimos à função social da propriedade não nos limitamos, porém, a atribuí-la apenas às propriedades dinâmicas, embora reconheçamos ser no âmbito das atividades econômicas mais viável a concretização deste princípio. (VAZ, 1993, p. 151-2)

Conforme pontuado por MATTOS (2001), citando a aludida teoria da Professora Isabel Vaz, o sentido dinâmico da propriedade reside em sua capacidade de gerar riqueza por força da dinamização. Nesses casos, como regra, tem-se o cumprimento da função social da propriedade.

A propriedade estática, por sua vez, também pode atender à sua função social, desde que esteja sendo utilizada em sua função típica, a exemplo do que se observa nos imóveis residenciais ocupados para efetiva moradia.

Lado outro, a propriedade que é mantida estática e não explorada em sua função típica, característico da propriedade mantida para fins exclusivamente especulativos, não cumpre a sua função social. Isso lhe nega a própria aptidão para gozar da proteção conferida ao direito de propriedade, vinculada ao exercício de sua função social – função esta que passa a ser entendida como requisito para a própria aquisição desse direito.

A propriedade dinâmica, em princípio, cumpre a sua função social, desde que não se constate outro impeditivo para tanto (a exemplo da violação a princípios basilares da legislação trabalhista e ambiental).

Conforme destaca VAZ (1993), tanto a propriedade estática quanto a dinâmica são submetidas à exigência de observância da função social, mas dele não decorre a supressão do direito de propriedade, e sim a previsão de limitações, “condicionamentos resultantes dos compromissos estampados na Carta, de ‘valorizar o trabalho humano’ com o ‘fim’ de ‘assegurar a todos existência digna”” (*ibidem*, p. 154). Nesse contexto, sendo a empresa organizada de forma a dinamizar a propriedade e promover a geração ou circulação de riquezas, e sendo respeitados os direitos dos trabalhadores que nela empregam a sua força de trabalho e o dever de respeito ao meio ambiente, não há que se falar em descumprimento de sua função social.

Valendo-nos dos requisitos previstos na CR/88 para que as propriedades rural e urbana atendam à sua função social⁵⁵, os quais são vinculados à adequada exploração do recurso, ecologicamente sustentável, com respeito aos direitos dos

⁵⁵ “Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores”.
“Art. 182. [...] § 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”.

trabalhadores envolvidos nessa exploração e observados os limites instituídos em lei (*in casu*, o plano diretor), propomos a compreensão da função social da empresa como a organização dos meios de produção (capital, recursos materiais e trabalho) de modo a gerar e/ou viabilizar a circulação de riquezas, com a devida observância da legislação trabalhista e ambiental e das demais normas cogentes impositivas.

Esse conceito está em conformidade com o disposto na Lei nº 11.101/2005, que, ao tratar do princípio da preservação da empresa, com expressa menção à sua função social, o justifica com fundamento na “manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores”, bem como no estímulo à atividade econômica.

Nessa ordem de ideias, a função social da atividade empresária inclui a geração de empregos e riqueza e também o recolhimento de tributos, o que poderia levar ao (equivocado) entendimento de que a adoção de estratégias negociais tendentes à economia de tributos importaria afronta ao princípio da função social da propriedade.

Ocorre que, conforme já exposto, a função social da empresa não se limita ao recolhimento de tributos, não sendo essa sequer a sua função primordial. Por certo, a empresa deve contribuir para o custeio do Estado, nos termos da lei e em conformidade com a sua capacidade econômica, assim como o fazem todos os contribuintes. Porém, sua função essencial não é servir ao Estado, mas à coletividade, e ela assim o faz ao propiciar a organização dos fatores de produção e a produção e circulação de riqueza e renda, sendo imprescindível que a sua função social seja identificada sem deixar de se ter em conta os princípios da preservação da empresa e a liberdade de iniciativa. Esses princípios não apenas autorizam, mas impõem o planejamento das atividades, de modo a minimizar, dentro do campo da licitude, os custos a incorrer, dentre os quais se incluem em posição de destaque os custos fiscais.

Do direito de liberdade econômica decorrem a liberdade de contratar, o que importa liberdade na escolha dos modelos negociais, desde que observados os limites estatuídos no ordenamento, conforme nos alerta XAVIER (2001):

O direito de liberdade econômica, de livre iniciativa ou de liberdade de empresa – reconhecido como fundamento da República Federativa do Brasil, logo no art. 1º e como fundamento da ordem econômica no art. 170 da Constituição – tem como corolário o princípio de *liberdade de contratar*, que é também direito fundamental.

Liberdade significa *alternativa de comportamentos*, pelo que a liberdade de contratar é não só a *possibilidade de opção* entre uma pluralidade de tipos ou modelos negociais (as “formas” de que fala o Direito Alemão) que o Direito Privado oferece para a realização do escopo prático dos particulares, mas também a liberdade de configuração dos mesmos (*Gestaltungsfreiheit*) ao abrigo da autonomia da vontade. (XAVIER, 2001, p. 31-2)

Lado outro, o empresário tem o direito (e até mesmo o dever) de buscar eficiência e redução de custos em sua atividade, sob pena de inviabilizar o próprio exercício da atividade econômica, que gera benefícios para toda a coletividade, não apenas com o recolhimento de tributos, mas também mediante a geração de empregos e riqueza e o incremento do desenvolvimento social.

DERZI (2006) destaca, em artigo intitulado “*O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos*”, a legitimidade da adoção pelo contribuinte de medidas lícitas ao seu alcance para a redução do custo fiscal de suas atividades. Isso seria não apenas consentâneo com o ordenamento jurídico, mas uma exigência para a preservação da empresa, imprescindível para que esta possa permanecer no mercado e, assim, cumprir a sua função social:

Enfim, o direito de as Fazendas Públicas defenderem suas respectivas arrecadações mais amplas e produtivas tem como contrapartida o direito de o contribuinte economizar tributo, e de reduzir os ônus de sua atividade econômica. Trata-se tal direito de mero desdobramento do princípio da preservação da empresa, vista como uma organização corporativa, imantada por sua função social. É evidente que nenhum desses direitos é absoluto. De um lado a Administração Tributária está limitada pelas liberdades e pelos direitos fundamentais do contribuinte (dentre os quais se inclui o próprio direito de economizar imposto). De outro lado, o direito à economia de tributo esbarra na proibição de fraudes, mentiras, simulações e evasões. O lícito é o limite. (DERZI, 2006).

Assim, a busca da empresa pela economia de tributos mediante a utilização de planejamentos lícitos (livres de subterfúgios como fraude ou simulação) está em conformidade com os princípios da preservação da empresa e da função social da propriedade.

A busca pela eficiência no exercício da atividade econômica é imprescindível para a sobrevivência do empreendimento e, não custa destacar, em caso de falência, a empresa não poderá contribuir de nenhuma forma para a coletividade, haja vista que deixará de gerar riqueza e empregos.

4.5. Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, que encontra guarida constitucional no Brasil no art. 146, §1º da CR/88⁵⁶, impõe que os impostos sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, cabendo aos cidadãos contribuir para o financiamento da atividade estatal na proporção de sua condição econômica.

Trata-se de princípio afeto à Justiça⁵⁷, em sua acepção recorrentemente aceita de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade, que viabiliza a equânime repartição dos sacrifícios econômicos a serem suportados por cada cidadão e serve de fundamento para princípios outros, a exemplo da progressividade – partindo-se da premissa de que o sacrifício para arcar com o fiscal será tão mais pesado quanto menor for o volume de recursos disponíveis ao cidadão-contribuinte.

A doutrina clássica entende o princípio da capacidade econômica ou contributiva como uma norma direcionada especialmente ao legislador, que deve eleger para hipótese de incidência dos impostos⁵⁸ elementos que caracterizem indício de capacidade econômica (apreciável neste aspecto em sua acepção objetiva) e que graduem e delimitem a incidência fiscal. Para isso, deve-se levar em conta essa capacidade e os aspectos a ela relacionados, permitindo-se, por exemplo, a dedutibilidade para fins de imposto de renda das despesas essenciais do indivíduo, conforme exposto por Derzi em nota de atualização à obra de Baleeiro – DERZI; 2010, p. 1095). A par de sua acepção objetiva, há discussão ainda acerca

⁵⁶ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

⁵⁷ Embora o princípio da capacidade contributiva seja inegavelmente relacionado e decorrente da ideia de Justiça, vale lembrar o alerta de Derzi, em nota de atualização à obra de Baleeiro, no sentido de que ele “não é o único a atuar na modelagem das normas que compõem o sistema tributário” (DERZI, 2010, p. 1130) e tampouco “esgota o conteúdo do princípio da igualdade e da justiça distributiva” (*idem*), sendo o sistema informado por princípios outros como “praticidade, comodidade, combate à evasão necessidade e mérito” (*idem*). Derzi ressalta ainda que “a redução drástica e esquemática do sistema ao princípio da capacidade econômico-contributiva falseia a complexidade evidente da realidade e deixa inexplicados diversos fenômenos jurídicos, especialmente a extrafiscalidade” (*idem*).

⁵⁸ A doutrina diverge intensamente acerca da amplitude de aplicação do princípio da capacidade econômica, em especial em relação à sua aplicabilidade às demais espécies tributárias, a par dos impostos, mas essa discussão não será enfrentada nesta dissertação.

da viabilidade de se aplicar a capacidade contributiva como um limite à tributação em casos concretos, afastando-se as exigências fiscais se comprovada na situação em específico a ausência de capacidade econômica do sujeito.

Nessa ordem de ideias, a capacidade contributiva teria como destinatário principal o legislador e, no campo da aplicação do Direito ao caso concreto, teria uma eficácia essencialmente negativa, funcionando como mais um dentre os limites ao Poder de Tributar do Estado. A compreensão da capacidade contributiva nos moldes acima descritos, contudo, não é unânime na doutrina nacional.

Marco Aurélio Greco (2011), em especial, diverge da visão clássica atribuída pela doutrina ao princípio em apreço, que ele entende limitar indevidamente a eficácia desse princípio. Na sua visão, por ser previsto no rol de normas gerais do sistema (e não das limitações ao poder de tributar), a capacidade contributiva deve ser reconhecida como princípio dotado de eficácia positiva (e não meramente negativa), apta a atrair mácula de inconstitucionalidade às situações nas quais se “demonstrar que era possível atender à capacidade contributiva e isto não foi feito” (GRECO, 2011, p. 339). Greco destaca, ainda, que o sistema deve ser interpretado especialmente à luz da capacidade contributiva, e não da legalidade, por ter a capacidade contributiva função estruturante do sistema, ao passo que a legalidade seria apenas uma limitação, como condicionante da ação do Fisco (2011, p. 338).

Após discorrer acerca das distintas correntes que cuidam do melhor método para a identificação da capacidade contributiva⁵⁹, GRECO (2011) sustenta que a capacidade contributiva foi contemplada na CR/88 na concepção que a compreende como aspecto vinculado ao pressuposto de fato do tributo e deve ser complementada pela concepção de capacidade contributiva relacionada ao poder de

⁵⁹ GRECO (2011) elenca cinco correntes acerca de “onde identificar a capacidade contributiva” (p. 331), as quais podem ser assim sintetizadas: (1) “*capacidade contributiva e capacidade financeira*” (*idem*): relaciona a capacidade contributiva às disponibilidades financeiras, “às condições materiais efetivas de alguém pagar o imposto” (*idem*); (2) “*capacidade contributiva e patrimônio individual*” (*ibidem*, p. 332): relaciona a capacidade contributiva ao patrimônio individual de cada contribuinte e ao peso da carga tributária sobre ele incidente, compreende a capacidade contributiva sob um viés subjetivo e individual; (3) “*capacidade contributiva presumida pela lei*” (*ibidem*, p. 333): entende incumbir à lei “adotar critérios razoáveis dentro do contexto a que corresponda o imposto, para definir qual seria a capacidade contributiva presumida” (*idem*), escolhendo e dimensionando as manifestações de capacidade contributiva; (4) “*capacidade contributiva e pressuposto de fato*” (*ibidem*, p. 334): “noção de capacidade contributiva vinculada ao *pressuposto de fato do tributo*” (*idem*), segundo a qual “haverá manifestação de capacidade contributiva se determinado fato for indicativo dessa aptidão” (*idem*); (5) “*capacidade contributiva e atuação no mercado*” (*ibidem*, p. 335): relaciona a capacidade contributiva não mais apenas a indicativos objetivos da aptidão para arcar com o tributo, mas como um poder de disposição em relação à alocação de recursos.

decisão do ente no mercado – o poder de disposição quanto aos recursos e à alocação de recursos no mercado (p. 336-7).

Segundo GRECO (2011), em apertada síntese, o princípio da capacidade contributiva é dotado de eficácia positiva (e não apenas negativa), tem como destinatários tanto o legislador quanto os aplicadores do Direito e impõe que a liberdade seja temperada na aplicação do Direito Tributário com a solidariedade social⁶⁰.

Nessa linha, o autor sustenta que o princípio constitucional da capacidade contributiva autoriza a deflagração de uma norma geral inclusiva para extensão da tributação para além daquelas hipóteses expressamente previstas na lei, desde que vise a alcançar idêntica modalidade de capacidade contributiva, o Fisco comprove as distorções ou manipulações das estruturas jurídicas e o contribuinte não demonstre a existência de outras razões para a prática do ato que não a mera economia de tributo (GRECO, 2011, p. 349).

Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.

[...]

Assim, da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome “compra e venda”, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda. (GRECO, 2011, p. 340-1)

A interpretação do princípio da capacidade contributiva como causa suficiente para a extensão da incidência tributária nos moldes propostos por GRECO (2011), contudo, não se mostra consentâneo com a garantia dos princípios, também constitucionais, da legalidade e da segurança jurídica.

Em atenção à solidariedade social, os cidadãos devem contribuir para o custeio do Estado proporcionalmente às suas condições econômicas e o princípio da capacidade contributiva impõe a eleição como hipóteses de incidência dos impostos de fatos que caracterizem a exteriorização de riqueza, assim como a graduação dos

⁶⁰ Confira-se o seguinte excerto da obra de Greco: “Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente, que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva. Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que sejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva” (2011, p. 319).

impostos também em conformidade com os indícios de capacidade econômica externados pelo contribuinte.

Porém, a aplicação do aludido princípio não impõe que todas as manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas. O aludido princípio, como todos os demais, não é absoluto. Ele deve ser interpretado conjuntamente com as demais normas constitucionais, e a sua análise em conjunto com o princípio da legalidade conduz à conclusão de que somente os indícios de capacidade contributiva eleitos pelo legislador podem ensejar a incidência de tributo, pois é vedada a exigência fiscal sem prévia lei que a estabeleça e regule. Isso decorre não apenas da legalidade estrita, que é limitação ao poder de tributar prevista art. 150, I da CR/88⁶¹, mas também da legalidade como Direito Fundamental e cláusula pétrea prevista no art. 5º, II da CR/88⁶².

Se a capacidade contributiva é princípio estruturante do sistema constitucional tributário, a segurança jurídica e o princípio da legalidade são, ao lado da igualdade, fonte de legitimidade do próprio Estado Democrático de Direito e Direito Fundamental do sistema constitucional brasileiro como um todo. Assim, não há como se falar em prevalência da capacidade contributiva sobre a legalidade, mas sim em uma aplicação sistemática e coerente de ambos os princípios.

Registre-se, com a merecida ênfase, que não há sequer como se ter igualdade efetiva (e a capacidade contributiva é princípio derivado da igualdade) sem que se tenha no mínimo o respeito à legalidade, do qual decorre a impropriedade de pretender mitigar a legalidade sob pretextos de justiça, inclusive no intuito de se alcançar capacidades econômicas que a lei não tratou de tributar. O respeito à legalidade é imperativo para a igualdade perante a lei e um dos principais critérios para a diferenciação entre Estados de Direito e tiranias.

O comportamento do contribuinte que não se enquadra no conceito eleito pelo legislador como hipótese fática de incidência não deve ensejar a exigência da exação, independentemente de se tratar de um indício de riqueza.

Nesse sentido, as doutrinas de XAVIER (2001) e TORRES (2003):

⁶¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”.

⁶² “Art. 5º. [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]”.

Que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva não têm uma “vocação totalizante” da globalidade do universo das manifesta es de capacidade contributiva resulta do fato de que essa voca o   logicamente incompatível com outra exigência constitucional: a de que a tributa o opere de harmonia com um *princípio de tipicidade*, ou seja, através de um catálogo fechado, de um “*numerus clausus*” de revela es de capacidade contributiva, que imprime ao Direito Tributário (tal como ao Direito Penal) um caráter “fragmentário”, ou seja, não uniforme, mas com hiatos e fraturas inevitáveis, que não podem, porém, considerar-se lacunas.” (XAVIER, 2001, p. 130)

A capacidade contributiva, nos termos do art. 145,  1 , da CF, não   *motivo* para a institui o de tributos, pois a constitui o qualificou as espécies e discriminou as competências materiais em augustos limites. No plano *legislativo*, o princípio da *capacidade contributiva* tem a fun o de servir como limite   escolha da matéria factual para compor a hipótese de incidência de normas tributárias, porquanto o fato escolhido deverá ser revelador, com certa precisão, da capacidade econômica do sujeito passivo para suportar o encargo fiscal. Escolhido o fato imponente (revelador de capacidade contributiva), e definida a base de cáculo e alíquota aplicáveis (grada o da carga tributária individual), exaure-se o papel do princípio da capacidade contributiva (na sua fei o objetiva). (TORRES, 2003, p. 262)

Hugo de Brito Machado (2009) também se opõe   desconsidera o pela fiscaliza o de atos e negócios jurídicos lícitos adotados pelos contribuintes a pretexto de se alcançar a capacidade contribuinte, e destaca que a defini o legal do fato gerador do tributo   garantia do cidadão contra o arbítrio, não podendo ser substituída pela ado o de critérios econômicos:

Trocar o critério jurídico da defini o legal das hipóteses de incidência tributária, pelo critério econômico da identifica o de capacidade contributiva, seria inaceitável troca da segurança, propiciada pelo princípio de legalidade, pela insegurança que abre as portas para o arbítrio. (MACHADO, 2009, p. 132)

Ainda que se entenda que a capacidade contributiva tem como destinatários não apenas o legislador, mas toda a sociedade, essa conclusão não autoriza a sua invoca o para a exigência de tributos além da hipótese de incidência descrita na lei tributária. A invoca o da capacidade contributiva como elemento iluminador da interpreta o das normas tributárias impõe a elei o, dentre diversas interpreta es possíveis, daquela que melhor atinja a capacidade econômica do contribuinte. Contudo, não autoriza a interpreta o extensiva da lei tributária, uma vez que essa conduta afrontaria o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, que também tem raiz constitucional e não pode ser ignorado em uma interpreta o sistemática e coerente do sistema.

Diante do conflito entre a capacidade contributiva e a legalidade, esta última deve prevalecer, não apenas por força da interpreta o sistemática acima

defendida, mas também por se tratar a legalidade de princípio-garantia constitucional. Como alerta Heleno Torres (2012), também não são cabíveis ponderações abstratas de garantias com princípios de justiça, pois o sopesamento de garantias importa em verdade na sua violação:

Como procuramos demonstrar neste trabalho, admitir o sopesamento do princípio de segurança jurídica significaria romper com o princípio de segurança jurídica, o que seria o mesmo que violar o próprio Sistema Constitucional Tributário. O motivo determinante é que as garantias não se sujeitam ao sopesamento. (TORRES, 2012, p. 375)

Conforme alerta Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006), “não são os contribuintes que devem promover a igualdade e apurar a capacidade contributiva” (p. 64). A pretensão de se desqualificar negócios lícitos, ainda que alternativos, é predicar “a absoluta desnecessidade da lei e do tipo, bastando ao administrador, a partir de fatos parecidos, verificar a existência de resultados econômicos equivalentes segundo cláusulas legais amplas e indeterminadas” (*idem*).

4.6. Igualdade

A CR/88 veda aos entes políticos a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, CR/88⁶³), reiterando em sede tributária o princípio da igualdade, da essência da Justiça e do próprio Estado Democrático de Direito⁶⁴, sendo, ainda, Direito Fundamental previsto no *caput* do art. 5º da CR/88⁶⁵.

Pautando-se no princípio da igualdade, complementado pela ideia de solidariedade social, parte da doutrina defende ser viável a extensão da tributação

⁶³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]”.

⁶⁴ Conforme explorado com mais vagar no capítulo 3 deste trabalho.

⁶⁵ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”.

para além das hipóteses expressamente previstas na legislação, a fim de igualar contribuintes que demonstrem idêntica capacidade contributiva (nesse sentido, *vide* doutrina de Greco, comentada no tópico 4.5 acima).

O conceito de igualdade, todavia, não é assente na doutrina, tendo distintas concepções. Estas variam desde a sua redução ao aspecto formal (igualdade perante a lei), no qual a igualdade praticamente se confunde com a legalidade, até as distintas aceções de aspecto material, que analisam a igualdade sob perspectivas como a igualdade de bem-estar, igualdade de recursos e a igualdade de oportunidades.

Derzi, em nota de atualização à obra de BALEEIRO (2010), destaca a viabilidade de se compatibilizar os conceitos de igualdade formal e material e pontua 05 (cinco) critérios de comparação para a desigualação em busca da igualdade material: (1) a igualdade perante a lei e a segurança jurídica, ou igualdade formal, (2) a proibição de distinções entre iguais no teor da lei, ou proibição de privilégios e preferências, (3) o dever de distinguir os desiguais, em âmbito tributário, conforme a capacidade contributiva, (4) o dever de distinguir por meio da progressividade e (5) a “possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva” (DERZI, 2010, p. 859), com base em outros critérios de comparação, observados os ditames constitucionais (*ibidem*, p. 858-9).

Derzi destaca, ainda, que os “distintos critérios de comparação não são impossíveis ou contraditórios” (*idem*), e sim “são apenas aspectos de um mesmo fenômeno, compondo um todo unitário de sentido e de valor, que se complementam” (*idem*).

Na primeira de suas aceções, como se vê, a igualdade quase se confunde com a segurança jurídica, não sendo em nada incompatível com a observância ao princípio da legalidade – pelo contrário, o respeito à legalidade é um pressuposto para a efetivação da igualdade na política, reconhecendo-se igual respeito e consideração a todos os cidadãos. Estes participam na condição de representados do processo político de formação da norma (nesse sentido, *vide* o exposto no capítulo 3 desta dissertação).

Não há efetivo conflito entre igualdade e legalidade, mas complementação. A igualdade perante a lei é pressuposto para se alcançar a igualdade material. Sem a

igualdade perante a lei, uma eventual igualdade na lei poderia mostrar-se até mesmo inócua, pois não haveria garantia de sua efetivação.

O primeiro passo para a construção de uma sociedade igualitária é o respeito ao Estado de Direito, à legalidade e à proteção de expectativas dela resultantes, sem prejuízo da necessidade de buscar-se a efetivação da justiça material, que inspira os fundamentos e objetivos da República Brasileira expostos nos artigos 1º e 3º da CR/88, por meio da construção de uma legislação materialmente justa e da aplicação daquela já existente (sem a sua violação, mitigação ou desconsideração) à luz da igualdade.

Nesse sentido, a sempre primorosa lição de Derzi:

Não há incompatibilidade entre Estado de Direito e Estado Social, mas síntese dialética que supera o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Nas novas fórmulas concentradas pelas Constituições mais modernas, não há, de modo algum, renúncia às clássicas garantias jurídicas. Entretanto, ao mesmo tempo se buscam metas de maior justiça social, condições efetivas de uma vida digna para todos, por meio do desenvolvimento e da conciliação entre liberdade e solidariedade [...]. (DERZI, 2010, p. 858)

O respeito à igualdade, nessa linha, pressupõe a observância da legalidade, não devendo prevalecer o entendimento de que seria legítimo mitigar-se a legalidade tributária no caso concreto para atingir materialidades não abarcadas nos conceitos eleitos pela lei como hipótese de incidência sob o pretexto de concretização da igualdade. Esta conduta não seria concretização, mas violação da igualdade, que não se mostra compatível com a arbitrariedade.

A admissibilidade dos planejamentos tributários – aqui entendidos como a adoção de estratégias lícitas tendentes à redução de carga tributária – em nada afronta a igualdade, posto que não caracteriza benefício ou privilégio concedido indevidamente a um dado contribuinte. Trata-se de uma obrigação do Estado, decorrente do respeito às garantias fundamentais previstas na CR/88, que veda a exigência de tributos sem amparo legal.

Com efeito, conferir ao contribuinte que adotou uma estratégia lícita de economia de impostos um tratamento destoante daquele previsto nas normas previamente estabelecidas é que configuraria não apenas uma quebra de confiança, mas também de isonomia.

DERZI (2006), em artigo no qual defende o direito à economia de impostos, leciona que:

O planejamento empresarial, como redução dos custos da atividade econômica, é direito do contribuinte, que não pode ser reduzido por interpretações analógicas e presunções, não previstas em lei. A arbitrariedade, que nessas circunstâncias se instala, é que desigualdade injustamente os contribuintes e projeta insegurança, em um campo que a Constituição, sabiamente, cercou de certeza e previsibilidade. (DERZI, 2006).

Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira (2009) também destaca que uma "fiscalidade sem reservas, sem limitações, sem respeito a princípios básicos (previsibilidade, legalidade, capacidade contributiva e isonomia) não é aplicação da justiça, mas a sua violação" (p. 109). O autor ressalta, ainda, que a interpretação econômica em Direito Tributário não é possível, "por violar os sentidos mínimos do sistema tributário, substituindo a noção de justiça fiscal pela de eficiência arrecadatória" (*ibidem*, p. 128).

COÊLHO (2006) alerta para a impropriedade de se negar aplicação à legalidade e ao princípio da certeza das relações jurídicas em nome da justiça, especialmente em matéria fiscal, na qual a obrigação do contribuinte decorre exclusivamente da lei, e não de sua vontade:

Sei que há um bem relevante a preservar através da aplicação da regra de isonomia, e em seu nome o que a justiça indica é que pessoas em situações econômicas iguais paguem impostos iguais; daí, com propriedades e acertos muitos afirmaram que na aplicação das leis tributárias deve-se ter em vista o conteúdo econômico das situações, fatos ou negócios, pois é sempre a ele que a vontade da lei ou do legislador visa. Esquecem os que assim pensam que há outro princípio também importante e de incidência muito mais ampla, que é o da certeza das relações jurídicas, máxime daquelas que se estabelecem com prescindência da manifestação da vontade das partes, porque resultam da própria lei. (COÊLHO, 2006, p. 44)

Onofre Alves Batista Junior alerta para a permanente "tensão dialética" entre o princípio da legalidade tributária e o princípio da capacidade econômica, haja vista que o "Estado Democrático de Direito se firma sobre exigências 'garantísticas' e 'eficientísticas', por sobre reclames de justiça e de segurança" (2005, p. 21). O autor ressalta que a interpretação da lei deve se pautar em todos os princípios constitucionais – inclusive aqueles relativos à capacidade econômica do contribuinte –, mas tem como limite a observância do princípio da legalidade, pois a sua ofensa "traduziria mácula à idéia fulcral do Estado de Direito" (*idem*). Na mesma obra, o professor refuta a interpretação econômica em seus moldes heterodoxos e destaca que os aspectos econômicos somente podem surtir efeitos jurídicos se a relação for

configurada pelas normas jurídicas e a obrigação tributária decorrer da vontade da lei:

Em síntese, a relação econômica só pode provocar o efeito jurídico tributário se tal relação for configurada pelas normas jurídicas, de tal modo que a obrigação tributária surja pela vontade da lei. Da mesma forma, a consideração econômica só pode afastar da moldura jurídica determinada situação, tendo-a como imune, se pudermos extrair tais regras imunizantes de elementos juridicizados, isto é, se, nos domínios de uma interpretação jurídica, pudermos entender tais dispositivos. (BATISTA JUNIOR, 2005, p. 46)

Ademais, ao tratar do conceito de interesse público, BATISTA JUNIOR (2012) destaca que a sua identificação em um Estado de Direito deve ser buscada na lei, sendo que é na lei que estão delineadas as aspirações do povo:

Por certo, o juízo acerca do que deva se considerar interesse público não poderia ficar ao alvedrio dos administradores públicos. Nesse sentido, em um Estado de Direito, é que deve ser entendido o princípio da legalidade, que determina que é na lei que está desenhado juridicamente o que são as aspirações da sociedade, ou seja, é na lei que se pode buscar o fundamento do que seja o interesse público. Assim, é pela lei que o povo fala; é pela lei que o povo expressa seus desejos traduzidos por seus legítimos representantes; é por meio desse mecanismo que o povo de um Estado dá a ordem para a “sua” Administração Pública, que, por esta razão, não pode se dissociar ou estar em conflito com o comando legal. (BATISTA JUNIOR, 2012, p. 647)

Especificamente em relação aos planejamentos fiscais, BATISTA JUNIOR (2002) defende, contudo, a possibilidade de se desconsiderar para fins fiscais, com fundamento na fraude à lei tributária ou na interpretação extensiva, atos praticados pelos contribuintes com o fim de afastar ou reduzir a incidência fiscal, sendo vedado, contudo, o uso da analogia sem expressa autorização legal.

Ainda no sentido de que, em democracias, a delimitação do conceito de justo advém da lei, cita-se o entendimento de Lucia Paoliello Guimarães (2002), para quem “a idéia de justiça igualitária, conteúdo material do Estado de Direito, somente pode ser atingida através das leis, as quais representam a vontade dos cidadãos e o único instrumento apto a prevenir o arbítrio do poder”.

TORRES (2003) é preciso ao apontar que a pretensão de se aplicar o direito tributário de modo a se ir além da lei, ao fundamento de que esta seria defeituosa e teria tratado os contribuintes desigualmente (deixando de atingir materialidade econômica que deveria ter sido tributada), é um critério não jurídico, mas ideológico, não podendo ser admitido:

Ocorre que o termo *interpretação teleológica* do direito tributário é muito ambíguo, dando margem para ser usado tanto como equivalente da interpretação econômica quanto como método preordenado a um resultado extensivo de interpretação. Comparada à interpretação econômica, talvez seja forma ainda mais grave de aplicação do direito tributário, porquanto o intérprete ficaria livre para decidir por ir além da lei, até onde a lei não fora, sob a vaga noção de estar diante de uma 'lei defeituosa', que trata, de algum modo, sujeitos contribuintes desigualmente, ou quejandos. Ora, esse não é um critério jurídico, mas puramente ideológico. A opção pela legalidade e pela tipicidade em matéria tributária corresponde a um ideário de orientação liberal que deve ser sempre praticado, em vista da garantia de certeza que as leis tributárias devem fomentar, em favor da segurança jurídica do sistema. (TORRES, 2003, p. 216)

Nas concepções de Democracia, Justiça e Igualdade adotadas neste trabalho (conforme exposto nos capítulos 2 e 3), o respeito à igualdade na política demanda necessariamente a observância da Constituição e da lei, sendo competência do legislador (constituente, complementar ou ordinário), e não do intérprete, elaborar os planos compartilhados que irão reger a vida em sociedade e delimitar o conceito de justiça para além do seu conteúdo ético mínimo. Isso deslegitima, por uma questão de competência, a pretensão de se mitigar o princípio da legalidade para se estender a tributação para além daquelas hipóteses eleitas pela lei.

5. A EVASÃO FISCAL E FIGURAS RELACIONADAS

Os termos evasão e elisão fiscal são adotados nesta dissertação em sua acepção recorrentemente aceita pela doutrina, considerando-se a evasão como a atividade ilícita levada a efeito pelo contribuinte no intuito de furtar-se ao recolhimento de tributo por ele devido. A elisão, por outro lado, se trata da atividade lícita adotada a fim de reduzir o custo fiscal ao qual se está sujeito.

Acerca da prevalência dessa terminologia na doutrina nacional, vale citar artigo doutrinário de André Mendes Moreira (2003), no qual o autor destaca que:

Divergências conceituais à parte, existe certo consenso no sentido de que elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, e evasão fiscal à sonegação ou simulação (que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação). (MOREIRA, 2003).

Porém, conforme já adverte Moreira no artigo supracitado, embora predominante, essa terminologia não é unânime na doutrina. Com fundamento na etimologia das palavras, Hugo de Brito Machado defende a utilização do termo evasão para a denominação das atividades lícitas e elisão para as atividades ilícitas (MACHADO, 2009, p. 131).

Sacha Calmon Navarro Coêlho adota a elisão como espécie do gênero evasão comissiva e diferencia a evasão comissiva ilícita da evasão comissiva lícita (elisão), mediante a utilização tanto de um critério temporal quanto da identificação da natureza dos meios utilizados. O autor enquadra como elisão as hipóteses em que o contribuinte obtém a redução da carga fiscal a ele imposta mediante a utilização de meios lícitos e anteriores à realização do fato jurígeno-tributário (fato gerador). Sacha Calmon afirma, ainda, que a atribuição para colmatar eventuais lacunas da lei em matéria tributária é exclusiva do Legislador, pois "o Direito Tributário admite a atribuição de efeitos fiscais aos institutos de Direito Privado, porém por lei, nunca por interpretação livre da Administração" (COELHO, 1998).

A par das categorias da elisão e da evasão, há autores ainda que trabalham com o conceito de elusão, que abarcaria atos de planejamento tributário lícitos, mas que, não obstante, poderiam ser desconsiderados pela fiscalização para fins estritamente tributários, por serem dotados de caráter artificial ou manipulatório.

Nesse sentido, temos as doutrinas de TORRES (2003) e de Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira (2009).

TORRES (2003) conceitua a elusão tributária nos seguintes termos:

Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica. (TORRES, 2003, p. 189)

No mesmo sentido, Velloso da Silveira defende a utilização do termo elisão para designar a organização lícita da atividade para redução da carga tributária e a evasão como indicativa de descumprimento direto da norma impositiva (v.g., sonegação e inadimplemento). O autor se vale do termo elusão para a indicação das condutas por ele também entendidas como ilícitas, mas que não importariam em violação direta da lei, e sim na utilização de estruturas manipulatórias por meio das quais o contribuinte busca afastar a incidência fiscal (SILVEIRA, 2009, p. 237-41).

A ideia de elusão, contudo, parece-nos desnecessária e inadequada, não sendo compatível com o sistema constitucional tributário brasileiro a desconsideração de atos e negócios lícitos praticados pelo contribuinte, ainda que tidos como excessivos ou manipulatórios em uma visão (subjetiva) do aplicador da norma.

COÊLHO (2006) é incisivo ao afastar a possibilidade de o Estado-Administração desconsiderar ato ou negócio elisivo, e destaca que o tributo é custo. O objetivo de reduzir esse custo por meios lícitos é, em si mesmo, um objetivo empresarial, não havendo qualquer vedação à desigualdade eventualmente advinda da prática pelos contribuintes de medidas elisivas em um ambiente de livre concorrência.

A reserva absoluta de lei é cláusula de barreira contra o poder do Estado-Administração. Entre nós **a Administração só pode desconsiderar o ato ou negócio jurídico simulado, jamais o elisivo** porque, para atingir a elisão o aplicador necessariamente utiliza a analogia. E a analogia é incompatível com a tipicidade do fato gerador, descrito exclusivamente pelo legislador. Sequer o **teste** de finalidade pode ser arguido entre nós, pois o imposto é custo. É um custo empresarial, tanto quanto o trabalhista. Logo o objetivo de economizar lícitamente imposto é em si mesmo um objetivo empresarial. Ademais, se o Estado desigualdade (extrafiscalidade) os

contribuintes também podem se desigualar (livre concorrência), sem dolo, fraude ou simulação.

O significado dos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, como fórmulas de intervenção na liberdade e na propriedade, impedem a **analogia** e a interpretação econômica. (COELHO, 2006, p. 56) (negritos no original)

Na linha da impossibilidade de desconsideração pela fiscalização de atos e negócios lícitos práticos pelos contribuintes em sede de planejamentos tributários, sendo as hipóteses de desconsideração limitadas aos casos que configuram evasão fiscal, pode-se citar, ainda, dentre tantos, as doutrinas de Alberto Xavier (2001), André Mendes Moreira (2003), Hugo de Brito Machado (2009), Humberto Ávila (2012b) e Misabel Derzi (2013).

Não obstante as respeitáveis vozes que há longa data defendem a impossibilidade de a fiscalização desconsiderar os planejamentos lícitos levados a efeito pelos contribuintes no intuito de reduzir a sua carga fiscal, a questão está longe de ser pacífica. Há, inclusive, não menos respeitáveis autores que sustentam teses diametralmente opostas, ou, ainda, a meio termo do defendido acima e da posição adotada no presente trabalho.

Batista Junior defende em sua obra, *Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário* (2002), a possibilidade de se desconsiderar para fins fiscais, com fundamento na fraude à lei tributária ou em interpretação extensiva, atos praticados pelos contribuintes com o fim de afastar ou reduzir a incidência fiscal, embora destaque a impossibilidade de utilização da analogia sem expressa previsão legal.

Ricardo Lobo Torres (2010) também admite a desconsideração pela fiscalização de atos elisivos, nas hipóteses em que se caracterizarem as situações por ele descritas como "elisão abusiva ou planejamento inconsistente", praticados com abuso de direito. Para sustentar esse entendimento, Lobo Torres afirma que o princípio constitucional da legalidade "não pode se erigir em dogma ou regra de clareza indiscutível" (TORRES, 2010, p. 348) e está sujeito a "temperamentos introduzidos pela jurisprudência dos valores e pela compreensão ampliada dos princípios constitucionais da legalidade, igualdade, e tipicidade" (*idem*). O referido autor defende que, na elisão fiscal, o contribuinte organiza o seu negócio ultrapassando os limites da interpretação jurídica e se vale abusivamente da lacuna ou da analogia, razão pela qual a prática poderia ser combatida mediante a integração jurídica, em especial a contra-analogia.

Lobo Torres (2010) destaca que, nas hipóteses em que o planejamento for razoável e a forma não prevalecer sobre a substância, o ato será válido (TORRES, 2010, p. 349-50). Contudo, ao menos na obra consultada, o autor não especifica os critérios de que o intérprete poderia se valer para determinar a razoabilidade do planejamento.

GRECO (2011), conforme já mencionado no tópico 4.5 *supra*, sustenta a possibilidade de a fiscalização desconsiderar para fins fiscais atos e negócios classicamente tidos como elisivos – a saber, aqueles praticados sem sonegação, fraude, fraude à lei em seu sentido privatístico ou simulação – nos casos em que se constatar que a conduta do contribuinte visava exclusivamente a economia do tributo, sustentando este entendimento especialmente nos princípios da solidariedade social e da capacidade contributiva.

O supracitado autor defende que os atos negociais cujo único objetivo consista no menor pagamento de imposto, e não em causas por ele apontadas como reais – dentre as quais o autor inclui "circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência" (GRECO, 2011, p. 212) – são abusivos e podem ser desqualificados ou requalificados pelo Fisco.

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto. Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário, que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (GRECO, 2011, p. 208)

Contra-pondo-se ao supracitado posicionamento de Greco, por considerá-lo excessivamente subjetivo e apto a causar grave agressão ao princípio da segurança jurídica, Rodrigo de Freitas (2010), na linha da doutrina de Heleno Torres (2003), propõe que a análise do planejamento tributário seja pautada na verificação da conformidade da causa objetiva dos negócios jurídicos (caracterizada por sua finalidade econômico-social) com a respectiva declaração de vontade (FREITAS, 2010, p. 441-90). Adotando-se essa linha de raciocínio, um contrato de compra e

venda, por exemplo, seria admitido pela fiscalização desde que sua causa objetiva fosse efetivamente a transferência da propriedade de um bem, mediante o pagamento de um preço.

Para Heleno Torres (2003), o negócio jurídico praticado pelo contribuinte para fins de planejamento tributário pode ser desconsiderado pela fiscalização não apenas em caso de simulação, mas também na hipótese de divergência entre a causa objetiva declarada e aquela efetiva. A causa do negócio é conceituada por Torres (2003) como “a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica” (p. 142), não se confundindo com o “o móvel interior de cada agente para o ingresso numa situação negocial juridicamente qualificada” (*ibidem*, p. 143), que seriam os motivos que levaram as partes à celebração do negócios, e tampouco com os efeitos do ato ou negócio jurídico (*ibidem*, p. 144-5).

Segundo Torres (2003), as hipóteses de negócio sem causa ou com causa objetiva distinta da declarada, assim como os negócios simulados, caracterizariam elusão (e não evasão) e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização para fins fiscais, mas sem importar necessariamente na anulação do negócio em âmbito civil.

Com as devidas vênias, ousamos discordar do entendimento do eminente jurista, especificamente nesse aspecto da questão. Primeiramente, por entendermos que os negócios com divergência entre causa objetiva e causa declarada caracterizam simulação, nos moldes em que esse instituto se encontra regulado no Direito pátrio, por conter declaração ou cláusula não condizente com a realidade – a saber, a declaração da causa do negócio, que não condiz com a sua causa objetiva efetiva. Ademais, classificamos a simulação, assim como a fraude à lei, a qual deve ter como objeto a lei que rege a relação substantiva, e não a lei tributária, como ato evasivo, e não elusivo, por ser ilícito, nos termos da lei civil, que o considera nulo (a teor do art. 167 do CCB⁶⁶). Essa nulidade pode, inclusive, ser alegada por qualquer

⁶⁶ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

interessado e até mesmo arguida de ofício pelo juiz⁶⁷ – e não é passível sequer de convalidação pelo decurso do tempo⁶⁸.

Velloso da Silveira (2009), conforme introduzido acima, classifica os atos de planejamento tributário como elisivos, evasivos e elusivos, dentre os quais entende que apenas os primeiros seriam uma prática admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro. A elusão, para o autor, seria caracterizada pela manipulação na estruturação do negócio jurídico, a ser identificada mediante a análise da coerência e da consistência do negócio jurídico, o que inclui a busca pela identificação de sentido negocial no uso de determinada estrutura jurídica.

Velloso da Silveira (2009) refuta em sua obra a interpretação econômica do direito, por adotar expressamente a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann e considerar que o Direito é um subsistema operacionalmente fechado, diverso da economia e que opera por meio de códigos binários próprios, mas ainda assim sustenta a análise dos negócios à luz de seu sentido negocial. A fim de compatibilizar o seu entendimento com a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, SILVEIRA (2009) sustenta que a exigência de um "sentido negocial" não se confunde com a análise do "sentido econômico", pois a busca do sentido negocial deve se dar sem abstrair-se da estrutura do negócio jurídico instituído. Contudo, conforme o próprio Silveira destaca em sua obra, a noção fundamental da análise do propósito negocial "está na realização de 'testes' capazes de aferir a presença de uma conduta negocial que possua um substrato econômico" (2009, p. 260).

Conforme introduzido acima, sustentamos ser inadequada a utilização do conceito de elusão para fins de se autorizar a descon sideração pelo aplicador da norma tributária de atos e negócios lícitos praticados pelo contribuinte no intuito de reduzir a sua carga tributária.

Sendo o ato ou negócio lícito, a teor das normas substantivas que o regem – sejam elas de Direito Privado ou de outro ramo do Direito que se aplique à relação substantiva, a exemplo do Trabalhista –, não cabe à fiscalização desconsiderá-lo em ato de aplicação da lei, ainda que o entenda manipulatório ou abusivo. Somente é

⁶⁷ “Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. Parágrafo único. As nulidades 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”.

⁶⁸ “Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo”.

admitida pelo sistema a alteração dos efeitos fiscais de atos e negócios de Direito Privado por meio de lei e, ainda assim, apenas se os respectivos institutos não tiverem sido utilizados na CR/88 para a delimitação de competências tributárias. Isso limita consideravelmente a possibilidade de a lei alterar os efeitos de institutos privados para fins de extensão da incidência fiscal, uma vez que as hipóteses de incidência dos tributos atualmente vigentes no ordenamento brasileiro estão previstas na CR/88.

Lado outro, os atos efetivamente artificiais, enquadrados como elusão pelos autores que se valem desse instituto em seus estudos, caracterizam simulação, e, como tal, são ilícitos à luz das normas de Direito Civil, que os considera nulos. Essa nulidade, pela lei civil, pode ser alegada por qualquer interessado, e até mesmo de ofício pelo juiz, e que sequer é passível de convalidação pelo tempo. Na condição de atos simulados, nulos nos termos da lei civil (art. 167 do CCB⁶⁹), estes caracterizam evasão, e não elusão.

O conceito civil de simulação inclui nessa categoria os negócios que contêm cláusula ou condição não verdadeira, nos quais as partes buscam encobrir o negócio efetivamente realizado com a aparência de outro ou gerar a aparência da celebração de negócios que não se realizaram efetivamente. Nesse conceito, são passíveis de enquadrarem-se os negócios ditos sem substância material, assim como aqueles sem causa objetiva ou com causa distinta da declarada pelas partes.

Os atos e negócios que não se enquadrarem no conceito de simulação ou em outra causa de ilicitude, por sua vez, ainda que tidos por manipulatórios, devem ter os seus efeitos (inclusive fiscais) respeitados pela fiscalização e pelo juiz, carecendo competência a essas autoridades para desconsiderar, para quaisquer fins (inclusive fiscais), a prática e a existência de atos lícitos praticados pelo contribuinte no legítimo exercício de suas liberdades e do poder a ele conferido pelo ordenamento para a conformação de seus negócios. Os institutos privatísticos da simulação e da fraude à lei (lei que rege a relação material, jamais a lei tributária) são suficientes para afastar as situações genuinamente abusivas, sem a afronta à segurança

⁶⁹ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado”.

jurídica que decorre da pretensão de se tributar para além das hipóteses legais com fundamento exclusivamente em princípios de justiça.

A busca pela identificação do caráter lícito (ou ilícito) de um dado comportamento do contribuinte, nesse contexto, demanda a análise dos conceitos de sonegação, fraude, abuso de direito ou de forma, fraude à lei e simulação e do tratamento legal concedido a essas figuras no ordenamento brasileiro⁷⁰.

A análise dos aludidos institutos para fins de aplicação ao Direito Tributário, contudo, deve ser feita sem se olvidar da natureza própria do Direito Tributário e dos princípios superiores que o regem, em especial a exigência reforçada de respeito à segurança jurídica, posto se tratar a obrigação tributária de imposição que decorre da lei e do império estatal, e não da vontade das partes. Caso contrário, incorre pena de se causar desvios e aberrações na aplicação dos aludidos institutos, conforme nos alerta DERZI (2013) com a acuidade que lhe é característica:

Como se vê a mera transposição de regras e cláusulas gerais, sem observância dos princípios gerais e superiores da Constituição – Estado de Direito e garantias fundamentais – de um ramo jurídico para o outro, causam desvios e aberrações. Se nem mesmo no próprio Direito privado, as lacunas e sua complementabilidade têm aplicação homogênea, são errôneos os empréstimos feitos por alguns juristas dos institutos e regras civilistas, com que pretendem criar tributo por analogia, a fim de coibir o planejamento tributário e a economia de imposto. (DERZI, 2013, p. 411)

5.1. Sonegação, Fraude e Falsidades

Os conceitos de sonegação e de fraude para fins fiscais estão previstos na Lei nº 4.502/1964, especificamente em seus artigos 71 e 72.

⁷⁰ Conforme nos alerta Torres (2009), em nota de rodapé em sua obra *Direito Tributário e Direito Privado*, o tratamento concedido pelo Direito Privado às figuras do abuso de direito e fraude à lei variam consideravelmente conforme o ordenamento em estudo, o que demanda cautela ao pretender-se importar doutrinas estrangeiras para aplicação no Direito pátrio. Conforme pontua o supracitado autor: “Faz-se necessário entender como o direito privado de cada um desses países qualifica a distinção entre ‘abuso de direito’ e ‘fraude à lei’. Quando se afirma que o abuso de direito corresponde ao abuso de um direito próprio para perseguir um fim diferente daquele que havia predisposto o legislador, afastando-o da sua destinação normal, a linha divisória desse instituto em relação àquele de fraude à lei fica muito tênue, porquanto ao menos a lei imperativa que definia o uso regular do direito subjetivo foi ‘fraudada’. Ademais, não sendo conceitos universais de teoria geral do direito, quedam-se dependentes da tradição e evolução histórica dos institutos no seio dos respectivos ordenamentos. Na França, por exemplo, o conceito de abuso de direito envolve a simulação, mas isso não ocorre na Alemanha ou Espanha. E toda essa discussão transmutou-se para o direito tributário” (TORRES, 2003, p. 239).

A sonegação é conceituada na lei como “tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente” (Lei nº 4.502/1964, art. 71).

Nesse contexto, a sonegação é caracterizada por atos ou omissões tendentes a ocultar da fiscalização fatos, comportamentos ou circunstâncias fiscalmente relevantes que já tenham se materializado no tempo e espaço. Seu exemplo mais característico é a omissão dolosa em declarações e outras obrigações acessórias da ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias.

A sonegação, portanto, não visa obstar a ocorrência do fato gerador, mas impedir que a fiscalização tome ciência do fato efetivamente ocorrido e promova o lançamento dos respectivos créditos fiscais, podendo efetivar-se não apenas por omissão, mas também por meio de ações, a exemplo da falsidade material ou ideológica.

A fraude, por sua vez, é conceituada como “tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento” (Lei nº 4.502/1964, art. 72).

Ao contrário do que se observa em relação à sonegação, a fraude seria caracterizada por um comportamento anterior à ocorrência do fato gerador do tributo, tendente a (dolosamente) impedir, retardar ou modificar as características essenciais do fato gerador. Assim como a sonegação, é dolosa e passível de se concretizar por meio de omissões ou de ações, inclusive a falsidade e a própria simulação ou fraude à lei.

Nesse sentido, temos o conceito de TORRES (2003) para a fraude em Direito Tributário:

Guardando vistas a estas três particularidades, podemos compreender o conteúdo do conceito de “fraude” como gênero para i) qualquer ação ou omissão “dolosa”, requerendo, portanto, uma avaliação subjetiva da conduta, o que somente pode ser aferida em processo tributário, com livre produção e apreciação de provas; ii) promovida antes da constituição do fato jurídico da obrigação tributária principal, o que permite equiparar a “fraude” a todos os casos de elusão tributária, e que seja iii) suficiente para

“impedir ou retardar”, total ou parcialmente, a sua ocorrência, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais; considerando-se o móvel que qualifica o “dolo” como “específico” a tentativa de iv) “reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”

Para alcançar tais finalidades, o contribuinte poderá, além de outras práticas, como as que se vinculam ao cumprimento de deveres formais etc., usar tanto de simulação quanto de fraude à lei, como até mesmo de falso, e todos equiparados ao conceito geral de “fraude”. Por isso, torna-se fundamental conhecer não só o gênero, mas principalmente bem qualificar as espécies, para discernir a conduta do contribuinte e evitar tais equiparações [...]. (TORRES, 2003, p. 181-2)

O conceito de fraude delineado no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, se analisado isoladamente, poderia ensejar a conclusão de que qualquer conduta (omissiva ou comissiva) tendente à redução do ônus fiscal, poderia ser enquadrada como fraude fiscal e, em consequência, ser qualificada como evasão. Porém, essa interpretação não se mostraria consentânea com o contexto no qual se encontra inserido o supracitado art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e tampouco com a interpretação do instituto à luz da CR/88 e da etimologia do termo “fraude”.

De início, cumpre destacar que o supracitado art. 71 da Lei nº 4.502/1964 não pode ser analisado fora do contexto no qual ele se encontra previsto dentro da própria Lei nº 4.502/1964.

O art. 71 da Lei 4.502/1964 encontra-se inserido na Seção II da aludida lei, a qual é dedicada à “aplicação e graduação das penalidades” e os conceitos de reincidência, sonegação, fraude e conluio são previstos imediatamente após o art. 68⁷¹ da lei em apreço. Esta estabelece que eles são circunstâncias agravantes (reincidência) ou qualificativas (sonegação, fraude e conluio) para fins de aplicação da penalidade básica estabelecida para a infração. A infração para os fins da aludida Lei nº 4.502/1964, por sua vez, é conceituada em seu art. 64⁷², sendo definida como

⁷¹ “Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. § 1º São circunstâncias agravantes: I - a reincidência; II - o fato de o impôsto, não lançado ou lançado a menos, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo infrator; III - a inobservância de instruções dos agentes fiscalizadores sobre a obrigação violada, anotada nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo; IV - qualquer circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas consequências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária. § 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio”.

⁷² “Art. 64. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte do sujeito passivo de obrigação tributária, positiva ou negativa, estabelecida ou disciplinada por esta lei, por seu regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los. § 1º O Regulamento e os atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigações nem definir frações ou cominar penalidades que não estejam autorizadas ou previstas em lei. § 2º Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por

ação ou omissão que importe na inobservância pelo sujeito passivo de obrigação tributária positiva ou negativa.

A aplicação do conceito de fraude previsto no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, portanto, pressupõe a prévia caracterização de infração fiscal, decorrente da inobservância de uma obrigação principal ou acessória.

Nesse contexto, não há que se falar em fraude fiscal nas hipóteses em que não houver tributo devido nos termos da lei e, vale repetir, não há inobservância de qualquer obrigação tributária nas hipóteses em que a busca do contribuinte pela economia de tributos se efetiva por meios lícitos e deles decorre a não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Conclui-se disso pelo descabimento de se cogitar a ocorrência de fraude em situações deste jaez.

Não bastasse ser essa a interpretação que melhor se compatibiliza com o contexto no qual se encontra previsto o art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e o conceito de fraude por ele estatuído, essa é ainda a única interpretação compatível com a CR/88 e os princípios nela consagrados, em especial o princípio da legalidade tributária estrita (ou especificidade conceitual fechada)⁷³, que condiciona a exigência fiscal à prévia e exaustiva previsão legal dos elementos essenciais da obrigação tributária. Isso seria incompatível com a pretensão de se enquadrar como fraude todo comportamento do contribuinte tendente à economia de tributos e, sob esse fundamento, buscar-se alcançar pela tributação materialidades não abarcadas pela lei que instituiu e regula a exação.

Ademais, a análise da questão demanda, ainda, a consideração ao significado corrente do termo “fraude”, cuja semântica social, embora não seja determinante para fins jurídicos, não pode ser ignorada por ocasião da interpretação do conceito.

O vocábulo “fraude” deriva do latim *fraus* e é relacionado à ideia de engano, logro, trapaça e falsificações, estando assim definido no verbete extraído do dicionário Silveira Bueno (2000):

FRAUDE, s.f. Engano; contrabando; logro; roubo; trapaça; embuste; falsificação. frau. de.

infrações independe da intenção do agente ou do responsável da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

⁷³ Acerca do princípio da legalidade em matéria tributária, *vide* tópico 4.1 deste trabalho.

Do significado e etimologia do vocábulo, extrai-se que a fraude deve estar relacionada a um comportamento ardiloso, enganoso, desonesto.

Assim, à luz do disposto no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, do contexto em que esse artigo se encontra inserido no diploma legal, da interpretação conforme a CR/88 e da etimologia do vocábulo “fraude”, pode-se conceituar a fraude em âmbito fiscal como a ação ou omissão do contribuinte que, por meios ilícitos e anteriores à ocorrência do fato gerador, busca furtar-se à sua obrigação tributária principal ou acessória, mediante comportamento tendente a (dolosamente) impedir, retardar ou modificar as características essenciais do fato gerador.

Os meios pelos quais o contribuinte pode incorrer em sonegação ou fraude, por sua vez, podem ser tanto a omissão dolosa de fatos e circunstâncias relevantes quanto a utilização de falsificações, materiais ou ideológicas⁷⁴, ou o recurso a atos e negócios simulados ou praticados com fraude à lei que rege a relação material afeta à incidência fiscal.

5.2. Abuso de Direito

O abuso de direito é expressamente previsto no CCB, que conceitua como ato ilícito em seu artigo 187⁷⁵ o exercício do direito por seu titular em moldes que

⁷⁴ As falsificações, materiais e ideológicas, que caracterizam por óbvio evasão fiscal, são também previstas como ilícitos de ordem penal em diversos dispositivos do Código Penal Brasileiro (Decreto-Lei nº 2.848/1940), com destaque para aqueles previstos no Capítulo III do aludido código, dedicado à falsidade documental, em especial os artigos que tratam da falsificação de documento particular (art. 298), da falsidade ideológica (art. 299) e do uso de documento falso (art. 304). Falsificação de documento particular: “Art. 298 - Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro: Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa”. Falsidade ideológica: “Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular. Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte. [...]”. Uso de documento falso: “Art. 304 - Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302: Pena - a cominada à falsificação ou à alteração”.

⁷⁵ “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

importem em manifesto excesso aos “limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Em sua obra *O Abuso do Direito e o Ato Ilícito*, Pedro Baptista Martins (2002) aponta que as origens da ideia de uso abusivo de um direito remontam a Roma, mas originalmente esse entendimento era aplicado apenas para hipóteses afetas ao uso das águas, naqueles casos em que o direito era exercido com o fim exclusivo de causar dano a outrem e sem que desse exercício adviesse qualquer benefício ao titular do direito (p. 15).

Ainda conforme relato de MARTINS (2002), desenvolveu-se posteriormente, a partir dessa ideia inicial, a teoria da emulação, por meio da qual passou a se aplicar o entendimento de ser ilegítimo o exercício de um direito exclusivamente em prejuízo intencional de terceiro (sem qualquer utilidade para o seu titular) também em outras hipóteses, em especial no direito de vizinhança (p. 16-7).

MARTINS (2002) prossegue pontuando que a teoria dos atos emulativos teria falido em seus moldes originais por ter exigido demais em termos probatórios ao demandar a investigação subjetiva do intento de prejudicar para fins de caracterização do exercício de um direito como abusivo (p. 20) e evoluiu para os seus contornos atuais, em que a teoria do abuso passou a ser aplicada sem se perquirir a culpa e tampouco exigir que o ato praticado não tenha importado em benefícios ao titular do direito, baseando-se para a caracterização do caráter abusivo na ideia de exercício anormal do direito.

O autor também afirma que a teoria do abuso de direito incide sobre o exercício de direitos subjetivos em geral, com especial enfoque no domínio das relações contratuais, e tem como principais objetivos assegurar os princípios de equivalência das prestações e equilíbrio dos interesses (MARTINS, 2002, p. 05), condenando como antissociais “todos os atos que, apesar de praticados em aparente consonância com a lei, não se harmonizam, na essência, com o espírito e a finalidade desta mesma lei” (*ibidem*, p. 7).

MARTINS (2002), escrevendo ainda sob a égide do Código Civil Brasileiro de 1916 – que não tratava especificamente do abuso de direito como o faz o código atual, mas estabelecia em seu art. 160, I⁷⁶ que não era ato ilícito aquele praticado no exercício regular de um direito –, afirmava que a teoria do abuso de direito já era

⁷⁶ “Art. 160. Não constituem atos ilícitos: I. Os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido”.

admitida em nosso ordenamento por uma interpretação *a contrario sensu* do supracitado art. 160, I do Código Civil então vigente, e lhe conferia o seguinte conceito:

O destinatário de um direito subjetivo, que o exerce de maneira anormal, desnaturando-lhe os intuitos econômicos ou sociais, envolve a sua responsabilidade e sujeita-se à obrigação de reparar as consequências de seu ato abusivo. (MARTINS, 2002, p. 95)

Sintetizando a teoria exposta em sua obra, MARTINS (2002), citando R. Popesco-Ramniceano, aponta os seguintes requisitos para a caracterização de um ato como praticado em abuso de direito:

Resumindo, de acordo com Lalou, as opiniões da doutrina e as soluções da jurisprudência, R. Popesco-Ramniceano conclui que há abuso do direito:
1º) quando há exercício de um direito unicamente para prejudicar ou sem motivo legítimo, e
2º) quando há exercício de um direito de maneira incorreta ou inconsiderada, independentemente de uma intenção de prejudicar". (p. 154)

O autor português Pedro Pais de Vasconcelos (2008), por sua vez, analisando o instituto do abuso de direito à luz do direito lusitano, afirma ser a fórmula do abuso do direito um limite ao exercício do direito subjetivo, o qual se opera em três ordens distintas: "a boa-fé, os bons costumes e o fim social ou económico do direito" (p. 266).

Esse conceito se afigura compatível com o direito pátrio, na medida em que o art. 187 do CCB também elenca como limites ao exercício do direito aqueles relativos ao seu fim econômico ou social, à boa-fé ou aos bons costumes.

Segundo VASCONCELOS (2008), os limites a serem observados para que o exercício do direito não seja considerado abusivo seriam os seguintes:

- O dever de boa-fé estaria relacionado ao (1) dever de agir honestamente, do qual decorre, por exemplo, a vedação de se aproveitar da própria torpeza (*ibidem*, p. 267), (2) dever de se exercer o direito de modo não danoso ou com o mínimo dano possível (*ibidem*, p. 268) e (3) dever de não se frustrar no exercício do direito as expectativas que tenham sido criadas por força de seu comportamento (*idem*);
- O limite relacionado à contrariedade aos bons costumes remeteria às coordenadas éticas regentes na sociedade (*ibidem*, p. 269);

- O desvio em relação ao fim moral ou econômico seria caracterizado quando o seu exercício fosse contrário à sua função social (*ibidem*, p. 270-1).

Emilio Betti (1994) relaciona a teoria do abuso de direito à impossibilidade da lei de manter-se adaptada às constantes alterações sociais e consequente necessidade de se colmatar as lacunas:

la teoria dell'abuso dei diritti, inquadrata nella fenomenologia del diritto, va piuttosto considerata come un prodotto contingente della impossibilita in cui il diritto si è trovato, di seguire da presso il più celere e libero svolgersi della vita sociale, adattandone le forme ai suoi schemi tradizionali e colmando le lacune lasciate dalla applicazione di questi. (BETTI, 1994, p. 383)

Do conceito de abuso de direito desenvolvido pela doutrina civilista, constata-se que a sua caracterização demanda (1) o exercício de um direito subjetivo (2) de modo desarrazoado e incompatível com a função social desse direito, a boa-fé ou os bons costumes e (3) de modo a causar prejuízo a terceiros.

Nesse sentido, temos o sintético e preciso conceito de Roberto Senise Lisboa (2012): “abuso de direito é o exercício imoderado ou irregular do direito, que causa prejuízo a outrem” (p. 498).

A análise da (in) aplicabilidade da teoria do abuso de direitos aos atos praticados pelos contribuintes no intuito de reduzir a carga fiscal incidente sobre as suas atividades deve ser feita à luz de seu conceito, delineado na doutrina privatística, e da conformação (ou não conformação) desse instituto com os princípios e teorias próprios do Direito Tributário, em especial aqueles de raiz constitucional.

A importação de um conceito tipicamente privado para o Direito Tributário, regido por ditames de segurança jurídica reforçada, não pode ser feita sem cautela e acurada reflexão, conforme alerta DERZI (2013, p. 411), na supracitada passagem de seu artigo “O planejamento tributário e o buraco do Real: Contraste entre a Completabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário”.

No mesmo sentido, temos a lição de MARTINS (2002), que destaca, em sua obra destinada ao estudo do abuso de direito, que “o critério para a apreciação das hipóteses de exercício abusivo do direito varia conforme a natureza do direito exercido” (p. 33).

Seja por força dos requisitos exigidos pela doutrina privatística do abuso de direito para a caracterização de um ato como abusivo, seja pela análise da compatibilidade desse instituto com os princípios que regem o Direito Tributário, conclui-se pela impossibilidade de se aplicar a teoria do abuso de direito para se qualificar como ilícito o comportamento do contribuinte tendente à economia de tributos com fundamento tão somente nesta pretensão de redução de carga fiscal.

De início, é de se destacar que a doutrina civilista do abuso de direito exige para a caracterização do ato abusivo que o exercício dele decorra prejuízos a terceiros. Isso não se verifica como decorrência das condutas adotadas pelos contribuintes no âmbito de planejamentos tributários, pois não há que se falar em direito do Estado ao recebimento do tributo (e, via de consequência, em prejuízo pela ausência desse recebimento) sem a prévia ocorrência do respectivo fato gerador.

Nesse sentido, vemos a doutrina de COÊLHO (2006), que destaca, ainda, ser a acepção que se pretende dar ao abuso de direito para fins tributários mais assemelhada à teoria do abuso de formas, desenvolvida na Alemanha nazista, e não ao abuso de direito nos moldes em que tratado pelo Direito Privado:

No direito privado, abuso de direito é o exercício imoderado de um direito legítimo, com o fim de prejudicar outrem (emulação), intencionalmente, e pode ser elidido se ferir os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Ora, em Direito Tributário, o contribuinte tem o dever de pagar e outros instrumentais, e o direito de praticar negócios juridicamente lícitos, cujos resultados não sejam proibidos. Fora daí não há falar em abuso de direito que se remete – isto é verdade – ao clássico abuso de formas do Direito Tributário alemão, nascido à época do nazismo e por ele combatido pela interpretação dita econômica ou funcional. (COÊLHO, 2006, p. 64)

Ademais, conforme relato de MARTINS (2002), o abuso de direito é instituto relacionado a abusos praticados no exercício de direitos subjetivos, especialmente em relações contratuais, sendo instrumento para garantia e manutenção da equivalência de prestações e equilíbrio de interesses (p. 5). Isso a torna de todo inapropriada para a aplicação em âmbito tributário, com ausência do equilíbrio característico das relações de direito privado, mas, ao contrário, relação de poder do Estado frente ao contribuinte, que tem a obrigação fiscal imposta por força da lei (e estritamente nos termos da lei).

Não bastasse a inaplicabilidade da teoria do abuso de direito às relações tributárias decorrer dos próprios contornos desse instituto, que não se adaptam à

relação de poder travada entre Estado e contribuinte, a incompatibilidade da teoria em apreço no âmbito fiscal decorre, ainda, de sua não conformação com os princípios constitucionais que regem o Direito Tributário. Em especial, não há conformação com o princípio da legalidade em sua modalidade reforçada, que exige a previsão em lei dos elementos essenciais da obrigação tributária e afasta a possibilidade de cláusulas abertas como a boa-fé e a função social para fins de extensão da incidência fiscal para além das hipóteses conceituadas na lei.

A teoria dos atos abusivos predica que a sua ilicitude decorre da extrapolação no exercício do direito de limites impostos pela boa-fé, função econômica e social ou bons costumes. Conforme pontua MARTINS (2002): “por ilícito igualmente se compreende, na técnica jurídica como no sentido lexicológico, o ato contrário à moral, aos bons costumes e à ordem pública” (p. 19). Os aludidos princípios, contudo, são por demais abertos e subjetivos para servir de fundamento à exigência fiscal para além das hipóteses previstas na lei.

Nessa linha, vê-se a sempre precisa lição de DERZI (2013), que, após discorrer sobre a incompletude natural de todo sistema, dado o “buraco do real”, impossível de completa apreensão por um sistema de dever-ser tal como o é o Direito, diferencia os ramos do Direito que são passíveis de complementação no ato de aplicação – a exemplo do Direito Privado nas searas não afetadas aos direitos reais, sucessórios, creditórios e afins – daqueles não completáveis, dentre os quais se incluem o Direito Tributário e o Direito Penal. Isso impede que princípios de Justiça sejam invocados em detrimento dos contribuintes no afã de se completar pretensas lacunas do sistema e atingir situações não abarcadas no texto legal:

Ora, o Direito Tributário está iluminado por valores e princípios como segurança jurídica (e seus desdobramentos no Estado de Direito), que impedem a completabilidade de suas normas, como se dá no Direito dos contratos. Ao contrário, as normas tributárias são incompletas (em relação à realidade) e incompletáveis por meio do uso da analogia ou da extensão criativa; Razões de segurança jurídica inspiram esse tratamento diferente, de tal modo que a boa-fé objetiva não pode ser utilizada como cláusula geral, em detrimento dos direitos do contribuinte. (DERZI, 2013, p. 409)

Destaque-se que, conforme noticia MARTINS (2002), a subjetividade dos critérios aplicados na teoria do abuso de direito para a caracterização de determinados atos como ilícitos ensejou as principais críticas de mérito direcionadas

ao mérito desta teoria⁷⁷. Estas surgiram na Alemanha por ocasião das discussões acerca da positivação do abuso de direito em seu código civil, tendo sido apontado pelos críticos da teoria que ela autorizaria excessivo arbítrio ao juiz e poderia ensejar a confusão entre as ordens do Direito e da Moral. Se essa crítica pode ser superada em âmbito civil, na qual o sistema é passível de complementação por analogia ou interpretação extensiva, o mesmo não se pode dizer do Direito Tributário, que reclama maior rigor na aplicação dos princípios afetos à segurança jurídica, dada a sujeição imposta unilateralmente pelo Estado ao sujeito passivo das obrigações tributárias.

Registre-se, contudo, que esse entendimento, como de resto tudo o que cerca os planejamentos tributários, não é unânime na doutrina.

GRECO (2011) entende ser cabível o abuso de direito em matéria tributária, apontando especificamente a possibilidade de se ter abuso do “direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte de liberdade de escolha, de iniciativa e liberdade contratual” (p. 232).

GRECO (2011) reconhece que “tanto o conceito de fraude à lei como o de abuso apresentam inegável carga subjetiva” (p. 232) e que a sua aplicação na concepção por ele defendida, com a consideração para fins de análise dos planejamentos tributários de elementos, por ele próprio denominados “elementos extrajurídicos: efeitos econômicos, repercussão econômica, impacto na concorrência etc” (*idem*) acarreta “um grau de insegurança inevitável” (*idem*), mas, não obstante, entende não haver incompatibilidade entre esses institutos e o Direito Tributário.

O autor também defende que, em sede tributária, a modalidade de abuso mais característica não seria o abuso emulatório, cuja finalidade é incomodar o outro, que está na raiz do surgimento e evolução do conceito privatístico de abuso de direito, mas sim no “abuso como distorção do perfil objetivo do instituto” (GRECO, 2011, p. 233). Ele também classifica como abusivo o exercício do direito que se dê

⁷⁷ A par dessas críticas de mérito levadas a efeito por parte da doutrina alemã, MARTINS (2002) cita outras críticas à teoria do abuso de direito, mas cujo teor seria essencialmente formal. A principal crítica citada pelo autor seria a de autoria de Planiol, para quem a teoria do abuso de direito é em si mesma contraditória, pois o direito cessa onde o abuso começa, não podendo um ato ser a um só tempo conforme e contrário ao direito. A principal resposta à crítica de Planiol, conforme MARTINS (2002), seria aquela de Josserand, para quem o abuso de direito se daria no caso em que um ato praticado dentro dos limites de um direito subjetivo (e, portanto, conforme a este direito) extrapola os limites do direito como um todo, objetivamente considerado (sendo a ele contrário e, portanto, ilícito). Esse debate, contudo, é afeto à questão estritamente formal, e não ao mérito da teoria.

de forma reiterada⁷⁸ e cuja ação seja desmotivada ou tenha um “único ou preponderante motivo emulatório” (*ibidem*, p. 234).

GRECO (2011), contudo, não esclarece em que consistiria o efeito emulatório no abuso do direito à livre conformação dos atos e negócios jurídicos para fins de redução da carga tributária. Vale reiterar que não é viável qualificar-se como tal o pretense prejuízo ao Estado-Fiscal que adviria da não realização do fato gerador tributário, pois não há como se falar em legítimo interesse do Estado no tributo relativo a um fato gerador que não se efetivou – e, portanto, não se pode dizer que a prática do contribuinte prejudica um direito legítimo do Estado à arrecadação futura e presumida.

Não obstante a doutrina de GRECO (2011), sustentamos que a teoria do abuso de direito somente é cabível para a requalificação de atos ou negócios fiscalmente relevantes nos casos em que o abuso se refira a aspectos da relação material travada entre o contribuinte e um particular e da qual se tenha efeitos fiscais, mas jamais como fundamento para se caracterizar como abusivo o direito do contribuinte à regulação e conformação de seus negócios praticados dentro dos limites da lei.

Por fim, ressalta-se a prescindibilidade de teorias como a do abuso de direito em âmbito tributário, por se tratar a obrigação tributária de relação exaustivamente regulada pela lei. Além disso, conforme nos alerta Martins, ao discorrer acerca do Direito do Trabalho, essa teoria perdeu espaço e utilidade à medida que a legislação do trabalho “foi-se deslocando do campo contratual para o institucional” (MARTINS, 2002, p. 47). Com a maior regulamentação legal do contrato de trabalho, “as hipóteses de abuso tendem a diminuir para ceder o passo às de aberta ilegalidade, porque, embora possível, é sempre mais raro o abuso de direito cujas limitações são definidas com rigor e precisão” (*ibidem*, p. 48). No Direito do Trabalho, a teoria do abuso de direito se afigura cabível, dada a natureza originalmente contratual da relação travada entre o empregado e o empregador, campo este que já foi um dos mais férteis para a teoria do abuso de direito.

⁷⁸ Como exemplo de exercício de um direito que se mostraria abusivo por ser reiterado, GRECO (2011) cita a realização de sucessivas incorporações societárias exclusivamente para aproveitar prejuízo fiscal.

5.3. Fraude à Lei

A fraude a lei é regulada no Direito Brasileiro pelo art. 166, VI do CCB, que estatui ser “nulo o negócio jurídico quando: tiver por objetivo fraudar lei imperativa” (art. 167, VI, CCB).

Ao conceituar a fraude à lei, no intuito de diferenciá-la da simulação, Francesco Ferrara (1922) destaca ser consenso na doutrina que ela se caracteriza como uma violação do “espírito” da lei, das suas finalidades, por meio do alcance por via indireta de fins vetados na lei objeto da fraude:

Un punto, su cui si accordano tutti gli scrittori è che la frode consiste in un'indiretta violazione della legge, non secondo il contenuto letterale, ma secondo lo spirito di essa. Chi froda non contraddice alla parola della legge, anzi ne osserva ossequentemente il dettato, ma in realtà va contro il senso della disposizione, viene a frustare lo scopo cui mirava il principio giuridico: <tantum setentatiam offendit et verba reservat >. Accanto alla brutale trasgressione della legge sta l'accorta e raffinata elusione della medesima, la quale cerca raggiungere lo stesso fine vietato, per una via indiretta. (FERRARA, 1922, p. 67-8)

Da doutrina de FERRARA (1922) constata-se ainda que a finalidade buscada por aquele que incorre em fraude à lei consiste em alcançar um resultado que a lei lhe buscava impedir, agindo o agente da fraude de modo a, por vias oblíquas, obter o resultado que lhe era proibido (p. 68).

BETTI (1994) conceitua a fraude à lei como um abuso da função instrumental do negócio e um esvaziamento de sua destinação social, e também relaciona a sua ocorrência à utilização deste negócio como “strumento indiretto di una finalità illecita, ossia antisociale” (BETTI, 1994, p. 383).

MARTINS (2002), por sua vez, ao buscar diferenciar a fraude à lei do ato praticado com abuso de direito, a conceitua como “a adoção de meios lícitos em si para a realização de fins contrários ao preceito legal e, por ele, proibidos” (p. 121). O conceito de fraude à lei que nos é fornecido por Wilson Batalha (1988) também se relaciona à obtenção de fins proibidos pela lei (BATALHA, 1988, p. 205).

A fraude à lei, nesse contexto, a teor da doutrina especializada civilista (ramo do Direito no qual residem as raízes deste instituto), exige para a sua caracterização não apenas a utilização de meios oblíquos para se contornar uma norma, mas também a finalidade específica de alcançar objetivo vedado pelo ordenamento,

sendo a sua identificação condicionada à investigação dos fins buscados pela norma tida como fraudada.

Sob esse prisma, aderimos ao entendimento, externado dentre tantos por XAVIER (2001)⁷⁹, CALMON (2006)⁸⁰ e Heleno Torres (2011)⁸¹, no sentido de que não é cabível a fraude à lei tributária propriamente dita, na medida em que ela não veicula a proibição e tampouco a obrigação de prática do fato gerador da exação fiscal, mas tão somente o dever de pagamento do tributo se e quando esse fato gerador for praticado no mundo fenomênico.

Lado outro, a investigação finalística que a identificação da fraude à lei impõe não se afigura compatível com o Direito Tributário, o qual, conforme já reiteradamente sustentado, a CR/88 cuidou de cercar de maiores proteções em sede de segurança jurídica, prevendo o princípio da legalidade em versão estrita. Esta impede o uso da analogia ou da interpretação extensiva e finalística para fins de se alcançar com a tributação hipóteses não abarcadas no conceito legal.

Conforme pontuado por ÁVILA (2012a), não há lacunas teleológicas nas normas tributárias. A finalidade das leis tributárias é como regra identificada com a finalidade fiscal e essa finalidade fiscal não pode estruturar a interpretação das leis e tampouco autorizar a utilização da analogia para estender a incidência tributária a hipóteses similares àquelas reguladas pela lei.

Nesse contexto, afigura-se inviável no sistema constitucional brasileiro preencher-se lacunas no Direito Tributário pelo princípio da igualdade mediante o argumento *a fortiori*, pois o "princípio da igualdade somente pode ser preenchido com a ajuda das finalidades da lei" (ÁVILA, 2012a, p. 518). A interpretação teleológica para fins de incidência fiscal não tem espaço em um ramo do Direito no

⁷⁹ "São quatro, na sua essência, os pressupostos da fraude à lei no Direito Civil: a existência de um resultado proibido; a prática de ato jurídico ou conjunto de atos jurídicos não previstos na letra da lei proibitiva; a obtenção, através destes atos, de um resultado equivalente ao proibido; o fim de subtrair o ato ou conjunto de atos ao âmbito de aplicação da norma proibitiva. O mecanismo da fraude à lei assenta no pressuposto que o *espírito* da lei consiste na *proibição do resultado* atingido pelo ato jurídico previsto na *letra* de norma proibitiva, não só através desse ato mas por qualquer outro ato ou conjunto de atos que atinja resultado idêntico ou semelhante. Se se concluir que a lei não quer o resultado, compreende-se que proíba todos os meios a ele conducentes, tanto os expressamente contemplados, como quaisquer outros. (XAVIER, 2001, p. 65)

⁸⁰ "Só é possível fraude à lei em sede civil" (p. 64) e "no Brasil, inexistente fraude à lei fiscal em si mesmo considerada". (COELHO, 2006, p. 64)

⁸¹ "Discutível, contudo, é saber se há algum modo de "fraude à lei" contra típica norma tributária. Entendemos que não, pois o sistema preserva-se por outras tantas normas, inclusive aquelas que sancionam expressamente o descumprimento de normas imperativas ou de deveres formais." (TORRES, 2011, p. 351)

qual a finalidade da norma é sempre uma (a arrecadação, que pode ser conjugada com outros fins nos casos de extrafiscalidade), e a CR/88 exige que a arrecadação só seja admissível nos casos em que a norma o previr de forma expressa e precisa.

Diante do não cabimento de interpretações teleológicas em relação à caracterização da hipótese de incidência fiscal, a aplicação do instituto da fraude à lei tendo como objeto da fraude uma lei tributária afigura-se descabida.

Conforme alerta VASCONCELOS (2008), a fraude a lei somente se torna possível nos casos em que “o Legislador, ao redigir o texto legal, intenta impedir um resultado que considera indesejável, ou promover um resultado que considera desejável, através da proibição ou da imposição das condutas tidas como causais desses resultados desejáveis ou indesejáveis” (p. 592).

Nessa ordem de ideias, a fraude à lei tipicamente tributária é incabível, pois a lei tributária não regula efeitos desejáveis ou indesejáveis. O efeito por ela desejado é sempre a arrecadação, mas ela só será cabível nos casos em que se tenha a ocorrência do respectivo fato gerador, não sendo fraude a essa lei a prática pelo contribuinte de atos que não se enquadrem na hipótese eleita pelo legislador como necessária e suficiente para atrair a incidência fiscal.

GRECO (2011), contudo, que conceitua a fraude à lei como a “hipótese em que alguém busca, no próprio ordenamento, uma norma na qual enquadre seu comportamento, para o fim de, assim fazendo, contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa” (p. 250), entende ser aplicável a fraude à lei tributária. Greco aponta como norma de contorno na fraude à lei tributária aquela que regula a estrutura comercial criada pelo contribuinte para contornar a norma de incidência que ele buscou fraudar (GRECO, 2011, p. 251), a qual é utilizada para fraudar a norma imperativa que impõe a incidência fiscal em casos de idêntico resultado econômico.

O autor reconhece que, para se identificar a fraude à lei, é preciso olhar para as finalidades de ambas as normas, a indicar a necessidade de uma interpretação teleológica (GRECO, 2011, p. 253), mas essa circunstância não o leva a considerar incabível a fraude à lei em sede tributária. Discordamos de tal entendimento por adotarmos a teoria defendida por ÁVILA (2012a) e acima indicada, pois, sendo a finalidade da norma tributária como regra a arrecadação, não se afigura cabível interpretação teleológica em sede fiscal, sob pena de se instituir no Brasil algo similar a um princípio de *in dubio pro fisco*, impondo-se ao contribuinte a adoção

como regra geral da formatação de negócios que lhe seja a mais onerosa sob o aspecto fiscal (o que, não bastasse ser inconstitucional, contraria a própria natureza humana e a lógica econômica).

Em resposta à crítica de XAVIER (2011), no sentido de que a fraude à lei não se aplicaria às normas tributárias por elas não terem natureza proibitiva, GRECO (2011) defende que a fraude à lei é aplicável não apenas às leis proibitivas, mas a todas aquelas que são imperativas. Ele também afirma que a norma tributária é norma imperativa, em contraposição às normas dispositivas, na medida em que “incide sempre que ocorrer o fato gerador; não fica a critério da parte dizer se incide ou não a lei tributária” (GRECO, 2011, p. 254).

Contra-pondo-nos ao entendimento de GRECO (2011) e reafirmando o nosso entendimento, na linha da doutrina de XAVIER (2001), dentre tantos outros, de que não é cabível fraude à lei tributária, destacamos que, como o próprio GRECO (2011) afirma, a norma tributária incide se (e, destacamos, apenas se) ocorre o fato gerador. Não fica a critério de quaisquer das partes (contribuinte ou fisco) decidir se ela incide ou não – o que deslegitima a pretensão de se aplicar o instituto da fraude à lei para justificar a pretensão fiscal de fazer incidir o tributo na ausência do fato gerador respectivo.

Assim, na mesma linha do nosso entendimento em relação ao abuso de direito, defendemos não ser cabível a fraude à lei tributária propriamente dita, embora seja possível que o instituto da fraude à lei enseje a requalificação ou desqualificação de atos ou negócios praticados pelos contribuintes, nos casos em que essa fraude tiver por objeto a lei que rege a relação de direito material que é relevante para fins fiscais⁸², mas jamais à lei tributária em si.

Nesse sentido, o entendimento de Heleno Torres (2003), que conceitua fraude à lei no que interessa ao estudo dos planejamentos tributários como o “descumprimento indireto de lei cogente de direito privado para obter vantagem fiscal” (TORRES, 2003, p. 261) e destaca que:

Não é *fraude à lei* em matéria tributária descumprimento de normas tributárias, que são sempre cogentes e imperativas. Assim pensam muitos, mas se equivocam. Fraude à lei que importa ao direito tributário é o

⁸² A exemplo do que se tem nos casos vulgarmente conhecidos como “pejotização”, em que a fiscalização requalifica pagamentos feitos a pessoas jurídicas contratadas para a prática de serviços personalíssimos como o pagamento de salários, e nos quais, a depender das circunstâncias fáticas, pode ser caracterizada situação de fraude à lei trabalhista.

afastamento de regime mais gravoso ou tributável por descumprimento indireto de regra imperativa de direito privado, na composição do próprio ato ou negócio jurídico. E nesse caso, justifica-se o agir do Estado na preservação dessas regras, inclusive quando a burla tenha como fundamento evitar a incidência de regras tributárias. (TORRES, 2011, p. 351)

5.4. Simulação

A simulação é vício que no Brasil macula o negócio jurídico de nulidade, sem prejuízo da eventual manutenção do quanto dissimulado, se válido for considerando-se a sua substância e a forma (Art. 167, CCB⁸³).

A legislação pátria estabelece três hipóteses de caracterização da simulação, as quais se encontram afinadas com a clássica doutrina civilista nacional e estrangeira acerca do instituto, considerando-se simulados os negócios jurídicos quando:

- “aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem” (art. 167, §1º, I, CCB) – simulação em relação ao aspecto subjetivo do negócio, aos respectivos contraentes;
- “contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira” (art. 167, §1º, II, CCB) – simulação em relação a aspectos objetivos do negócio, à sua existência, condições ou natureza;
- “os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados” (art. 167, §1º, III, CCB) – simulação em relação a aspecto objetivo do contrato, especificamente em relação ao aspecto temporal.

O CCB, como se vê, classifica como simulados os negócios cujas respectivas declarações se encontrarem eivadas de falsidade, seja em relação aos sujeitos envolvidos, seja em relação aos seus aspectos objetivos.

⁸³ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado”.

A doutrina, por sua vez, há muito cuida de estudar o instituto da simulação, tendo a questão ensejado intensa divergência, especialmente acerca da estrutura, natureza e formação do negócio simulado⁸⁴.

A par das diferenças de visão e perspectiva no estudo da simulação, contudo, é ponto comum na doutrina dos principais autores civilistas que se dedicaram a esse instituto que a simulação envolve sempre a pretensão (pelos simuladores) de criar uma aparência distinta da realidade, de atingir escopo divergente daquele característico do negócio declarado, no intuito de enganar terceiros⁸⁵. Com efeito, mesmo aqueles que defendem ser a simulação um vício de vontade, apontam como o principal elemento que a caracteriza o “não querer”, o conteúdo do contrato celebrado em simulação.

FERRARA (1922), notório defensor da teoria voluntarista da simulação, define juridicamente o negócio simulado como a declaração com conteúdo volitivo intencional, mas não real, proferida em acordo com a outra parte contratante e no intuito de ensejar a aparência de um negócio que não existe ou existe de forma distinta daquela declarada (p. 47-8):

[...] la dichiarazione di un contenuto di volontà non reale emesso scientemente e concordemente dalle parti per produrre a scopo d'inganno l'apparenza de un negozio che non esiste o che è diverso da quello realmente compiuto. (FERRARA, 1922, p. 47-8)

FERRARA (1922) destaca existirem três formas distintas pelas quais a simulação se apresenta: a simulação da existência do negócio, de sua natureza ou

⁸⁴ Os voluntaristas, a exemplo de Francesco Ferrara, entendem ser a simulação caracterizada em especial pela divergência entre a vontade declarada e a vontade interna, sendo a manifestação divergente prolatada no intuito específico de enganar terceiros, gerando a aparência de um negócio não realizado (simulação absoluta), ou de ter sido realizado negócio distinto daquele real (simulação relativa). Os causalistas, por sua vez, sustentam que a simulação é caracterizada não por uma divergência de vontades, mas pela divergência de causa, contando o negócio real com causa distinta daquela característica do negócio aparente ou simulado. A doutrina diverge, ainda, acerca da estrutura do negócio simulado, que parte defende ser caracterizado por duas declarações que se anulam (a declaração simulada, que não reflete a realidade, e o pacto simulatório, que tem como intento anular esta primeira), ao passo que outros, com destaque para Salvatore Pugliati, afirmam serem a declaração simulada e o pacto simulatório declarações que atuam conjuntamente, e não que se anulam, sendo, em verdade, proferidas exatamente para funcionarem em conjunto e, assim, produzirem como efeito o negócio simulado (a aparência inverídica, mas cujo negócio que lhe dá lastro não tem causa, ou tem causa distinta da declarada).

⁸⁵ Registre-se que, conforme nos alerta VASCONCELOS (2008), a intenção de engano não necessariamente importa intenção de prejuízo. A intenção de enganar é a intenção de levar terceiros a acreditar na existência de negócio inverídico ou que não se efetiva nos moldes em que declarado, o que nem sempre ensejará prejuízo àquele que é enganado. Se do engano decorrer prejuízo para terceiros, o caso será da simulação dita maliciosa, que se contrapõe à simulação classificada pela doutrina como inocente.

da pessoa contraente (p. 41). O clássico autor afirma, ainda, que, na simulação, as partes não desejam o negócio em si, mas apenas gerar a sua aparência, “le parti non vogliono il negozio, ma vogliono solo farlo apparire” (FERRARA, 1922, p. 37).

Ao diferenciar a simulação da fraude à lei e do negócio fiduciário, FERRARA (1922) pontua que: (1) na fraude à lei o negócio não é aparente, mas real, embora a consequência por ele perseguida seja vedada pela lei e (2) no negócio fiduciário as partes pretendem realizar o negócio com todas as suas consequências jurídicas, ainda que com vistas a um fim econômico distinto daquele que lhe é natural, e suportam efetivamente todos os efeitos dos negócios indiretos que são celebrados.

Ao proceder à diferenciação das figuras afins à simulação nesses termos, FERRARA (1922) reforça a conclusão de que a caracterização do negócio simulado é relacionada essencialmente à sua divergência da realidade, à não pretensão das partes de ensejarem e suportarem os efeitos que deveriam advir do negócio simulado, cuja aparência criaram por meio do recurso à simulação.

BETTI (1994), por sua vez, compreende a simulação em uma perspectiva distinta de FERRARA (1922), centrando-a na ideia de divergência de causa, embora ainda faça menção em seu conceito de simulação à divergência entre declaração e intenção. Contudo, ele também conceitua o negócio simulado como aquele no qual as partes não pretendem perseguir os resultados característicos do negócio declarado – a enfatizar que o ponto fulcral desse instituto consiste no caráter inverídico da declaração levada a efeito pelos contratantes e na inexistência do negócio simulado nos moldes em que declarado pelas partes⁸⁶:

Vi è simulazione quando le parti di un negozio bilaterale d'intesa fra loro – o l'autore di una dichiarazione con destinatario determinato, d'intesa con questo – dettano un regolamento d'interessi diverso da quello che intendono osservare nei loro rapporti, perseguendo attraverso il negozio uno scopo (dissimulato) divergente dalla sua causa tipica. (BETTI, 1994, p. 395-6)

Salvatore Pugliati (1951) defende que, no negócio simulado, não se tem nem ausência de vontade (como sustentam alguns), nem declarações que se anulam (como sustentam outros), mas sim duas declarações distintas que coexistem e atuam de forma conjunta para obter-se a aparência de negócio, mas sem os efeitos dele característicos (PUGLIATI, 1951, p. 543). Assim, enseja-se um negócio sem

⁸⁶ O negócio simulado, por certo, existe no mundo fático, e até mesmo no jurídico, mas não nos moldes em que afirmam as partes, e sim com características distintas, sendo o negócio formalizado (declarado) uma mentira, um engano.

causa, ou com causa divergente da declarada. Para PUGLIATI (1951), uma dessas declarações que coexistem consiste exatamente no acordo simulatório, que atua de modo a privar o negócio simulado de sua causa e é por ele assim definido.

Codesto accordo determina l'intento delle parti, come tendente a dar vita ad una finzione, come tendente cioè, a togliere valore e significato, ad annullare la realtà dell'intento tipico del negozio: così che l'intento negoziale diviene, in fatto, *irreale* e quindi il negozio è semplicemente apparente. Val quanto dire: l'accordo simulatorio priva il negozio della sua causa. (PUGLIATI, 1951, p. 543-4)

Pugliati destaca, ainda, com precisão, que, apesar da duplicidade de declarações, tem-se unicidade de intento (PUGLIATI, 1951, p. 544) e conceitua simulação como as “[...] dichiarazioni combinate per l'unicità dell'intento, in modo che una di esse distrugge la causa dell'altra, lasciandone in vita solo la spoglia morta, e lasciando perciò sussistere una parvenza di negozio” (*ibidem*, p. 545).

Os autores portugueses Carlos Alberto da Mota Pinto, Antonio Pinto Monteiro e Paulo Mota Pinto (2005) trabalham a simulação como hipótese de divergência entre a vontade e a declaração, mas destacam que essa divergência, além do acordo entre o declarante e o declaratório, deve ter como intuito enganar terceiros (PINTO; MONTEIRO; MOTA, 2005, p. 466). Os aludidos autores destacam, ainda, a hipótese de simulação em prejuízo da Fazenda Nacional, à qual afirmam aplicar-se a doutrina geral da simulação relativa: mantém-se a validade do negócio dissimulado, se ele preencher os requisitos legais para tanto, mas a tributação recairá sobre o negócio real⁸⁷ (PINTO; MONTEIRO; MOTA, 2005, p. 471-3).

O também lusitano VASCONCELOS (2008) aponta três elementos estruturais para a simulação: “acordo entre as partes com o fim de criar uma falsa aparência de negócio (*pactum simulationis*); a divergência entre a vontade declarada e a vontade real, isto é, entre a aparência criada (negócio exteriorizado) e a realidade negocial (negócio realmente celebrado); intuito de enganar terceiros” (p. 682). O aludido autor destaca ainda que:

Na configuração da simulação há que se distinguir, por um lado, a *aparência* criada e, por outro, a *realidade* negocial. É tradicional distinguir nesta matéria o *negócio simulado* e o *negócio dissimulado*. Esta terminologia está há muito consagrada. Tanto na Doutrina como na

⁸⁷ Segundo Carlos Alberto da Mota Pinto, Antonio Pinto Monteiro e Paulo Mota Pinto (2005, p. 472), para aplicar ao negócio simulado o regime de tributação daquele que lhe era oculto, Portugal exige decisão judicial a declarar a sua nulidade.

Jurisprudência é pacífico este modo de ver a simulação. (VASCONCELOS, 2008, p. 682)

A doutrina nacional, por sua vez, também vincula como regra o conceito de simulação à divergência entre a declaração e a realidade, destacando o caráter aparente do ato simulado e o fato de que aqueles que praticam a simulação buscam obter resultado distinto do característico do negócio que declaram (falsamente) celebrar.

Caio Mário da Silva Pereira (2009, p. 543) pontua que a simulação não é vício do consentimento, mas vício decorrente da desconformidade entre a declaração e o seu resultado, o qual, apesar da aparência de normal, não visa ao efeito que deveria produzir:

Não há na simulação um vício do consentimento porque o querer do agente tem em mira, efetivamente, o resultado que a declaração procura realizar ou conseguir. Mas há um vício grave no ato, positivado na desconformidade entre a declaração de vontade e a ordem legal em relação ao resultado daquela ou em razão da técnica de sua realização. Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente devia produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa. (PEREIRA, 2009, p. 543)

Washington de Barros Monteiro (2012, p. 272), por sua vez, conceitua simulação como o desacordo intencional entre vontade interna e a declarada, visando criar a aparência de um ato que não existe ou cuja natureza é distinta, ao passo que Zeno Veloso (2002, p. 218) relaciona a simulação à pretensão de se dar aparência de verdade ao que é mentira, no intuito de enganar terceiros, e Fabio Ulhôa Coelho (2009, 353-4) conceitua simulação como a prática de negócio jurídico aparente, que não intenta produzir os efeitos declarados.

Roberto Senise Lisboa (2012, p. 466) afirma que a simulação se caracteriza pela declaração aparentemente regular, mas por meio da qual o agente persegue resultado distinto daquele característico do negócio declarado. Arnaldo Rizzardo (2010, p. 17) relaciona a simulação à divergência intencional entre o declarado e o pretendido, por buscar o agente efeito diferente daquele previsto na lei para o contrato declarado e Wilson Batalha (1988, p. 157) destaca que, na simulação, “embora a declaração seja consciente e desejada, não é querido o seu conteúdo” (BATALHA, 1988, p. 157).

Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (2013, p. 641) afirmam que, na simulação, o negócio simulado não existe de fato ou se oculta sob uma aparência

distinta. Heloísa Helena Barboza, Gustavo Tepedino e Maria Celina Bodin de Moraes, em obra dedicada à interpretação do Código Civil (2007, p. 316), também relacionam a simulação ao seu caráter enganoso, e ao fato de não visar “ao efeito que juridicamente deveria produzir” (BARBOZA; TEPEDINO; MORAES, 2007, p. 316).

Já Leonardo Mattietto (2006, p. 230) e Norberto de Almeida Carride (1997, p. 108) trabalham o conceito de simulação à luz da ideia de causa objetiva, o que também está relacionado aos efeitos e finalidades buscados pelas partes. MATTIETTO (2006, p. 230) conceitua a simulação com base na incompatibilidade entre o intento efetivo das partes e a causa típica do negócio que declaram celebrar. Norberto de Almeida Carride (1997, p. 108) a conceitua como discordância entre a vontade e sua declaração, dado o propósito do agente de aparentar uma situação jurídica diversa daquela que deseja, privando o contrato de sua causa.

Do relato supra, e dos distintos (mas, no essencial, similares) conceitos atribuídos ao negócio simulado pela doutrina civilista, vê-se que a simulação, embora tenha inicialmente sido pensada como um vício de vontade, sempre esteve relacionada mais ao intento de enganar terceiros e à divergência entre os resultados declarados e aqueles perseguidos (e desejados) pelas partes do que a um equívoco na vontade propriamente dita.

Ademais, na atualidade (e já há algum tempo), a simulação vem sendo classificada como um vício social do contrato, e não como um defeito da vontade. O seu principal elemento caracterizador é apontado não como a divergência entre vontade efetiva e aquela declarada, mas como a divergência entre a declaração e a realidade, estando o seu ponto nevrálgico no intento de enganar terceiros, falsear a realidade.

Nesse sentido, confira-se COELHO (2009, p. 356)⁸⁸, LISBOA (2012, p. 425)⁸⁹ e CARRIDE (1997, p. 108)⁹⁰, que são expressos ao classificar a simulação como um vício social do negócio jurídico, diferenciando-a dos defeitos do consentimento

⁸⁸ “A simulação não é um defeito de consentimento do negócio jurídico. Ao simular, as partes manifestam vontade consciente e livre, embora discordante de suas reais intenções e visando enganar e prejudicar terceiros. É, tal como a fraude contra credores, um defeito social do negócio jurídico” (COELHO, 2009, p. 356).

⁸⁹ “No vício social não ocorre o falso conhecimento ou a intimidação, como no vício de consentimento, porém a intenção de causar prejuízo a terceiros. São vícios sociais a simulação, a fraude contra credores e a fraude à lei” (LISBOA, 2012, p. 425).

⁹⁰ “Simulação, ao contrário dos outros vícios, é enquadrada como vício social” (CARRIDE, 1997, p. 108).

especialmente porque, ao contrário do que se dá nos vícios da vontade, no negócio simulado as partes manifestam a sua vontade de forma livre e consciente, embora o façam com falsidade e intenção de enganar terceiros.

Ainda na linha de que o negócio simulado viola o interesse público da sociedade, e não os interesses privados dos declarantes, vê-se a doutrina de Farias e Rosenthal⁹¹ (2013, p. 641), bem como a de Barboza, Tepedino e Moraes⁹² (2007, p. 316).

Não por outra razão, o Código Civil Brasileiro atualmente vigente (instituído pela Lei nº 10.406/2002), deixou de tratar a simulação como defeito do negócio, cuja anulação somente poderia ser pleiteada pelos lesados pela simulação ou representantes do Poder Público (estes últimos em prol da fazenda ou a bem da lei) para, transferindo-a do capítulo destinado aos defeitos dos negócios jurídicos para aquele que cuida das causas de sua nulidade, sujeitar os negócios simulados à condição de nulos e autorizar a arguição dessa nulidade por qualquer interessado e pelo Ministério Público, além de determinar o seu reconhecimento de ofício pelo juiz quando dela tomar conhecimento (art. 168, CCB⁹³) e prever de forma expressa que a simulação não se convalida pelo decurso do tempo⁹⁴ (art. 169, CCB⁹⁵).

Nessa ordem de ideias, o negócio simulado pode ser conceituado como aquele no qual a declaração não corresponde à realidade desejada pelas partes e cujos efeitos naturais do negócio formalmente declarado ou, caso se prefira, a sua causa objetiva, não são buscados pelos contraentes, que não desejam efetivá-los e suportá-los. A simulação, nesse contexto, enseja um negócio sem substância, uma

⁹¹ “[...] a simulação ofende o interesse público de correção e de veracidade das relações negociais e não meramente os interesses particulares dos declarantes” (FARIAS; ROSENVALD, 2013, p. 641).

⁹² “[...] tal figura, mais do que cingir-se aos interesses particulares, volta-se para a ofensa de interesse público” (BARBOZA; TEPEDINO; MORAES, 2007, p. 316).

⁹³ “Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. Parágrafo único. As nulidades 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”.

⁹⁴ Conforme pontuam Barboza, Tepedino e Moraes (2007, p. 320), a doutrina diverge acerca da interpretação a ser conferida ao dispositivo que prevê a não convalidação do negócio nulo (dentre os quais se inclui o negócio simulado) pelo decurso do tempo. Parte da doutrina e da jurisprudência sustentam que, dessa previsão legal, decorre a imprescritibilidade do direito de questionar o negócio nulo e os seus efeitos patrimoniais. Outros defendem não ser cabível falar-se em imprescritibilidade de direitos de cunho patrimonial, razão pela qual deve ser aplicado ao caso o prazo prescricional geral de 10 (dez) anos previsto no Código Civil. Uma terceira corrente, por sua vez, à qual anuímos, sustenta que o direito de invocar a nulidade do negócio nulo não prescreve (uma vez que a própria lei prevê que esse negócio não convalida pelo decurso do tempo), mas que eventuais demandas de cunho patrimonial, a exemplo de indenizações, sujeitam-se ao prazo geral de prescrição.

⁹⁵ “Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalida pelo decurso do tempo”.

aparência de negócio que, não obstante tenha sido formalizado, não guarda correspondência com a realidade.

GRECO (2011, p. 190-1), após apontar que a tese clássica de simulação seria centrada na ideia de dualidade de vontades e demandaria para a caracterização do vício a demonstração de que o contribuinte não desejou de fato praticar o negócio⁹⁶, de modo que “se existir uma única vontade consistente que assume as consequências ainda que indesejáveis do negócio praticado, não existe simulação”, propõe o deslocamento da discussão da simulação do elemento vontade para o elemento causa, e invoca para tanto a doutrina de Orlando Gomes.

Sob essa perspectiva, GRECO (2011) afirma que seriam cabíveis indagações atinentes a propósito negocial, em aparente confusão entre a causa (objetiva) do negócio jurídico e os motivos internos que levaram o agente a decidir pela sua prática. Nesse sentido, a seguinte passagem de sua obra:

Desta perspectiva a problemática é completamente diferente, porque a causa do negócio, ou o propósito negocial a que se refere diz respeito aos motivos que levam à realização do negócio, às suas razões. Isto abre uma série de indagações como, por exemplo: por que o contribuinte realizou aquele *leasing*? Por que fez aquela incorporação? Qual foi a causa jurídica daquela doação, daquele *leasing* e daquela incorporação? (GRECO, 2011, p. 191)

Com as devidas vênias ao entendimento do aludido autor, o termo causa, em Direito Civil, não se confunde com os motivos pessoais que levaram o agente para a realização do negócio, sendo, em verdade, relacionado à finalidade característica do negócio (acepção objetivista) ou aos fins que o agente buscava alcançar com a prática do negócio (acepção subjetivista). A causa objetiva em uma compra e venda, por exemplo, é a transferência da propriedade de um bem, tendo como contraprestação o pagamento de um preço. O negócio, assim, é lícito, ainda que os motivos que levaram o vendedor a decidir celebrá-lo não o fossem – o que ocorre, por exemplo, se a venda for feita no intuito de obter recursos para a prática de um crime.

⁹⁶ Cumpre destacar que a afirmativa de Marco Aurélio Greco no sentido de que a teoria clássica da simulação seria centrada na dualidade de vontades não é de todo preciso, uma vez que, como visto acima, o conceito de simulação sempre esteve relacionado não apenas à divergência de vontades, mas também à intenção de enganar e especialmente à pretensão de alcançar efeitos distintos daqueles característicos do negócio que se diz praticar.

Nesse sentido, temos a lição do próprio Orlando Gomes (2002), bem como as doutrinas, dentre tantos, de VASCONCELOS (2008), PUGLIATI (1951) e PEREIRA (2009).

Ao tratar da simulação, que de fato classifica como vício de causa, GOMES (2002) deixa claro que a causa não se confunde com os motivos subjetivos que ensejam a prática do ato. Ele destaca, inclusive, que os motivos concretos que levam as partes a estipular contratos simulados não precisam sequer ser comuns aos envolvidos, ao contrário da *causa simulandi*, que é o fim visado pelas partes com a celebração do ato e por elas disfarçado na simulação.

A simulação distingue-se dos vícios do consentimento porque a divergência entre o que querem as partes e o que declaram é produzida deliberadamente. Trata-se de vício de causa. O contrato aparente chama-se contrato simulado; o outro, contrato dissimulado.

Para haver simulação, é necessário o acordo simulatório. Por sua existência é que a simulação se distingue da reserva mental. Indispensável, ainda, que haja o propósito de enganar terceiros. Ninguém finge ou oculta senão com esse propósito.

As partes são levadas a estipular contratos simulados por motivos concretos que não precisam ser comuns. A causa simulandi é o fim visado pelas partes disfarçado na simulação. Serve o acordo para tirar o valor jurídico do contrato, preparado outro contrato com conteúdo e causa diversa, e para operar a substituição de uma parte. (GOMES, 2002, p. 428)

Em capítulo anterior dessa mesma obra, por sua vez, GOMES (2002) conceitua a causa da atribuição patrimonial, que corresponde à finalidade usual do negócio jurídico e não se confunde com os motivos pessoais do agente – estes últimos, irrelevantes para o Direito.

A atribuição patrimonial realiza-se para a consecução de determinado fim. Quem delibera desfazer-se de um bem, deslocando-o para o patrimônio de outra pessoa, tem em mira alcançar algum resultado. Ninguém dispõe de valor patrimonial senão para alcançar fim determinado. O resultado jurídico visado com a atribuição determina-se por motivos pessoais – de ordem puramente subjetiva –, que variam conforme o interesse prático das partes. Assim, o motivo que leva uma pessoa a vender determinado bem tanto pode ser a necessidade de obter numerário para a compra de outro bem, como a especulação, ou o simples desejo de desfazer-se da coisa. Esses motivos pessoais são, de regra, irrelevantes para o Direito. Ao ordenamento jurídico não interessa, em princípio, a razão íntima que determinou, no sujeito, a vontade de fazer a atribuição patrimonial.

Mas, ao lado desses fins pessoais, há, nos negócios patrimoniais, fins típicos, de caráter geral, que correspondem a toda atribuição, determinando sua natureza e regime legal. Indaga-se, igualmente, para que se faz a atribuição. Sob essa perspectiva, o fim é o resultado jurídico próprio do negócio realizado pelas partes para a atribuição patrimonial. Assim, o fim típico do pagamento de uma dívida é sua extinção, pouco importando o motivo pessoal do ato. No caso, a atribuição patrimonial tem a sua razão de ser no efeito geral que a lei empresta a todo pagamento.

É esse fim de ordem geral que se chama causa da atribuição patrimonial, isto é, a projeção de uma causa genérica em determinada relação negocial. Necessário insistir na determinação do sentido em que se emprega a palavra causa quando referida à atribuição patrimonial. É, em síntese, a finalidade usual (típica) do comércio jurídico que se visa alcançar com a atribuição. (GOMES, 2002, p. 337-8)

Conforme ensina VASCONCELOS (2008), a causa pode ser enfrentada “de um modo mais subjectivista ou mais objectivista” (p. 309), as quais são em verdade duas perspectivas distintas para a causa, “ambas igualmente correctas e aceitáveis” (*ibidem*, p. 310). Do conceito atribuído por Vasconcelos à causa objetiva e subjetiva, porém, vê-se que em nenhuma dessas acepções a causa se confunde com o motivo, sendo, ao revés, relacionada às finalidades do negócio:

A causa objectiva tem a ver com a função do acto ou com o tipo de acto. Está mais ligada ao acto em si do que ao seu autor. É adoptada geralmente por autores que professam concepções objectivistas do negócio jurídico. É uma *causa final*.

A causa subjectiva tem a ver com a motivação do autor na prática do acto, com o fim que pretende alcançar com ele. É adoptada geralmente por autores que professam concepções subjetivistas do negócio jurídico. É uma *causa impulsiva*. (VASCONCELOS, 2008, p. 310)

Vale citar, ainda, o conceito de causa desenvolvido por PUGLIATI (1951), que, embora adote uma concepção subjetivista para a análise da causa, vincula-a ao escopo (ou seja, aos fins) que os contratantes buscam com o negócio celebrado:

Cioè significa che il tema della causa del negozio non si esaurisce nella determinazione e descrizione della funzione giuridica di esse, che è soltanto la premessa dell'indagine, o il primo momento di essa, e, nelle ipotesi normali, non acquista rilievo. Occorre, inoltre, raffrontare la volontà concreta dei soggetti e gli scopi che essa mira, sempre in concreto, a conseguire, con la funzione giuridica del negozio, per vedere se vi sia almeno quella coincidenza essenziale che possa giustificare la nascita e la esistenza normale del negozio stesso. (PUGLIATI, 1951, p. 119)

Acerca da adequada conceituação de causa e da sua necessária diferenciação dos motivos que ensejaram a prática do negócio, citamos ainda a lição de PEREIRA (2009). Após destacar que os motivos que levaram o agente a praticar um ato são “uma razão ocasional ou acidental do negócio” (*ibidem*, p. 432) e “não têm nenhuma importância jurídica” (*idem*), Pereira conceitua a causa do negócio como “a intenção dirigida no sentido de realizar a consequência jurídica do negócio” (*ibidem*, p. 433):

Na caracterização da *causa*, portanto, é preciso expurgá-la do que sejam meros *motivos*, e isolar o que constitui a *razão jurídica* do fenômeno, para abandonar aqueles e atentar nesta. Na causa há, pois, um fim econômico

ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo. Como este fim se vincula ao elemento psíquico motivador da declaração de vontade, pode ser caracterizado, sob outro aspecto, como a intenção dirigida no sentido de realizar a consequência jurídica do negócio. (PEREIRA, 2009, p. 433)

Como se vê, a causa como instituto do Direito Civil não guarda relação com os motivos do agente, mas com os fins do negócio. Portanto, a teoria segundo a qual o vício da simulação é afeto à causa dos negócios não destoaria do conceito clássico de simulação, que a relaciona aos efeitos perseguidos pelas partes. Tampouco contradiz a conclusão que GRECO (2011) pretende afastar, no sentido de que “se existir uma única vontade consistente que assume as consequências ainda que indesejáveis do negócio praticado, não existe simulação” (p. 191).

Nessa ordem de ideias, sendo os efeitos característicos do negócio aceitos pelas partes, não há vício de simulação, seja sob a ótica voluntarista, seja à luz de teorias causalistas (as quais, repita-se, não dizem respeito a propósitos negociais).

TORRES (2003), em sua festejada obra *Direito Tributário e Direito Privado*, também se propõe ao estudo da simulação. Após questionar o conceito clássico adotado pela doutrina nacional para a simulação e a sua vinculação à dicotomia entre a aparência (declaração eivada de simulação) e a realidade, TORRES (2003) propõe uma revisão metodológica dos esquemas tradicionais, a fim de que seja reconhecida eficácia aos negócios jurídicos de cuja combinação decorre a simulação (a saber, o acordo simulatório e o negócio simulado). Estes seriam para o aludido autor “normas jurídicas criadas por legítimo exercício de autonomia privada” (TORRES, 2003, p. 283), ao passo que “todo negócio simulado é, na sua estrutura, um negócio perfeito” (*ibidem*, p. 308). TORRES (2003), destaca, ainda, que para ele a simulação não necessariamente levaria à nulidade do ato, posto que o aludido autor entende inexistir no direito brasileiro um dever geral e universal de veracidade nas relações privadas, somente havendo dever dessa natureza nas hipóteses em que a lei assim o exige de forma expressa.

Confira-se o seguinte trecho da obra de TORRES (2003):

Nesse sentido, faz-se mister compreender a simulação como o *efeito da combinação de dois negócios jurídicos, o acordo simulatório e o negócio simulado*, visando a alcançar o êxito da aparência enganosa contra terceiros de boa-fé. E por se tratarem de negócios jurídicos, temos normas jurídicas criadas por legítimo exercício de autonomia privada, às quais devemos atribuir eficácia e compreender o modo como elas se relacionam com o ordenamento. (TORRES, 2003, p. 283).

Pedindo vênias novamente, ousamos discordar também do posicionamento do renomado jurista. Na linha do que foi exposto por TORRES (2003), a simulação decorre de fato da atuação conjunta de duas declarações distintas de vontade, consistentes no que é por ele denominado negócio simulado – vontade declarada, mas que não se pretende efetivar – e no pacto simulatório – manifestação de vontade no sentido de não se pretender efetivar o negócio simulado, ou de se pretender fazê-lo em modo distinto do declarado.

Contudo, ao contrário do que sustenta TORRES (2003), dessa conclusão não decorre qualquer inadequação do conceito clássico de simulação, entendido como causa de divergência entre realidade e forma.

Da atuação conjunta das duas declarações emitidas pelos contraentes (negócio simulado, que é revelado, e o pacto de simular, mantido oculto) decorre a simulação e, em consequência, a formalização de um negócio aparente, que os contratantes sabem de antemão que não irá se realizar ou ocorrerá de modo distinto do declarado. Nessa ótica, a simulação pode sim ser conceituada como um ardil levado a efeito no intuito de ludibriar terceiros e conferir aparência de realidade a um ato ou negócio inexistente ou aparência distinta a um ato ou negócio oculto, nada havendo de equivocado ou impróprio no conceito clássico que é atribuído a esse vício do negócio.

Por outro lado, embora seja correto afirmar que o negócio simulado decorre do exercício de autonomia da vontade pelas partes que o celebram, não se pode dizer (como o faz Torres) que se trata de um legítimo exercício dessa autonomia.

A autonomia da vontade (ou autonomia privada), especialmente em um Estado Democrático de Direito, não é absoluta. A liberdade de contratar deve ser exercida nos limites da licitude e o negócio praticado com simulação não pode ser enquadrado dentro desses limites, não apenas por importar em afronta direta ao art. 167 do CCB, como também por ser incompatível com os princípios da boa-fé objetiva e da função social dos contratos, que inspiram todo o CCB vigente. Lembre-se que o art. 167 considera nulo o negócio eivado de simulação e, ao fazê-lo, lhe nega qualquer proteção jurídica, à exceção daquela reconhecida em favor de eventuais terceiros de boa-fé.

A afirmação de TORRES (2003, p. 317-8) no sentido de não haver um “dever universal de veracidade nas relações jurídicas públicas e especialmente nas de ordem privada” (*ibidem*, p. 317), por sua vez, também não se afigura adequada.

TORRES (2003, p. 317) sustenta que, a parte os casos em que a Constituição ou a lei expressamente exigem a prestação de informações, ninguém está obrigado, em matéria de direito privado, a dar contas a terceiros de suas atividades negociais. Feitas essas considerações, o autor conclui que a simulação não seria necessariamente proibida por lei, pois não haveria um dever geral e universal de veracidade imputável às partes:

As partes podem afirmar a celebração de um negócio quando não tenham firmado, hipótese de simulação absoluta; como podem manifestar a realização de um negócio quando, em verdade, tenham concluído outro distinto, caso de simulação relativa. São as duas formas clássicas de simulação. E se buscarmos as regras de direito privado, não encontraremos qualquer sanção, em caráter geral, aplicável à simulação, até porque não existe um dever absoluto de veracidade em face de terceiros. Não existe um dever geral de abster-se de simular. Temos uma lista, com *numerus clausus*, de hipóteses (art. 167, §1º, do CC), que descabe dizer serem estas absolutas ou relativas, posto serem presumidas como simulação. (TORRES, 2003, p. 319)

A ausência de dever de tornar determinadas circunstâncias públicas, contudo, não autoriza a conclusão de que as partes têm o direito de mentir. O impedem o imperativo de boa-fé objetiva, bem como a letra expressa do art. 167, §1º do CCB, que, dentre as hipóteses taxativas de simulação, menciona a inclusão no negócio de qualquer cláusula ou condição não verdadeira. A mentira, no Brasil, é uma das hipóteses legais de simulação, a impor a proibição em direito privado do ato de simular, sob pena de nulidade do negócio, impassível de convalidação.

Não bastasse, “inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante” (Código Penal Brasileiro, art. 299), ainda que em documento particular, caracteriza crime em tese de falsidade ideológica, a reforçar o dever de veracidade (que não se confunde com ampla publicidade) imposto por nosso ordenamento.

Como se vê, a autonomia da vontade não tem o condão de legitimar os atos simulados, os quais serão nulos, independentemente do desejo dos pactuantes de fazer valer entre eles o acordo simulatório.

Na simulação, o que se tem não é um vício de vontade (e, portanto, a vontade dos contratantes neste ponto é irrelevante), mas um vício social; sendo um vício social, a prejudicada no negócio simulado é a própria sociedade, maculada pela mentira representada no ato aparente formalizado no intuito de gerar uma impressão falsa da realidade.

A irrelevância da vontade dos simuladores para fins de se reconhecer validade ou eficácia ao pacto simulatório por eles celebrado é confirmada pelo fato de o CCB prever o negócio eivado de simulação como nulo (e não apenas anulável) e atribuir legitimidade para arguir essa nulidade não apenas àqueles que foram diretamente afetados pelo negócio simulado, mas a qualquer interessado e também ao Ministério Público, sem prejuízo do poder-dever do juiz de reconhecer a nulidade do negócio de ofício caso tome ciência da simulação. Com efeito, o único negócio passível de ser preservado em caso de simulação é o negócio dissimulado, aquele que se realizou efetivamente e se buscava ocultar por meio da simulação.

Reafirmamos, assim, o nosso conceito de negócio simulado como aquele no qual a declaração não corresponde à realidade desejada pelas partes e cujos efeitos naturais do negócio formalmente declarado (ou, caso se prefira, a sua causa objetiva) não são buscados pelos contraentes, que não desejam efetivá-los e suportá-los.

A simulação pode ser absoluta (simulação *strictu sensu*) ou relativa (dissimulação), sendo essa distinção especialmente relevante na definição dos efeitos que decorrerão do reconhecimento da nulidade do negócio simulado.

A simulação absoluta caracteriza-se pela ausência de qualquer negócio real. Tem-se simulação absoluta quando as partes não realizaram negócio de qualquer espécie, tendo apenas desejado gerar a aparência de tê-lo feito.

A simulação relativa (dissimulação), por sua vez, dá-se nos casos em que as partes buscam ocultar sob uma falsa aparência um negócio real, mas praticado em termos distintos daqueles em que foi declarado. Nesses casos, há de fato um negócio, mas ele tem natureza ou contornos distintos daqueles que foram formalmente declarados.

Diante de uma simulação absoluta, não há que se falar em conversão do negócio jurídico simulado, na medida em que não há negócio real a ser preservado. Nas hipóteses de simulação relativa ou dissimulação, contudo, a lei prevê que deve

ser preservado o negócio que se buscou dissimular (a saber, o negócio real, que estava oculto sob a aparência criada pela simulação), desde que ele seja válido considerando-se a sua substância e forma.

Assim, se as partes forem livres para praticar o negócio dissimulado, ele estiver em conformidade com a lei e houver sido observada a forma adequada, o reconhecimento da nulidade da simulação atinge apenas o que a doutrina denomina “pacto simulatório” e limita-se a afastar a falsa aparência que as partes buscaram atribuir ao negócio. Porém, o negócio efetivamente praticado permanecerá válido e apto a produzir os respectivos efeitos (inclusive fiscais), os quais serão definidos e aplicados considerando-se a real natureza do negócio.

Conceituada a simulação e delimitados os seus contornos, que não se distinguem para fins fiscais daqueles adotados no âmbito do Direito Privado, resta a questão acerca do modo pelo qual pode ser investigada e comprovada a ocorrência da simulação para fins de reconhecimento da nulidade do negócio simulado e aplicação à situação correta (e real) do regime fiscal adequado.

À luz do conceito de simulação defendido neste trabalho e de sua íntima relação com a divergência entre o negócio que as partes dizem celebrar e os efeitos que de fato perseguem, a identificação da ocorrência de simulação demanda o cotejo entre a declaração incluída no instrumento contratual celebrado pelos contribuintes e a situação fática efetivamente ocorrida.

Embora a simulação não seja determinada pelos efeitos do negócio, mas pela sua celebração sem lastro na realidade – a saber, pela circunstância de os efeitos característicos não terem sido parte do escopo real das partes –, a não efetivação de efeitos característicos do contrato é forte indício de simulação, passível, por óbvio, de prova em sentido contrário, caso o contribuinte demonstre que, apesar de ter tido o intento de obter os efeitos característicos do contrato, circunstâncias outras o impediram.

Lado outro, tendo o negócio jurídico efetivamente alterado a realidade de modo compatível com os efeitos esperados de contratos da natureza daquele(s) celebrado(s), será ele válido, ainda que a opção pela sua realização tenha se pautado tão somente na busca pela economia de tributos, e não em outro intuito (econômico ou pessoal) específico.

As razões subjetivas que ensejaram a prática de um dado negócio jurídico não podem ser adotadas como critério para a análise de sua legitimidade. Análises pautadas nesse critério seriam eivadas de extremo subjetivismo e confeririam um poder excessivo e arbitrário à autoridade fiscal ou julgadora, maculando a segurança de todo o sistema jurídico, por lhe retirar a previsibilidade.

Caso o ato praticado pelo contribuinte esteja em conformidade com o ordenamento jurídico e seja real, sua conduta é lícita e como tal deve ser reconhecida pelo Estado, carecendo justificativa para a desconsideração do negócio, ainda que este tenha sido praticado exclusivamente para fins fiscais.

6. DIREITO TRIBUTÁRIO E CONSIDERAÇÕES ECONÔMICAS

Conforme relato de TORRES (2003), salvo em sua acepção de interpretação funcionalista, defendida por Griziotti, a interpretação econômica em sua acepção clássica não se trata propriamente de uma técnica de interpretação pautada ou orientada em critérios econômicos ou congêneres, mas de um método de controle da elusão tributária, operado por meio de mecanismos que autorizem o intérprete da norma geral e abstrata prevista em lei a buscar no caso concreto atingir a capacidade econômica manifestada pelo agente, aferível conforme a realidade econômica⁹⁷.

Ainda conforme relato de TORRES (2003, p. 205-13), bem como de XAVIER (2001, p. 45-9) e DERZI (2010, p. 1136), esta última em nota de atualização à obra de Baleeiro, a interpretação econômica nesses moldes clássicos deita as suas origens na Alemanha do período do nacional-socialismo (Estado Nazista), sob o paradigma do Estado social e da consequente superação do individualismo que caracterizara o liberalismo de outrora. Por influência de Eno Becker, então juiz e presidente de Turma do Tribunal de Finanças alemão, o critério de interpretação econômica das leis foi positivado na Codificação Tributária Alemã de 1919. Esse critério de interpretação, contudo, que se prestava a uma interpretação predominantemente fiscalista e era instrumento de grave insegurança jurídica, entrou em declínio com a derrocada do nacional-socialismo e foi gradualmente sendo substituído pela ideia de interpretação com base em critérios jurídicos (primazia da estrutura normativa de direito civil). Nos idos de 1965, a interpretação econômica retomou força, mas foi afastada com a entrada em vigor do Código Tributário de 1977, que manteve apenas a previsão legal de “abuso de formas”.

⁹⁷ Nesse sentido, temos o seguinte excerto da obra de TORRES (2003): “‘Falar de ‘interpretação econômica do direito tributário’, ao fim e ao cabo, é o mesmo que tratar sobre a ‘causa’ dos tributos, i.e., sobre finalidade das normas tributárias, projetadas funcionalmente (Griziotti) para constituir patrimônio público e atendendo a um primado de prevalência dos interesses do Fisco, segundo o brocardo *in dubio pro fisco*, concepção já superada de autonomia do direito tributário. Assim, na sequência dos atos de aplicação do referido §4º, firmava-se a concepção de que uma justiça na repartição da carga tributária exigiria o atendimento ao princípio da capacidade econômica, devendo as obrigações tributárias ter como fato jurídico tributário unicamente fatos de caráter econômico, i.e., reveladores de capacidade contributiva objetiva, sendo irrelevantes as formas jurídicas que adotarem, para os fins de interpretação, que se deveria ocupar da substância negocial. A realidade econômica deveria prevalecer sempre” (p. 208).

XAVIER (2001, p. 45-9) destaca, com a propriedade que lhe é habitual, que a doutrina da interpretação econômica do direito tributário e as tentativas de agressão direta ou oblíqua ao princípio da legalidade feitas em seu nome são como regra levadas a efeito em nome do princípio da igualdade. Contudo, nem sempre aqueles que defendem a aplicação desses princípios para se conferir preponderância ao elemento econômico na interpretação da lei e dos fatos com vistas à correção de desigualdades se recordam que:

[...] as mais notórias agressões ao princípio da legalidade, ainda que brandindo as nobres bandeiras da igualdade e da capacidade contributiva, tiveram as suas raízes nas ditaduras que floresceram na Europa a partir do fim da primeira grande guerra. (XAVIER, 2001, p. 45)

O autor pontua, ainda, que a doutrina da interpretação econômica das leis tributárias, que nasceu na Alemanha em 1919 e floresceu no regime nacional-socialista, foi adotada ainda pelo Estado fascista de Mussolini na Itália (na sua acepção de interpretação funcionalista, defendida por Griziotti), no regime colaboracionista de Vichy na França, durante a Revolução Nacional comandada de forma ditatorial pelo Marechal Pétain, na Espanha à época do governo do ditador Francisco Franco e na Argentina governada por Péron, tendo a evolução desses países para Estados Democráticos de Direito levado à “atenuação de alguns excessos e desvios herdados do passado” (XAVIER, 2001, p. 47).

As teorias da interpretação econômica e funcionalista das leis tributárias, como se vê, têm a sua origem em regimes totalitários, sendo pautada na ideia de supremacia do interesse público, ainda que à custa de direitos e garantias individuais.

Essa concepção, contudo, é incompatível com o Estado Democrático de Direito, que consagra os direitos e garantias fundamentais como um limite da ação do Estado. É relevante destacar que, sem prejuízo da solidariedade social, não se pode tolerar a negação da legalidade em nome do interesse público. Não bastasse ser impossível falar-se em efetivo bem comum e em Estado Democrático sem o respeito aos direitos e garantias fundamentais, não se pode olvidar que, em um Estado Democrático de Direito, o interesse público deve ser buscado primordialmente na lei, que é o instrumento democrático por excelência de manifestação da vontade popular.

Com efeito, conforme pontuado por BATISTA JUNIOR (2012), a identificação do interesse público em um Estado de Direito deve ser buscada na lei, na medida em que é na lei que estão delineadas as aspirações do povo:

Por certo, o juízo acerca do que deva se considerar interesse público não poderia ficar ao alvedrio dos administradores públicos. Nesse sentido, em um Estado de Direito, é que deve ser entendido o princípio da legalidade, que determina que é na lei que está desenhado juridicamente o que são as aspirações da sociedade, ou seja, é na lei que se pode buscar o fundamento do que seja o interesse público. Assim, é pela lei que o povo fala; é pela lei que o povo expressa seus desejos traduzidos por seus legítimos representantes; é por meio desse mecanismo que o povo de um Estado dá a ordem para a “sua” Administração Pública, que, por esta razão, não pode se dissociar ou estar em conflito com o comando legal. (BATISTA JUNIOR, 2012, p. 647)

No mesmo sentido, temos as ponderações de Diogo Ferraz Lemos Tavares (2012), que, ao tratar do interesse público, especificamente em âmbito tributário, destaca que ele não será necessariamente identificado com a arrecadação, mas com a conduta que melhor contribua para a pacificação social, em conformidade com os valores e princípios constitucionais, bem como com os Direitos Fundamentais.

No sistema constitucional tributário brasileiro, por sua vez, no qual a proteção da confiança em sede tributária se dá de forma ainda mais contundente do que nas demais searas, a aplicação da interpretação econômica em seus contornos clássicos afigura-se ainda mais descabida. Disso extrai-se uma “economia da confiança” (nos moldes propostos por Shapiro), que demonstra a clara intenção do constituinte de não conceder grau considerável de arbítrio aos aplicadores de normas tributárias.

A interpretação econômica do Direito Tributário, contudo, que nos dizeres de TORRES (2003), “já foi, de há muito, superada” (p. 212), não se confunde com a ideia de interpretação com considerações econômicas e, conforme alerta-nos o autor:

Hoje, consolidado este entendimento, vemos que, quando muitos autores referem-se ao conceito de ‘interpretação econômica’ do direito tributário, nos dias que seguem, querem, em efetivo, fazer menção a um dos métodos de interpretação, seja visando a favorecer uma interpretação teleológica, a uma aplicação da analogia no direito tributário, a uma busca da verdade material na apuração dos fatos jurídicos tributários, ou mesmo ao emprego de presunções e ficções para os fins de qualificação de fatos jurídicos tributários. (TORRES, 2003, p. 211)

A interpretação teleológica da legislação tributária visando à finalidade de arrecadar tributos, assim como o emprego da analogia para fins de extensão da incidência fiscal, são incompatíveis com o sistema tributário constitucional brasileiro. Ambos violam o princípio da legalidade tributária estrita, que impõe a previsão em lei formal e material dos elementos que compõem a obrigação tributária e afastam a possibilidade de recurso à analogia ou à interpretação extensiva como métodos para atrair a incidência fiscal em hipótese não abarcada pela lei.

Ademais, conforme já exposto no tópico 5.3 desta dissertação, filiamo-nos à tese esposada por ÁVILA (2012a), no sentido de que não cabe interpretação teleológica para justificar a interpretação extensiva em matéria tributária, pois a finalidade primordial das leis tributárias é, como regra, a arrecadação, e esse fim não pode estruturar a interpretação das normas, sob pena de se instituir em verdade uma odiosa doutrina de *in dubio pro fisco*. A interpretação que considera os aspectos econômicos da relação jurídica, contudo, não se confunde com a analogia ou a interpretação extensiva, não é vedada e tampouco imprópria, até porque esses aspectos integram os fatos e, nessa condição, não podem ser ignorados pelo jurista e pelo intérprete.

Não se pode olvidar, porém, que a consideração dos aspectos econômicos em uma interpretação jurídica deve ser feita, sempre, à luz do Direito e de seus operadores (lícito e ilícito). Os fatos econômicos podem e devem ser levados em consideração, mas não para se julgar as escolhas econômicas do contribuinte e tampouco a conformação que o particular elegeu conferir aos seus negócios, não havendo que se falar em desconsideração de atos ou negócios jurídicos se estes não estiverem eivados de vícios ou em desconformidade com a lei.

Os critérios de índole econômica são cabíveis na busca da identificação e compreensão dos fatos, e em especial de eventual simulação, mas não como critério de definição das consequências jurídicas. Estas últimas devem ser definidas sempre por critérios também jurídicos, sob pena de desvirtuamento do sistema – o qual, na lição de Niklas Luhmann, deve ser sempre operacionalmente fechado, ainda que aberto ao meio sob o aspecto cognitivo.

Na lição de DERZI (2010), a apreensão teleológica da norma tributária com base em critérios econômicos não pode se perder dos limites da juridicidade,

devendo ser sempre uma interpretação jurídica para que não se transmute em arbítrio e insegurança:

O que é importante observar é que a interpretação “impropriamente chamada de econômica”, que tem prestígio na jurisprudência dos tribunais, objetiva a apreensão teleológica da norma tributária, sustentando-se por meio do princípio da igualdade. Pretende que situações economicamente idênticas submetam-se a idêntico tratamento tributário, repelindo as simulações e fraudes jurídicas. Objetiva apenas que, por meio de um excessivo apelo à forma civilística, se permita a violação do princípio da igualdade. Mesmo assim, não pode perder seus limites, porque perdê-los seria o arbítrio e a insegurança. A rigor, quando assentada nessas premissas, não se afasta, de modo algum, da interpretação jurídica existente nos demais ramos jurídicos. (DERZI, 2010, p. 1137)

GRECO (2011) sustenta que o binômio lícito/ilícito não se mostra suficiente para “fornecer um parâmetro preciso para a aplicação da legislação tributária” (p. 522), porque a realidade é mais complexa do que os conceitos. Nessa linha, ele defende que não se deve limitar a discussão dos planejamentos tributários ao modelo tradicional, que busca a diferenciação entre lícitos e ilícitos, sendo necessário ao intérprete valer-se de “graduações em função dos valores culturais e sociais vivenciados em certo momento histórico” (*ibidem*, p. 523).

Não obstante a posição de GRECO (2011), defendemos que, no que é pertinente à definição dos efeitos jurídicos que irão advir da conduta do cidadão, o binômio lícito/ilícito precisa ser suficiente, não porque abarque toda a complexidade da vida (o que de fato não o faz, dado o inevitável “buraco do real”, como alerta Derzi), mas porque o binômio em apreço funciona no sistema jurídico exatamente como mecanismo de redução de complexidade para viabilizar o próprio sistema e a garantia de um mínimo de previsibilidade ao Direito.

Os instrumentos com matizes econômicas importados do direito comparado para o combate a planejamentos tributários, nessa ótica, somente são compatíveis com o sistema constitucional brasileiro na condição de critérios para a identificação de eventuais indícios de simulação ou outro vício do negócio celebrado entre as partes; jamais como critério autônomo e suficiente para justificar a desconsideração de atos e negócios lícitos. Como exemplos desses instrumentos, cita-se a investigação de propósito negocial (*business purpose test*), o controle das *step transactions* – a saber, uma cadeia preordenada de negócios tendentes a atingir um fim específico, o que é invocado no direito alienígena para se desconsiderar as distintas etapas da cadeia e se analisar o negócio como se fosse um único caso não

se identifique independência entre as operações – e o primado da substância sobre a forma (*substance over form*).

O primado da substância sobre a forma, o controle das *step transactions* e o teste do propósito negocial são instrumentos desenvolvidos no sistema do *common law*, em especial na jurisprudência dos Estados Unidos da América (EUA) e, em relação à última, da Inglaterra.

O princípio da prevalência da substância sobre a forma impõe que a análise das operações e negócios tenha em vista o seu conteúdo, ainda que este destoe da forma legal que lhe foi atribuída, prevalecendo-se a qualificação atribuível à substância do negócio.

Esse princípio, desde que seja apreciado sob uma ótica jurídica, e não econômica, é de todo compatível com o sistema constitucional brasileiro e nada mais é do que a aplicação do instituto civilista da simulação, em seu conceito clássico. De fato, conforme exposto no tópico 5.4 *supra*, a simulação consiste exatamente no vício decorrente da divergência intencional entre a declaração formalizada e divulgada pelos contratantes e os efeitos por eles realmente buscados com a prática do ato, devendo prevalecer a qualificação jurídica do negócio real, ainda que oculto sob a forma falsa. Nesse contexto, do reconhecimento da simulação decorre a prevalência da substância (ato ou negócio real, que se encontrava dissimulado) sobre a forma (declaração inverídica).

Nesse sentido, vemos a doutrina de XAVIER (2001).

É neste sentido que entendemos a máxima “substance governs forms” no direito brasileiro. A *substância jurídica* dos atos ou negócios jurídicos prevalece sobre a sua *forma*, caso com esta expressão se aluda à denominação, qualificação ou caracterização aparente que as partes deram a um ato. Mas já não merece acolhimento, no nosso direito, por incompatível com o princípio da legalidade, a prevalência da *substância econômica* de uma operação negocial sobre a sua *substância jurídica*. (XAVIER, 2001, p. 42)

Todavia, o primado da substância sobre a forma nos moldes em que proposto como compatível com o ordenamento jurídico brasileiro – sob a ótica da substância jurídica, e não da econômica – em nada se confunde com a investigação de propósito negocial (*business purpose test*), o qual, no Direito brasileiro, deve ter a sua aplicação limitada a um critério para identificação de indícios de eventual simulação, jamais como fator suficiente e autônomo para a desconsideração de um negócio jurídico que não esteja eivado desse ou de outros vícios.

Ainda que um negócio não tenha outro propósito que não a economia de tributos, ele pode conter substância jurídica e, nesse caso, não pode ser desconsiderado.

Registre-se, ademais, que embora o *business purpose test* tenha evoluído para admitir no sistema alienígena a desconsideração de negócios desprovidos de fins negociais, a interpretação acima, proposta como sendo a única compatível com o ordenamento brasileiro, é consentânea com a análise do precedente apontado pela doutrina como a origem do *business purpose test* nos EUA – o caso *Gregory v. Helvering* –, de cujo teor se constata que o propósito comercial naquela oportunidade foi utilizado exatamente como indício para se investigar o caráter simulado (sem substância) da operação realizada pelas partes.

No caso *Gregory v. Helvering* discutiu-se a validade de reorganização societária levada a efeito com o fim exclusivo de viabilizar a transferência de ações de uma pessoa jurídica ao seu sócio sem a incidência da tributação que, naquele país, onera a distribuição de rendimentos. Tendo em vista a existência de uma norma de não incidência da tributação no caso de transferência de bens ou ações em operações de reorganização societária, o contribuinte constituiu uma nova empresa, para a qual transferiu as ações que pretendia receber da pessoa jurídica que já se encontrava ativa. Apenas 06 (seis) dias após a abertura dessa nova empresa promoveu a sua dissolução e consequente distribuição de seus ativos aos sócios, consistindo esses ativos exatamente nas cotas supracitadas, que foram por ela vendidas a terceiros após serem recebidas pelo contribuinte.

Ao analisar o caso, a Corte entendeu que os negócios realizados pelo contribuinte não consistiram em efetiva reorganização societária, mas em uma mentira, uma máscara utilizada para se fingir que fora realizado um negócio efetivo – ou seja, uma operação simulada, tendo a ausência de propósito comercial sido utilizada como um dos indícios para a identificação dessa simulação.

Nesse sentido, citam-se os seguintes excertos da decisão:

The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted. [...] But the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was the thing which the statute intended. The reasoning of the court below in justification of a negative answer leaves little to be said.

[...]

The whole undertaking, though conducted according to the terms of subdivision (B), was in fact an elaborate and devious form of conveyance

masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose.⁹⁸

O controle das *step transactions*, por sua vez, consiste em método para a análise de operações coordenadas realizadas em cadeia com a finalidade já previamente conhecida de se atingir um objetivo determinado. Nesses casos, se for constatado que essas operações não eram independentes, as Cortes nos EUA e na Inglaterra admitem que a situação seja analisada como se toda a cadeia se tratasse de um ato único, desconsiderando-se a sua divisão em distintas etapas.

Assim como se dá em relação à investigação do propósito comercial, a análise da (in)dependência de operações coordenadas realizadas em cadeia somente pode ser feita como um indício para a identificação de eventual simulação, mas não como um critério autônomo para a desconsideração do negócio. Caso as transações, ainda que coordenadas e preordenadas, tenham produzido os seus efeitos característicos, não há que se falar em nulidade, e sem nulidade não se autoriza a sua desconsideração ou requalificação pela fiscalização.

Nessa linha, vê-se que o principal mecanismo para o combate a estruturas e negócios artificiais (sem substância) no direito brasileiro consiste no clássico instituto civilista da simulação. Esse mecanismo é suficiente para se afastar os casos efetivamente abusivos, ao passo que a pretensão de se desconsiderar atos lícitos e não simulados praticados pelos contribuintes, ao simples fato de terem como finalidade a economia de tributos, é incompatível com o sistema jurídico brasileiro.

O sistema jurídico deve ser coerente e aplicado de forma sistemática, ainda que se admita para fins didáticos a sua segmentação em distintos ramos científicos. Assim, se um ato é válido perante as normas do Direito Privado e a forma eleita pelo contribuinte não está abarcada pela norma de incidência tributária, não é admissível a desconsideração do ato ou negócio com fins meramente fiscais. Fazê-lo seria admitir a tributação por analogia.

⁹⁸ Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/293/465>>. Acesso em: 16 dez. 2016.

7. ESTUDO DE CASOS

Delineada a nossa concepção acerca dos limites para o planejamento de atividades econômicas com o fim de redução de custos fiscais e das hipóteses nas quais esse planejamento pode ser desconsiderado pela fiscalização – a saber, os casos de violação direta da lei, sonegação, falsificações, fraude à lei ou abuso de direito pertinentes à relação de direito material ou simulação –, nos propusemos a analisar criticamente precedentes selecionados perante tribunais administrativos e judiciais que se dedicaram a essa temática.

Com esse escopo, foram analisados 67 precedentes de tribunais administrativos e judiciais⁹⁹, sendo: (1) 04 (quatro) precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF), (2) 09 (nove) precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ); (3) 52 (cinquenta e dois) precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); (4) 01 (um) precedente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3ª Região) e (5) 01 (um) precedente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF-2ª Região).

A seleção dos precedentes a serem analisados foi realizada por meio do seguinte método:

- Inicialmente, foram selecionados precedentes do STF e do STJ, nos seguintes termos: (1) em acesso aos sítios eletrônicos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça na internet, foram realizadas buscas com a utilização dos termos “planejamento”, “simulação”, “fraude à lei” e “abuso de direito” conjugados com o prefixo “tribut”, a fim de identificar o maior número de casos possíveis nos quais as aludidas expressões tenham sido utilizadas em matéria relacionada a tributos¹⁰⁰; (2) dentre os resultados

⁹⁹ Indicados na relação constante do Apêndice A desta dissertação.

¹⁰⁰ As primeiras buscas realizadas incluíram também as expressões “elisão” e “elusão”, mas a pesquisa com esses termos atraiu casos fora de contexto, dada a ausência de padrão na utilização dessas expressões pelos tribunais. O termo elisão é invocado em diversas situações que são na verdade evasão fiscal, a exemplo dos ilícitos aduaneiros. O termo elisão é utilizado recorrentemente em casos relativos a descaminho, por exemplo, conforme se constata do seguinte precedente do STF: “EMENTA HABEAS CORPUS. PROCESSUAL PENAL E DIREITO PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO ESTIPULADO PELO ART. 20 DA LEI 10.522/2002. PORTARIAS 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. REGISTROS CRIMINAIS PRETÉRITOS. ORDEM DENEGADA. 1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. Para crimes de descaminho, considera-se, na avaliação da insignificância, o patamar previsto no

localizados, foram separadas apenas as decisões colegiadas proferidas após 1988 e que envolviam discussões afetas à materialidade dos tributos ou à definição do sujeito ativo. Disso foram excluídas tanto as decisões monocráticas quanto aqueles casos em que se discutiam: (a) eventuais simulações ou abusos tendentes à ocultação de patrimônio, (b) casos relativos à identificação do sujeito passivo da obrigação ou à atribuição de responsabilidade solidária por tributos lançados e (c) questões relacionadas ao enquadramento do contribuinte nos requisitos para adesão a parcelamentos especiais ou concedidos em termos mais benéficos;

- Perante o CARF, os precedentes a serem analisados foram selecionados nos seguintes termos: (1) em acesso ao sítio eletrônico do CARF na internet, foi realizada busca com a utilização do termo “planejamento”; (2) dentre os resultados localizados, foram separados para análise apenas os casos relacionados aos seguintes temas: (2a) a amortização de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas; (2b) a desconsideração pela fiscalização da personalidade jurídica de empresas que prestam serviços personalíssimos para requalificar a relação de prestação de serviços como trabalhista e fazer incidir os tributos correspondentes e (2c) as reorganizações societárias com fragmentação de atividades.
- Por fim, foram realizadas buscas por precedentes dos Tribunais Regionais Federais da 1ª à 5ª Região mediante a utilização do termo “ágio” cumulado com o prefixo “tribut”, bem como pela utilização cumulada dos termos “desconsideração”, “pessoa jurídica”, “pessoa física” e “relação de emprego”. Daí foram selecionados 01 (um) precedente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região acerca da temática do ágio e 01 (um) precedente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região acerca da desconsideração pela fiscalização da personalidade jurídica de empresas que prestam serviços personalíssimos

art. 20 da Lei 10.522/2002, com a atualização das Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 3. Embora, na espécie, o descaminho tenha envolvido elisão de tributos federais em montante pouco superior a R\$ 11.533,58 (onze mil, quinhentos e trinta e três reais e cinquenta e oito centavos) a existência de registros criminais pretéritos obsta, por si só, a aplicação do princípio da insignificância, consoante jurisprudência consolidada da Primeira Turma desta Suprema Corte (HC 109.739/SP, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 14.02.2012; HC 110.951/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 27.02.2012; HC 108.696/MS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 20.10.2011; e HC 107.674/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 14.9.2011). Ressalva de entendimento pessoal da Ministra Relatora. 4. Ordem denegada. (HC 123861, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 07/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-211 DIVULG 24-10-2014 PUBLIC 28-10-2014)”.

para requalificar a relação de prestação de serviços como trabalhista e fazer incidir os tributos correspondentes.

Os precedentes dos Tribunais Superiores (STF e STJ) localizados com a utilização do método acima descrito foram escassos, mas, ainda assim, permitem concluir-se por uma tendência nos aludidos tribunais de apreciar os casos afetos a planejamentos tributários à luz de conceitos e institutos jurídicos e com a análise dos fatos demonstrados nos autos.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é bem mais extensa, mas não há uma linha definida em relação aos critérios a ser utilizados para a eventual desconsideração de planejamentos levados a efeito pelos contribuintes.

Com efeito, da análise dos precedentes do CARF selecionados para análise neste trabalho, é possível identificarem-se decisões nos mais variados sentidos, que incluem, de um lado, aquelas em que se apregoa o dever de respeito à forma jurídica adotada pelos contribuintes desde que não se façam presentes ilegalidades, fraude ou simulação. De outro, vemos julgados nos quais se desconsidera o planejamento adotado pelo contribuinte ao mero fundamento de que ele poderia ter obtido os mesmos efeitos materiais por meio de formatação de negócio fiscalmente mais onerosa.

7.1. Precedentes selecionados perante o Supremo Tribunal Federal

Dentre os 04 (quatro) precedentes selecionados perante o Supremo Tribunal Federal, têm-se dois casos nos quais o mérito do recurso não foi analisado por demandar a análise de questões fáticas – a saber, o Agravo Regimental (AGRG) no Recurso Extraordinário (RE) nº 913.270 e o Agravo Regimental (AGRG) no Recurso Extraordinário (RE) com Agravo nº 751.639.

O primeiro desses casos (AGRG no RE nº 913.270) envolve situação na qual eram exigidos valores a título de salário-educação de um produtor rural que se organizou de forma concomitante como pessoa física e pessoa jurídica e concentrou a contratação de empregados na pessoa física para não se sujeitar ao recolhimento

do salário-educação. A decisão recorrida nesse caso, da lavra do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), fundamentou-se em alegação de abuso de formas para considerar abusivo o planejamento realizado pelo contribuinte e reconhecer como devida a exigência do salário-educação no caso. A aludida decisão do TRF-4, apesar de usar o termo “abuso de formas”, invoca a doutrina de Marco Aurélio Greco relacionada ao abuso de direito. Ao fundamentar a decisão sustenta, em apertada síntese, que, embora o empregador rural possa no Brasil escolher entre se organizar como pessoa jurídica ou explorar a atividade como pessoa física, ele não poderia se valer de modo concomitante de ambas as formas jurídicas. A decisão do TRF-4 parte de uma interpretação sistemática e teleológica das normas de direito material que regulam as formas de organização da atividade rural para lastrear a sua conclusão pela vedação da organização concomitante de um mesmo produtor rural sob ambas as formatações facultadas pela lei. Destaca, ainda, que a possibilidade da escolha no Brasil pela exploração da atividade rural como pessoa física decorre do fato de que a exploração da atividade rural pode ser feita como agroindústria ou na forma de economia familiar, mas não é possível que um mesmo produtor seja simultaneamente agroindustrial e produtor rural em economia familiar.

Da leitura da decisão do TRF-4 que ensejou o acórdão do STF selecionado para análise, vê-se que, embora tenha utilizado de forma equivocada o termo abuso de formas, a fundamentação do acórdão permite concluir-se pela caracterização do caso como violação à lei material que rege as formas de organização do empreendedor na exploração da atividade rural – a qual, na interpretação teleológica do Tribunal, não permitiria a organização concomitante sobre a forma de produtor rural pessoa física e de agroindústria.

O segundo precedente (dentre os selecionados para análise) no qual o Supremo Tribunal Federal deixou de apreciar o mérito do caso levado a julgamento por entender que a matéria tinha natureza fática (AGRG no RE com Agravo nº 751.639) trata de situação na qual o Estado de Goiás glosou créditos relativos a mercadoria importada cuja entrada física no estabelecimento goiano do contribuinte foi escriturada após prévia remessa simbólica realizada por filial sua estabelecida em Brasília/DF, em situação na qual não se teria idêntico direito de crédito se a mercadoria tivesse sido importada diretamente por Goiás. A decisão recorrida, segundo noticiado no acórdão do STF, considerou simuladas as operações de

transferência simbólica das mercadorias entre a filial da empresa em Brasília e a sua matriz em Anápolis, tendo sob esse fundamento decidido pela manutenção da exigência fiscal.

Embora não se tenha tido a manifestação do STF acerca do mérito dos dois precedentes acima indicados, a constatação do Tribunal de que a discussão demanda necessariamente a análise dos fatos indica o posicionamento da Corte no sentido de que a licitude ou ilicitude do comportamento do contribuinte em hipóteses como as acima apontadas deve ser analisada sempre à luz dos fatos e da conduta efetivamente praticada.

Dentre os casos selecionados para análise, o Supremo Tribunal Federal analisou o mérito dos recursos no Recurso Extraordinário (RE) 268.586-1, bem como na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588 e no Recurso Extraordinário (RE) nº 541.090, tendo os dois últimos sido tratados como um único precedente no estudo em apreço.

No RE nº 268.586-1, discutiu-se a exigência pelo Estado de São Paulo de tributos relativos a importação em que se discutia se a mercadoria fora importada por contribuinte paulista ou capixaba. Os contribuintes sustentaram que uma empresa capixaba que detinha acordo nos moldes do FUNDAP com contribuinte paulista havia importado a mercadoria e posteriormente remetido o produto ao contribuinte paulista, tendo a mercadoria importada sido desembarcada no porto de Santos e remetida diretamente ao estabelecimento do contribuinte paulista, sem transitar fisicamente pelo estabelecimento da empresa que a importou oficialmente. O Supremo Tribunal Federal negou provimento ao recurso do contribuinte e manteve a exigência fiscal, por entender que a real destinatária jurídica da mercadoria era a empresa paulista, tendo a empresa capixaba, que preencheu as notas fiscais e recolheu os tributos na importação, atuado como mera consignatária. Em sua fundamentação, o STF não declarou a ocorrência de simulação no caso, por ter entendido que a sua conclusão de que a empresa capixaba era mera destinatária decorria da análise do próprio contrato celebrado entre ela e o recorrente (contribuinte paulista), tendo havido a mera interpretação deste documento e qualificação do negócio à luz das leis tributárias. A análise da questão, nesse contexto, deu-se à luz do enquadramento e qualificação jurídica dos fatos.

Na ADI nº 2.588 e no RE nº 541.090, trabalhados neste estudo como um precedente único, o Supremo Tribunal Federal dedicou-se à análise da (in) constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001, que prevê a tributação no Brasil de lucros auferidos por controladas e coligadas sediadas no exterior e determina que esses lucros são presumidos como auferidos pelas controladas ou coligadas brasileiras no dia 31 de dezembro de cada ano, independentemente de efetiva distribuição. O supracitado artigo foi posteriormente revogado pela Lei nº 12.973/2014, que passou a regular a questão, tendo adequado o tratamento legal ao que restou decidido nos supracitados precedentes do STF (ADI 2.588 e RE 541.090).

Ao julgar o aludido precedente, os Ministros do STF, em sua maioria, analisaram a questão à luz de conceitos jurídicos e da viabilidade de se considerar como renda do investidor parcela relativa ao lucro de coligada ou controlada, ainda não distribuído aos sócios ou acionistas, tendo sido tecidas considerações acerca do conceito de disponibilidade econômica. Os votos proferidos dividiram-se nos seguintes termos: (1) os então ministros Nelson Jobim, Eros Grau e Cezar Peluso entenderam pela constitucionalidade da norma, desde que se aplique apenas às empresas submetidas ao Método de Equivalência Patrimonial¹⁰¹; (2) o então ministro Ayres Britto entendeu pela constitucionalidade da norma, desde que respeitadas as demais normas aplicáveis a cada caso, inclusive os tratados internacionais para prevenir dupla tributação; (3) os ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello e o então ministro Sepúlveda Pertence entenderam pela inconstitucionalidade integral da norma; (4) a então ministra Ellen Gracie entendeu pela inconstitucionalidade tão somente da aplicação da norma às empresas coligadas, sendo legítima a sua aplicação em relação aos lucros auferidos no exterior por empresas controladas por empresa brasileira, pois, nessa circunstância, a decisão pela distribuição dos lucros encontra-se sob o controle da contribuinte nacional; (5) o ministro Gilmar Mendes declarou-se impedido e (6) o então Ministro Joaquim Barbosa considerou constitucional a lei em relação às coligadas ou controladas localizadas em países de tributação favorecida.

Ao final, prevaleceu na Ação Direta de Inconstitucionalidade a declaração de inconstitucionalidade da presunção de disponibilidade do lucro em coligadas

¹⁰¹ Hipótese na qual entendem poder falar-se em disponibilidade econômica em decorrência da mera valorização do ativo no exterior, ainda que sem distribuição dos lucros auferidos.

sediadas em país sem tributação favorecida e a declaração de constitucionalidade da presunção em relação às controladas em país com tributação favorecida, mas não se alcançou maioria em relação às demais hipóteses.

A apreciação da matéria prosseguiu no julgamento do RE nº 541.090, no qual se discutia a exigência fiscal em face de empresa controlada situada em país sem tributação favorecida, tendo se decidido pela constitucionalidade da exigência em face de lucros auferidos por empresas controladas, ainda que sediadas em país sem tributação favorecida.

Ao julgar o aludido precedente, os Ministros do STF, em sua maioria, analisaram a questão à luz de conceitos jurídicos, em especial a viabilidade de se considerar como renda do investidor parcela relativa ao lucro de coligada ou controlada ainda não distribuído aos sócios ou acionistas.

O voto do então ministro Joaquim Barbosa, contudo, pauta-se em considerações preocupantes, por admitir a mitigação de garantias do contribuinte em nome do combate à elisão, desde que o seja feito de modo que se entenda como razoável. Nessa linha, o aludido julgador defendeu em seu voto na supracitada ADI nº 2.588 a possibilidade de se ter presunção que extrapola o conceito de renda – invocado pela CR/88 por ocasião da distribuição de competências tributárias –, desde que seja razoável presumir-se que a situação ensejaria elisão ou evasão (o que, no entender do então ministro, se daria nos casos de lucros auferidos por coligadas ou controladas sediadas em paraíso fiscal e não distribuídas à coligada ou controladora brasileira). Nesse sentido, excerto do voto do então ministro Joaquim Barbosa na supracitada ação direta de inconstitucionalidade:

No cerne do debate, há duas questões constitucionais de maior relevância. A primeira delas é se o alegado temor de abuso com vistas à evasão ou a à elisão fiscal autorizariam o Estado a atalhar o devido processo legal. Em seguida, devemos saber se a interpretação do texto constitucional pode evoluir para acompanhar as mudanças sociais e, com isso, garantir certas expectativas fiscais. Para responder a ambas as questões, inicio com uma constatação bastante simples: inexistente qualquer relação necessária entre o dia 31 de dezembro de cada ano e a disponibilização de recursos provenientes de participações nos lucros e nos resultados de investimentos. Nem mesmo os tortuosos jogos de palavras com as expressões “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica” são capazes de escamotear essa dissociação.

Colocados em termos diretos, o argumento da União tem a seguinte síntese: “diante da alta probabilidade de evasão ou de elisão, e considerada a dificuldade de fiscalização, a tributação será ampla, irrestrita e imotivada”. Em especial, “imotivada”, pois a autoridade fiscal não precisa argumentar, nem provar, ter ocorrido a disponibilização jurídica, nem econômica, da

participação nos resultados. A um só tempo o ato plenamente vinculado do lançamento é trivializado e todo contribuinte é considerado um presumido sonegador.

Lembro que a Constituição permite a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III da Constituição), não sobre a perspectiva de renda, nem sobre a probabilidade de acréscimo patrimonial.

Penso ser plenamente possível conciliar a garantia de efetividade dos instrumentos de fiscalização aos princípios do devido processo legal, da proteção à propriedade privada e do exercício de atividades econômicas lícitas. A presunção do intuito evasivo somente é cabível se a entidade estrangeira estiver localizada em localizadas em países com tributação favorecida, ou que não imponham controles e registros societários rígidos (“paraísos fiscais”). A lista desses países é elaborada e atualizada pela Receita Federal do Brasil, e atualmente encontra-se na IN 1.037/2010. Não há qualquer dificuldade na atualização dessa lista. Se a empresa estrangeira não estiver sediada em um “paraíso fiscal”, a autoridade tributária deve argumentar e provar a evasão fiscal, isto é, a ocultação do fato jurídico tributário ou da obrigação tributária. Essa argumentação e essa prova fazem parte da motivação do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado. (Voto na ADI nº 2.588)

Da análise dos precedentes do STF selecionados para estudo no presente trabalho, concluímos que a aludida Corte, ao menos na égide do atual regime constitucional, julga a legitimidade da tributação e da conduta dos contribuintes com enfoque nos conceitos e institutos jurídicos analisados conjuntamente com os fatos demonstrados nos autos e, à exceção da opinião externada pelo então ministro Joaquim Barbosa na supracitada ADI nº 2.588, não foram localizados precedentes do STF que validem a extensão de incidências fiscais ou a relativização de garantias dos contribuintes com fundamento em princípios de justiça, a exemplo da igualdade ou da capacidade contributiva.

7.2. Precedentes selecionados perante o Superior Tribunal de Justiça

A análise dos precedentes selecionados perante o Superior Tribunal de Justiça nos conduz à mesma conclusão apontada em relação ao Supremo Tribunal Federal – a saber, a tendência do Tribunal a julgar os casos à luz de conceitos e institutos jurídicos analisados conjuntamente com os fatos comprovados nos autos.

Dentre os 09 (nove) precedentes selecionados perante o Superior Tribunal de Justiça, têm-se quatro casos nos quais o mérito do recurso não foi analisado por demandar a análise de questões fáticas – Recursos Especiais (RESP) nºs

1.283.845, 1.467.649 e 1.447.008 e Agravo Regimental (AgRg) no Agravo em Recurso Especial (RESP) nº 342.254.

No RESP nº 1.283.845, discutia-se a responsabilidade civil de consultores por planejamento tributário posteriormente enquadrado como hipótese de evasão fiscal, não tendo a matéria sido apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça porque demandaria a análise das condutas praticadas por cada parte na execução do contrato, o que ensejaria o reexame de provas.

Os RESP nºs 1.467.649 e 1.447.008 tratam da mesma situação descrita no tópico 7.2 por ocasião da análise do AGRG no RE com Agravo nº 751.639: a exigência de valores a título de salário-educação de produtores rurais que se organizaram de forma concomitante como pessoa física e pessoa jurídica e concentraram a contratação de empregados na pessoa física para não se sujeitar ao recolhimento do salário-educação. Nos casos julgados pelo STJ, assim como se deu no precedente do STF, a decisão recorrida, da lavra do TRF-4, manteve a exigência fiscal ao fundamento de que o contribuinte teria agido com abuso de formas, mas da análise dos fundamentos das respectivas decisões pode-se concluir que o caso não seria propriamente de abuso de formas ou abuso de direito, mas de violação à lei material que rege as formas de organização do empreendedor na exploração da atividade rural – a qual, na interpretação teleológica do Tribunal, não permitiria a organização concomitante sobre a forma de produtor rural pessoa física e de agroindústria.

No AgRg no Agravo em RESP nº 342.254, por sua vez, discutiu-se a exigência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) pelo Estado de São Paulo em face de locadora de veículos com sede no aludido estado que procedia ao registro de automóveis em filiais nos estados de Tocantins e Paraná instituídas em endereços falsos, nos quais não funcionava um efetivo estabelecimento da empresa, mas tão somente um escritório de despachante. A decisão recorrida manteve a exigência fiscal. O STJ não adentrou o mérito da controvérsia porque seria necessário o reexame dos fatos para identificar se houve de fato a indicação de endereço falso e consequente prática de fraude e simulação por parte do contribuinte.

Dentre os casos selecionados para análise neste trabalho, o Superior Tribunal de Justiça procedeu à análise do mérito nos seguintes precedentes: Recursos

Especiais (RESP) nºs 1.346.749 e 1.119.405, Embargos de Divergência em Recurso Especial (ERESP) nº 213828 e Recursos Especiais (RESP) nºs 310.368 e 174.031.

O RESP nº 1.346.749 teve como objeto discussão acerca da pretensão do Estado de Minas Gerais de exigir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre valores relativos à contratação de garantia estendida. A fundamentação do acórdão centrou-se na análise dos contornos da base de cálculo do ICMS, tendo se entendido pela impossibilidade de exigência desse imposto sobre a contratação de garantia estendida, por não se tratar de hipótese de circulação de mercadoria. Em *obiter dictum*, contudo, o acórdão aprecia questão acerca de possível planejamento ilícito (evasão), destacando que, embora como regra o seguro de garantia estendida não componha a base de cálculo do ICMS, se ele for simuladamente utilizado para reduzir artificialmente a base de imposto, a operação poderá ser desconsiderada pela fiscalização – o que ocorrerá se ele for exigido como condição do negócio, por exemplo. Ao mencionar a possibilidade supracitada, o acórdão não explicita o conceito de simulação por ele utilizado, mas parece ter se pautado na ideia de correspondência do ato com a realidade, sendo invocado nesse ponto da decisão o disposto no art. 116, I do CTN¹⁰², o qual a decisão denomina "princípio da realidade".

O RESP nº 1.119.405 trata de pedido de repetição de indébito relativo ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), em ação movida por uma associação de médicos que recolheu o tributo sobre valores recebidos de seus associados ou de seguradoras em decorrência da contratação de seguros em favor dos associados. O município sustenta tratar-se de remuneração por agenciamento e o contribuinte alega que o caso é de mero ressarcimento de custos por celebração de contrato na modalidade de estipulação em favor de terceiro. O Superior Tribunal de Justiça entendeu ser devida a repetição de indébito no caso e, portanto, não ser cabível a exigência do imposto na situação. O acórdão aponta a existência de propósito comercial no caso como indício de que a operação não era fraudulenta, mas a decisão pela ilegitimidade da exigência fiscal no caso não se pautou no alegado propósito comercial, e sim no imperativo de respeito à forma jurídica adotada pelo contribuinte. Com efeito, o aludido acórdão destaca expressamente a

¹⁰² "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; [...]"

necessidade de respeito à forma adotada pelo contribuinte e afirma que ela só pode ser desconsiderada em caso de evasão fiscal, sob pena de, a pretexto de se atingir a capacidade contributiva, tributar-se por analogia e violar-se o princípio da tipicidade.

O ERESP nº 213828, assim como os RESP nºs 310.368 e 174.031, tem como objeto a discussão acerca da (im)possibilidade de se descaracterizar o *leasing* e considerá-lo como compra e venda em razão da antecipação do depósito de valor residual.

O primeiro desses precedentes (ERESP nº 213828) aborda a matéria em processo no qual se discutia questão de natureza privada, e não fora selecionado por meio da utilização dos critérios de pesquisa discriminados no início deste capítulo. Não obstante, o aludido julgado foi incluído no rol de precedentes analisados por ser citado em outros precedentes selecionados para análise e externar o entendimento da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça acerca da questão. Nesse julgado, entendeu-se que a antecipação via depósito do valor residual em contratos de *leasing* não desnatura o negócio.

Os RESP nºs 310.368 e 174.031 apreciaram a dedutibilidade para fins de Imposto sobre a Renda (IR) de valores pagos em contrato de *leasing* que a Fazenda Nacional pretendia descaracterizar e requalificar como compra e venda (com a consequente glosa das despesas deduzidas como operacionais) por ter sido previsto no contrato valor residual mínimo e prazo de duração do contrato inferior à expectativa de vida útil do bem. Os acórdãos proferidos nos aludidos precedentes entenderam pela ilegitimidade da exigência fiscal, devendo ser mantida a qualificação dos contratos em análise como *leasing* (e não compra e venda). A fundamentação esteve especialmente no fato de que o *leasing* é contrato típico e fartamente regulado na legislação civil e em resoluções do Banco Central do Brasil (BACEN), não podendo ser descaracterizado pela fiscalização se esta não comprovar a desconformidade do contrato celebrado com o regramento que lhe é conferido pelas leis materiais que o regem.

Registre-se que a discussão relativa à descaracterização e requalificação de contratos de *leasing* no intuito de se enquadrá-los como compra e venda foi discutida, ainda, em reiteradas decisões das 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, mas somente foram selecionados para a análise os precedentes indicados

acima, pois os demais não continham em suas ementas os termos previamente determinados para a seleção de precedentes analisados neste trabalho.

Como se vê, embora a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça não seja extensa, a análise dos precedentes selecionados nesta dissertação para análise permite concluir em favor de uma tendência nos aludidos tribunais de apreciar os casos afetos a planejamentos tributários sob o enfoque de conceitos e institutos jurídicos, interpretados juntamente com os fatos demonstrados nos autos.

7.3. Precedentes selecionados perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os Tribunais Regionais Federais da 2ª e 3ª Regiões

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e o antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda têm extensa gama de precedentes acerca de matérias afetas a planejamentos tributários, tendo sido selecionados para análise no presente trabalho tão somente aqueles nos quais o termo planejamento consta da respectiva ementa – a indicar que a questão foi apreciada considerando-se as intensas discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca dos planejamentos tributários e dos requisitos para que sejam oponíveis à fiscalização. Além disso, para seleção de análise, o caso em discussão deveria relacionar-se a um dentre os seguintes temas: (a) a amortização de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas; (b) a desconsideração pela fiscalização da personalidade jurídica de empresas que prestam serviços personalíssimos para requalificar a relação de prestação de serviços como trabalhista e fazer incidir os tributos correspondentes e (c) as reorganizações societárias com fragmentação de atividades.

Partindo-se dos critérios acima indicados, foram selecionados para análise 52 (precedentes), dos quais 36 (trinta e seis) tratam da amortização de ágio, 08 (oito) referem-se à desconsideração da personalidade jurídica de empresas que prestam serviços personalíssimos e 08 (oito) tratam de reorganizações societárias com fragmentação de atividades.

Especificamente em relação aos temas da amortização de ágio e da desconsideração da personalidade jurídica de empresas que prestam serviços personalíssimos foi realizada, ainda, a busca por precedentes dos Tribunais Regionais Federais das 1ª a 5ª Regiões, tendo sido selecionados para análise 01 (um) precedente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região acerca da temática do ágio e (01) precedente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região relacionado à desconsideração de pessoa jurídica criada para a prestação de serviços artísticos e intelectuais (serviços jornalísticos).

Apesar do considerável número de precedentes nos quais o CARF apreciou a temática dos planejamentos tributários e os requisitos para a sua oponibilidade perante a Fiscalização, não é possível extrair-se da análise de seus julgados uma tendência uniforme do Tribunal em relação aos requisitos e critérios a serem adotados por ocasião da análise das condutas elisivas levadas a efeito pelos contribuintes. O órgão conta com decisões em sentidos de todo divergentes em seu conteúdo e inexistem indícios de que estejamos próximos de uma uniformização nessa matéria.

Os dois acórdãos selecionados perante o Poder Judiciário nos quais foram apreciados os temas selecionados para análise neste tópico, por sua vez, não são suficientes para se aferir eventual tendência dos Tribunais nessa seara, por representarem precedentes ainda isolados de Tribunais Regionais Federais.

7.3.1. A amortização do ágio em operações celebradas com partes relacionadas

Para fins fiscais, o ágio é regulado pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, especialmente por seu artigo 20, que trata do desmembramento do custo de aquisição de investimento em sociedades coligadas ou controladas.

Em sua redação original¹⁰³, que sofreu relevantes alterações com a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 previa a

¹⁰³ “Decreto-Lei nº 1.598/1977: Art 20—O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação original, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e I— ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição de

necessidade de desmembrar-se o custo de aquisição da participação em sociedade coligada ou controlada cuja avaliação seja feita pelo patrimônio líquido em: (1) valor do patrimônio líquido à época da aquisição e (2) ágio ou deságio na aquisição, com a indicação do respectivo fundamento econômico, que pode consistir em: (a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada, (b) previsão de rentabilidade futura da coligada ou controlada ou (c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas. O ágio fundamentado nas hipóteses (a) e (b) supracitadas deveria contar com documentação contemporânea hábil a comprovar o seu fundamento econômico.

Originalmente, o ágio não era passível de amortização, conforme previsão do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977¹⁰⁴, somente produzindo efeitos fiscais para fins de apuração do ganho ou perda de capital por ocasião da alienação ou liquidação do investimento, nos termos do art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977¹⁰⁵.

~~investimento e o valor de que trata o número I. § 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento. (Redação original, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014) § 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) -a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) -b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) -c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) § 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. (Redação original, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014) § 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978)".~~

¹⁰⁴ ~~"Decreto-Lei nº 1.598/1977: Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência) (Redação original, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014)".~~

¹⁰⁵ ~~"Decreto-Lei nº 1.598/1977: Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores: (Redação original, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte; II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência) (Redação posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014); III - ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte; (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) § 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) § 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a~~

A partir de 1º de janeiro de 1998, contudo, com o início da produção de efeitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997¹⁰⁶, a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura da empresa investida passou a ser admitida nos casos em que, por força de incorporação, cisão ou fusão, tiver-se a absorção do patrimônio da investida pela investidora, inclusive nos casos de operação reversa, a saber, nas hipóteses em que a empresa investidora for aquela que figura como incorporada, fundida ou cindida.

A Lei nº 9.532/1997 tem as suas origens históricas no Programa Nacional de Desestatização (PND), sendo apontada como um incentivo à aquisição com ágio das empresas públicas nele incluídas, mas não vincula a sua aplicação e a autorização para a amortização do ágio apenas às operações levadas a efeito no bojo do aludido programa.

~~diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978) (Redação posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014)".~~

¹⁰⁶ "Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003) I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa; II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização; III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração. § 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão. § 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar: a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III; b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV. § 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*: a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital; b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa. § 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente. § 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito. Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando: a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido; b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária".

Outrossim, até a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, o tratamento legal concedido ao ágio não incluía qualquer vedação à contabilização e amortização desses valores em operações realizadas entre partes tidas como relacionadas ou dependentes, e tampouco impunha para a caracterização do ágio que o pagamento do preço relativo à aquisição da participação societária fosse realizado por meio de formas ou condições pré-determinadas.

Com efeito, conforme pontuado por MOREIRA, GAIA e CAMPOS (2014), o conceito de ágio para fins fiscais previsto na redação original do Decreto-lei nº 1.598/1977 não se confundia com o conceito contábil de ágio, tendo o legislador, à época, optado por um conceito mais formalista de ágio, em detrimento de um em que prevalecesse o seu conteúdo econômico.

Portanto, diferentemente da contabilidade, o conceito jurídico de ágio consolidou-se como a diferença entre o preço de aquisição e o valor de patrimônio líquido do investimento – e não o valor de mercado.

A razão pela qual a conceituação legal afastou-se da teoria contábil é que ela cumpriu objetivos exclusivamente fiscais. Como se sabe, por vezes os investimentos são adquiridos por valores de mercado superiores ou inferiores ao seu valor patrimonial ou, até mesmo, em razão de circunstâncias contextuais, por valores superiores ou inferiores ao valor de mercado considerado “justo”, isto é, ao valor pelo qual seriam negociados em circunstâncias nas quais as partes encontrem-se em condições paritárias e sem relação de dependência.

Diante deste fato, havia, para o legislador tributário, duas opções: silenciar-se e relegar à contabilidade o papel de definir o método de avaliação destes investimentos e seus reflexos no resultado e, só então, determinar a forma de ajuste para obtenção do Lucro Real; ou dispor, desde logo, sobre a forma de avaliação e sobre seu tratamento fiscal. O caminho escolhido foi o segundo e, tendo em vista que o conceito de “valor justo” ou de “valor de mercado” é mais permeável a subjetividades que o de valor de patrimônio líquido, aquele critério foi preterido em prol deste. (MOREIRA, GAIA, CAMPOS, 2014, p. 8)

Não obstante, a fiscalização procedeu em reiterados casos à glosa do ágio que fora amortizado por contribuintes com fundamento na autorização concedida pela supracitada Lei nº 9.532/1997, especialmente nas hipóteses em que o ágio era originado em operação travada entre partes relacionadas, bem como em casos nos quais, embora originado de aquisição entre partes independentes, foram utilizadas empresas tidas como veículo para transferência do ágio dentro de um grupo econômico e esse ágio, embora reflita o valor efetivamente pago por uma empresa do grupo a terceiro independente, foi contabilizado e amortizado por força de operação de aquisição da participação societária entre empresas relacionadas.

Os lançamentos fiscais de glosa das amortizações de ágio foram em numerosos casos levados a julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no qual a questão ainda não se encontra pacificada, podendo ser localizados acórdãos das turmas que compõem as distintas câmaras da 1ª Seção do CARF, externando posicionamentos distintos e antagônicos, os quais, via de regra, podem ser enquadrados em uma dentre as seguintes linhas:

1. Acórdãos que consideram o propósito comercial como requisito para a amortização do ágio em todas as etapas da cadeia de negócios ou, ainda, que, isolada ou cumulativamente com o argumento acima, adotam o conceito de simulação na acepção defendida por Marco Aurélio Greco em sua obra – que parte de um conceito inadequado de causa, confundindo-a com os motivos do negócio, apesar de a doutrina civilista ser fecunda na diferenciação desses institutos e na consideração apenas da causa, e não dos motivos, como aspecto relevante para fins de caracterização da simulação. Esses acórdãos consideram não amortizável o ágio em quaisquer situações nas quais algum elo da cadeia de operações tenha sido realizado com o intuito único de gerar ou viabilizar a amortização desse ágio (ou seja, sem outro propósito comercial, extratributário), mantendo a glosa das amortizações inclusive naqueles casos em que o ágio originalmente pago por uma empresa do grupo o foi em favor de terceiro independente, mas houve operações subsequentes entre partes relacionadas que levaram à amortização de ágio por outra empresa do grupo. O grupo mencionado veio a adquirir essa participação societária de sua coligada ou controlada pelo preço de custo, já onerado com o ágio originado na operação antecedente;
2. Acórdãos que, embora considerem o propósito comercial como um requisito para amortização do ágio ou vinculem a caracterização do ágio à sua substância econômica e ao efetivo dispêndio de recursos com terceiro independente, consideram que esse propósito comercial ou a substância econômica do ágio podem decorrer de operações antecedentes àquela que ensejou a aquisição da participação societária pela parte que o está amortizando, admitindo a amortização do ágio em todos os casos nos quais o seu valor corresponda a uma aquisição realizada entre partes independentes e com efetivo dispêndio de recursos, ainda que esse ágio tenha sido

- posteriormente transferido em operações intragrupo, inclusive com a utilização de empresas tidas como veículo para essa transferência;
3. Acórdãos que não consideram o propósito comercial como requisito para a amortização do ágio e admitem a sua amortização inclusive em hipóteses nas quais ele é originado de operações entre partes relacionadas, desde que a operação tenha se realizado com observância dos requisitos legais, tenha lastro em documentos que deem suporte à identificação e quantificação do ágio e não se façam presentes fraudes ou simulação;
 4. Acórdãos nos quais a glosa da amortização do ágio foi mantida com fundamento na artificialidade desse ágio, o qual, via de regra, foi gerado em operações entre partes relacionadas.

O posicionamento daqueles que adotam a linha (1) de entendimento acima indicada e desconsideram qualquer formatação de negócios em que alguma das etapas tenha sido realizada sem propósito extrafiscal, seja por exigir o propósito comercial não tributário como requisito para que quaisquer negócios celebrados entre as partes sejam oponíveis à fiscalização, seja por adotar o conceito de simulação na acepção defendida por Marco Aurélio Greco – que toma os motivos internos do agente como se de causa se tratassem e considera vício de causa o negócio celebrado com fins exclusivamente de economia fiscal. Essa linha de entendimento pode ser ilustrada pelo Acórdão 1401-001.571, proferido em 02/03/2016 no Processo Administrativo nº 16643.720037/2013-55.

O Processo Administrativo nº 16643.720037/2013-55 tem como objeto discussão acerca da dedutibilidade de ágio decorrente da aquisição da Bayer no Brasil pelo Grupo Siemens, ocorrida no âmbito de um processo internacional de aquisições travado pelos respectivos grupos econômicos, e a seguinte passagem de sua ementa sintetiza o que restou decidido em relação ao ágio:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. GERAÇÃO POR EMPRESA VEÍCULO. PLANEJAMENTO INOPONÍVEL. A aquisição de participação societária por empresa veículo é inoponível ao Fisco quando sua causa real, preponderante sobre a causa comercial, é a geração do ágio para o subsequente aproveitamento.

No aludido processo, a fiscalização procedeu à glosa das amortizações relativas ao ágio decorrente das seguintes operações: (1) o ágio gerado na aquisição da empresa Baydiag pela Siemens e posterior incorporação da Siemens

pela Baydiag com mudança de nome da Baydiag para Siemens¹⁰⁷, pois, apesar de se tratar de operação entre partes não relacionadas, a aquisição da empresa no Brasil foi realizada por meio de empresa criada especificamente para esse fim, posteriormente incorporada pela Baydiag, e cujo laudo de avaliação segregando os tipos de mais valia foi posterior ao pagamento feito em favor da vendedora; (2) ágio gerado na incorporação da empresa Dade pela Siemens, em cujo capital já haviam sido incorporadas as cotas da Dade adquiridas pelo Grupo Siemens.

O aludido acórdão, no qual foi proferida decisão unânime pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, manteve o lançamento fiscal e a glosa da amortização do ágio decorrente das operações supracitadas por ter enquadrado como simulados os negócios praticados pela contribuinte. O conceito de simulação adotado pela aludida decisão, contudo, afigura-se equivocado.

Sob o fundamento de que a doutrina civilista reconhece a simulação como um vício de causa, o precedente em apreço considerou a ausência de propósito negocial extratributário como justificativa suficiente para se entender pela natureza simulada do negócio jurídico e desconsiderá-lo para fins fiscais. Olvidou-se que o conceito técnico de causa para o Direito Civil não se confunde com a acepção vulgar do termo e não consiste nos motivos internos do agente para a prática de um determinado ato, mas sim na função econômico-social característica do negócio praticado (a saber, os efeitos que regularmente se espera com a prática de ato ou negócio daquela natureza).

Com efeito, apesar da exposição correta acerca da evolução do conceito de simulação, que pode ser entendida não apenas como a divergência entre vontade e declaração, mas também como a divergência da vontade declarada com a causa objetiva do negócio, o relator do acórdão em apreço extrai da doutrina civilista conclusão que é com ela incompatível, uma vez que, incorrendo no mesmo erro presente na doutrina de Marco Aurélio Greco (vide tópico 5.4, *supra*), confunde a causa com os motivos do negócio, não obstante causa e motivo serem institutos distintos e com acepções técnicas próprias no Direito Civil.

¹⁰⁷ No caso, teve-se uma incorporação reversa da Siemens pela Baydiag, tendo o contribuinte esclarecido que a razão negocial para essa operação residia na conveniência de se manter o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da empresa Baydiag, em cujo nome já se detinha licenças e autorizações concedidas pelo Poder Público.

A concepção adotada no acórdão em tela para a simulação como vício de causa e a confusão em que incorreu ao conceituar a causa do negócio, confundindo-a com os motivos do agente que o pratica, podem ser aferidas das seguintes passagens do julgado:

Portanto, o que importa é perceber que a jurisprudência administrativa desta casa mudou sua orientação no que diz respeito ao enfrentamento dos casos em que ocorrem os chamados planejamentos tributários. De uma postura unicamente focada na autonomia privada (liberdade, salvo simulação por vício de vontade), partiu para uma posição mais sincronizada com o plano internacional, na qual aquela autonomia é temperada pela análise objetiva do propósito preponderante dos negócios jurídicos engendrados (liberdade, salvo simulação por vício de vontade ou por vício de causa). (CARF, Acórdão 1401-001.571, p. 26)

Delineado o fenômeno dos planejamentos tributários e minha adesão à tese de sua inoponibilidade ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária, afigura-me, agora, oportuno investigar a modalidade de planejamento atinente ao presente processo. (CARF, Acórdão 1401-001.571, p. 27)

Sem embargo, as evidências são claras de que a real aquisição se deu por parte das empresas do grupo SIEMENS situadas no exterior. A aquisição pela SIEMENS PARTICIPAÇÕES revela vício de causa. Não há dúvidas de que a causa real, que prepondera sobre a causa negocial, foi a geração do ágio para o subsequente aproveitamento. Isto é, um propósito preponderantemente marcado pela economia tributária. Portanto, como antes esclarecido, trata-se de planejamento inoponível ao Fisco. (CARF, Acórdão 1401-001.571, p. 40)

Ao fundamentar o seu voto, o Conselheiro Relator no processo em análise destaca, ainda, que os mesmos resultados obtidos com as ações praticadas pelo contribuinte poderiam ser alcançados por meio de outra formatação negocial, que não ensejaria os mesmos benefícios de ordem tributária. Ele pauta-se nessa constatação para concluir que a forma adotada pelo contribuinte não seria oponível ao Fisco, devendo prevalecer os efeitos fiscais do caminho fiscalmente mais oneroso, em uma máxima que nos parece incompatível com a CR/88 e que levaria ao princípio do *in dubio pro fisco*. Nesse sentido, o seguinte excerto do acórdão:

O que se constata é que a incorporação da empresa DADE pela recorrente não precisava ser precedida da operação de aumento de capital. Se a DADE fosse diretamente incorporada pela recorrente, isso não mudaria o quadro final. No âmbito fiscal, na medida em que esta última era optante pelo Regime Tributário de Transição RTT (fls. 2142), uma eventual reavaliação do acervo vertido seria permitida nos termos da redação original do artigo 21 da Lei nº 9.249/95 (artigo 235, § 2º, do RIR/1999) e o correspondente ganho de capital não seria tributado enquanto mantido em reserva de reavaliação na conformidade do artigo 37 do Decreto Lei nº

1.598/77 (artigo 440 do RIR/99). Pela equivalência patrimonial, naturalmente, o ganho de capital seria refletido no ativo da investidora. Quaisquer acréscimos adicionais ao capital da recorrente que provocassem a diluição na participação societária dos demais sócios poderiam até gerar ágio, porém este teria que ser registrado no patrimônio da empresa investidora situada no exterior. (CARF, Acórdão 1401-001.571, p. 41)

Com as devidas vênias ao entendimento externado no aludido acórdão, o qual se encontra na linha da doutrina de Marco Aurélio Greco, o conceito de causa por ele adotado (e, via de consequência, os requisitos considerados suficientes para a caracterização de simulação) afigura-se equivocado. A causa não é o motivo que ensejou a prática do ato (o qual pode ou não ser exclusivamente tributário), mas a função característica do negócio (os efeitos que usualmente se espera com a prática do ato). Sendo esses efeitos atingidos, ainda que o mote principal para se decidir pela prática do negócio fosse outro, não há que se falar em simulação e tampouco se mostra compatível com o Sistema Constitucional Brasileiro a pretensão de se impor como obrigatória a formatação dos negócios na modalidade que se mostre fiscalmente mais onerosa.

Em sentido oposto ao acima exposto, contudo, há acórdãos do CARF que admitem a amortização do ágio independentemente da demonstração de propósito comercial das operações (Linha 3, dentre aquelas listadas acima), considerando-a cabível sempre que a conduta do contribuinte observar os requisitos legais e tiver lastro nos fatos efetivamente praticados e nos documentos de suporte do ágio, desde que não seja caso de fraude ou simulação.

Esse entendimento pode ser ilustrado pelo Acórdão 1402-001.954, proferido em 25/03/2015 no Processo nº 10980.726073/2013-15, de cuja ementa consta o seguinte excerto:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO. Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão de o Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito comercial, não pode ser considerado simulação se não há elementos suficientes para caracterizá-la.

SIMULAÇÃO. SUBSTÂNCIA DOS ATOS. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

SIMULAÇÃO. NEXO DE CAUSALIDADE. A caracterização da simulação demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente.

O referido processo discute a dedutibilidade de ágio e de despesas com a captação de financiamento bancário. Segundo apontado pela fiscalização, a empresa Alnilan teria sido constituída com a aparente finalidade de ser utilizada como veículo para a captação de recursos para compra da empresa Providência, a qual foi por ela adquirida, com a subsequente incorporação da Alnilan (investidora) pela Providência (investida) e amortização do ágio decorrente da aquisição da Providência, além da dedução na qualidade de despesas operacionais de juros pagos para a obtenção de financiamentos contratados pela Alnilan (incorporada) para a aquisição da participação societária na Providência (incorporadora). A par da glosa das despesas com a obtenção de financiamentos, as quais foram consideradas despesas desnecessárias para a Alnilan, por serem na verdade despesas de seus sócios, a fiscalização procedeu à glosa dos valores amortizados a título de ágio, ao fundamento de que a Alnilan não seria a real adquirente da Providência e, portanto, não teria ocorrido a absorção do patrimônio da investida pela investidora, pois ela teria sido usada como mero veículo para que os seus sócios adquirissem a empresa, sendo esses sócios, e não a Alnilan, os verdadeiros adquirentes da Providência.

A autuação foi mantida em relação à glosa das despesas com financiamento bancário (ao fundamento de que não teria sido comprovado o efetivo recebimento dos valores pela empresa que amortizou as despesas), mas foi afastada a exigência relativa à glosa da amortização do ágio.

O voto vencedor no aludido acórdão, que é acompanhado nas conclusões à unanimidade e em sua fundamentação pela maioria dos componentes da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, destaca os problemas advindos da falta de uniformidade em relação aos requisitos para a caracterização das hipóteses de elisão e evasão fiscal e em especial ao conceito de simulação. Defende também a necessidade de se respeitar a forma jurídica por meio da qual o contribuinte opta por exercer as suas atividades, desde que o faça com respeito aos limites da legalidade e sem a mácula da simulação.

O que é preocupante, entretanto, é que por conta de um debate por demais centrado em dicotomias de base constitucional (por exemplo, se nosso ordenamento admite uma norma “anti-elisão” ou se tal norma seria ofensiva

ao princípio da estrita legalidade), não tem havido progresso significativo no sentido da sistematização dos requisitos substanciais (e não meramente formais) necessários à caracterização da elisão e da evasão (notadamente da simulação) no caso concreto. Nesse sentido, é mister que este Conselho Administrativo, como órgão de julgamento dotado de quadros técnicos e de alguma forma orientador da conduta da administração e dos contribuintes, se esforce no sentido de procurar estabelecer parâmetros para a apreciação das questões relativas à elisão fiscal de modo a reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá no enfrentamento do tema. (ACÓRDÃO 1402-001.954, p. 69)

Assim, a celebração de negócio jurídico válido cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária, acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas ou assegurando benefícios fiscais, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa. A realidade jurídica é constituída pelo próprio direito: este prevê a forma e a linguagem a ser adotada para que se tenha determinado fato ou não. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada. Feitas essas considerações, entendo que a atividade exercida pelo contribuinte no sentido de buscar o menor ônus tributário possível em sua vida e seus negócios é legítima e conduz à elisão fiscal quando preenchidos os seguintes requisitos:

- a) Anterioridade ao fato gerador: Os atos sejam praticados antes da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei;
- b) Licidade dos atos praticados. Os atos praticados sejam lícitos e possíveis e não vedados pelo ordenamento; e
- c) Não caracterização de simulação. Os atos praticados sejam reais e não sejam simulados. (ACÓRDÃO 1402-001.954, p. 69-70)

Na sequência, o acórdão propõe como critérios para a identificação da ocorrência de simulação no caso concreto que se investigue a coerência do conteúdo declarado com a estrutura e os efeitos do negócio efetivamente praticado pelas partes.

E é precisamente neste ponto que residem as grandes divergências práticas de qualificação dos atos na esfera fiscal, muitas vezes envoltas em falsas dicotomias como aquela que trata da prevalência da forma sobre a substância ou vice-versa. Em matéria fiscal parece haver três aspectos envolvidos na adequada caracterização dos atos simulados pela fiscalização e desconstituição de seus efeitos. O aspecto relativo à substância dos atos praticados é o que envolve maior carga de subjetivismo, já que tem relação direta com a aferição da existência de uma declaração não verdadeira ou de uma divergência entre a vontade real e a declarada.

Como não forma de adentrar à psique de quem praticou os atos para aferir com exatidão a existência de tal divergência, mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as consequências e ônus, de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica adotada.

Não se cuida com isso de tributar o ato segundo o resultado econômico por ele perpetrado, nos moldes da teoria da interpretação econômica incompatível com o princípio da legalidade, eis que o contribuinte tem o direito de, dentre duas ou mais alternativas juridicamente viáveis para atingir

determinado objetivo econômico ou de outra natureza, adotar aquela que seja menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Entretanto, ao escolher uma alternativa, ainda que motivado pelo objetivo de redução da carga tributária, deve o contribuinte assumir todas as consequências e ônus dela decorrentes e deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática, mesmo que referida forma não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional, caracterizando o negócio jurídico indireto, plenamente viável em nosso ordenamento. (ACÓRDÃO 1402-001.954, p. 71).

A par das situações acima descritas, há casos, ainda, em que o CARF mantém a glosa à amortização do ágio com fundamento nos fatos aferidos nos autos e na constatação de que o ágio amortizado é artificial (Linha 4 dentre os elencados acima), sendo exemplo de precedentes dessa natureza o Acórdão 1301-001.951, proferido em 02/03/2016 no Processo Administrativo nº 11516.722646/2011-19, de cuja ementa consta o seguinte:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. ARTIFICIALIDADE. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram tão somente a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

O mencionado precedente cuida de discussão acerca da dedutibilidade do ágio decorrente de operações por meio das quais uma empresa operacional foi transferida a empresas *holding* criadas pelos mesmos sócios da sociedade operacional, as quais foram posteriormente incorporadas pela mesma empresa operacional, com a apuração de ágio, amortizado nos anos subsequentes à incorporação.

Embora o acórdão em comento tenha invocado em sua fundamentação a investigação acerca do propósito negocial das operações, a análise do julgado conduz à conclusão de que o propósito negocial não foi invocado na hipótese como um requisito obrigatório para a oponibilidade à fiscalização dos negócios praticados pelo contribuinte, mas como um indício da artificialidade e ausência de substância do ágio, especialmente ao ter-se em conta que este consiste em um sobrepreço pago pelo adquirente da participação societária, tendo o acórdão supracitado concluído que ele deve ser aferido em condições de imparcialidade para que possa se caracterizar como ágio efetivo, e não um mero registro contábil.

Com efeito, conforme se constata de excerto da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que foi transcrita no acórdão ora comentado, a

ausência de propósito comercial foi considerada apenas como um elemento a corroborar a artificialidade do ágio contabilizado e amortizado pelos contribuintes na hipótese analisada. Foi consignado na decisão que a hipótese não pode ser enquadrada como ágio efetivo:

Uma eventual valorização de investimento e/ou patrimônio de uma empresa, produzida por Laudo de Avaliação, quando é repassado/transferido a outra empresa por força de várias operações societárias entre empresas do mesmo grupo econômico, não tem natureza de ágio, seja porque não se pode reconhecer/legitimar a existência de uma mais valia originada de forma unilateral ou porque não há custo de aquisição, **mormente quando comprovado que seu surgimento só se fez presente para uma única finalidade: a redução de tributos.** (ACÓRDÃO 1301-001.951, p. 19. Grifo e destaque nosso)

Ainda como fundamento para a conclusão de que o ponto fulcral do acórdão em análise reside na conclusão pela artificialidade do ágio, e não na ausência do propósito comercial como se este fosse um requisito autônomo para a eficácia dos planejamentos adotados pelo contribuinte, podem-se citar as seguintes passagens do acórdão em análise:

Em uma primeira análise, os procedimentos adotados pela Recorrente revelam-se em conformidade com a lei. Entretanto, ao analisarmos os fatos que lhes serviram de suporte, ficam evidenciados fatores que levam à convicção acerca do artificialismo na geração da despesa com amortização de ágio. (ACÓRDÃO 1301-001.951, p. 26)

A *contrario sensu*, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferências, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida. (ACÓRDÃO 1301-001.951, p. 26)

Tenho, pois, por artificial o ágio gerado na operação submetida a exame e, por decorrência, indedutível. (ACÓRDÃO 1301-001.951, p. 27)

A fundamentação do acórdão destaca também a necessidade de se analisar os fatos em cada caso submetido à apreciação do CARF, o que também vai ao encontro da conclusão de que a legitimidade de eventual planejamento levado a efeito pelo contribuinte é intrinsecamente relacionada à conduta por ele efetivamente adotada (e não apenas declarada ou formalizada):

A questão da dedutibilidade de amortizações de ágio, penso, deve ser apreciada tomando-se por base o conjunto fático retratado nos autos e que acima foi sinteticamente descrito, inexistindo a possibilidade de aplicação a casos diversos (conjuntos fáticos distintos) uma mesma solução. Portanto, em princípio, o simples fato de o ágio ter sua origem em processo de reorganização interna de Grupo econômico não poderia servir de suporte

para fundamentar uma eventual glosa da despesa correspondente à sua amortização. (ACÓRDÃO 1301-001.951, p. 24)

Nesse contexto, vê-se que o propósito comercial foi invocado no julgado em tela como fundamento da artificialidade do ágio amortizado pelo contribuinte, e não como condição *sine qua non* para a oponibilidade do planejamento tributário em face da fiscalização.

Os indícios apontados no acórdão recorrido para concluir pela artificialidade do ágio, por sua vez, além de serem relacionados ao conceito material de ágio – o qual é relacionado à mais valia paga pelo adquirente em uma aquisição de participação societária e tem um fundamento econômico em seu próprio conceito jurídico –, também podem ser entendidos como indícios de simulação, tendo as operações analisadas pela fiscalização sido consideradas inaptas a gerar ágio nesse caso justamente porque não ensejaram despesa efetiva e não foram objeto de negociações em um livre ambiente de mercado em que se pudesse efetivamente apurar diferença entre o valor patrimonial de um bem e aquele a ser pago na operação.

Dentre os acórdãos selecionados para análise, contudo, a linha mais recorrente foi aquela indicada no item 2 *supra*, que considera o propósito comercial ou substância econômica do ágio como requisito imprescindível para a própria caracterização do ágio como tal. Assim, nega-se a possibilidade de haver ágio efetivo em uma operação realizada sem condições de independência na negociação do preço, mas admite-se como amortizável o ágio decorrente de operações internas a um grupo econômico, desde que a primeira aquisição da participação societária com ágio por uma empresa do grupo tenha se dado em relação travada com terceiros independentes, tendo ocorrido apenas a posterior transferência dessa participação a outras empresas do grupo (com o ágio já acrescido ao valor de custo do ativo).

Da análise da maioria dos precedentes enquadrados na linha de entendimento descrita no aludido item 2 acima não é possível identificar-se com clareza a que título é invocada a necessidade de propósito comercial, ou seja, se ele é tido como um requisito para que os negócios sejam oponíveis à fiscalização em quaisquer casos ou se está sendo exigido no caso apenas por ser necessário para ter-se a caracterização do ágio como dispêndio efetivo e, portanto, amortizável. Não obstante, pode-se inferir da fundamentação como um todo dos julgados e, em

especial, da decisão pela admissão da amortização do ágio transferido em operações internas ao grupo, que o propósito comercial nesses acordos é exigido apenas como requisito para a substância econômica do ágio e sua consequente caracterização como despesa amortizável e dedutível. Deveras, se o entendimento dos julgados nos aludidos processos fosse de que o propósito comercial é exigido como requisito para a oponibilidade à fiscalização de quaisquer negócios, não seria admitida como oponível a operação interna ao grupo que ensejou a criação do ágio na empresa que o está amortizando, por meio da transferência do custo de aquisição do respectivo ativo já onerado com o ágio originado em operação antecedente.

A linha de entendimento acima apontada pode ser ilustrada pelo Acórdão nº 1402-00.802, vinculado ao Processo Administrativo nº 16561.000222/2008-72 e cuja sessão de julgamento data de 21/10/2011, contando com ementa que contém o seguinte fragmento:

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática não ocorreu. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO – INOCORRÊNCIA. No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.427/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

Esse precedente trata de ágio decorrente da aquisição do Banespa pelo Grupo Santander, o qual, embora tenha a sua origem econômica em operação realizada entre partes não relacionadas, somente teve a sua amortização viabilizada após cadeia de operações que envolveram a incorporação de parte relacionada, tida pela fiscalização como uma empresa utilizada como veículo para a fruição de benefício fiscal.

As ações do Banespa foram adquiridas com ágio pelo Santander Hispano (empresa espanhola) em leilão público e, ato contínuo, elas foram integralizadas em

empresa *holding* constituída no Brasil (investidora), com ágio em valor idêntico àquele decorrente da aquisição em leilão público. A investidora foi posteriormente incorporada pelo Banespa (investida), com a conseqüente amortização do ágio nos exercícios financeiros vindouros.

Em sua defesa, a contribuinte aponta razões extrafiscais para a aquisição do Banespa por meio de empresa estrangeira, bem como para a constituição e posterior incorporação da empresa *holding*, as quais podem ser assim sintetizadas: (1) o Grupo Santander pretendia explorar o Banespa por meio das empresas locais do grupo, mas elas não tinham recursos suficientes para proceder diretamente à aquisição. Por outro lado, uma eventual capitalização prévia poderia ser utilizada como indício pelos demais concorrentes no leilão para estimar o valor do lance que o grupo estava disposto a oferecer, o que prejudicaria a estratégia que estava sendo utilizada pelo grupo para maximizar as suas chances de êxito no leilão; (2) a integralização das ações adquiridas pelo Santander Hispano não poderia ser feita diretamente em quaisquer das empresas do grupo já existentes no Brasil, pois elas eram instituições financeiras e as normas do Banco Central do Brasil (BACEN) determinam que a integralização de capital em instituições financeiras somente pode ser feita por meios específicos, dentre os quais não se inclui a integralização de participação societária em outras empresas; (3) a utilização da empresa *holding* nesse processo seria justificável, ainda, para viabilizar a segregação do ágio e evitar que ele impactasse a apuração dos resultados operacionais para fins de distribuição de dividendos aos acionistas minoritários do Banespa; (4) a incorporação da empresa *holding* (investidora) pelo Banespa (investida), por sua vez, decorre não apenas de razões fiscais (viabilizar a amortização do ágio), mas também da busca por redução de ônus burocráticos, já que o Banespa já detinha as licenças e autorizações necessárias para a sua atuação.

As referidas justificativas não tributárias para a prática dos atos são arroladas no acórdão em análise, mas não constituem a razão determinante da decisão pelo reconhecimento do direito da empresa à amortização do ágio. Esta se pautou essencialmente na substância econômica do ágio, cuja origem decorre de uma operação realizada entre partes não relacionadas e no ambiente do Programa Nacional de Desestatização (PND), bem como na ausência de fraude ou simulação

na conduta do contribuinte, sendo elencados no acórdão os seguintes requisitos para que o ágio seja amortizável:

Pois bem, entendo que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura de ágio, com fulcro no art. 7º, inciso III, da Lei 9.532 de 1977, deve atender, inicialmente, a 3 (três) premissas básicas, quais sejam:

- i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

No presente caso, essas premissas básicas foram cumpridas. (ACÓRDÃO 1402-00.802, p. 58)

O acórdão em comento destaca, ainda, a necessidade de analisar-se a cadeia de atos praticados em sua integralidade, como um filme, e não de forma segregada, bem como de se levar em conta o contexto em que os atos foram praticados e os resultados finais alcançados.

Sob esse prisma, o acórdão aponta que o que se tem ao final no presente caso é a transferência da participação do Banespa ao Grupo Santander com o pagamento de ágio real e efetivo em favor da União e a posterior confusão entre o patrimônio da investida (Banespa) e aquele do investidor. Esse ágio, então, é passível de amortização, ainda que o investidor que restou incorporado pela investida seja outra empresa do mesmo grupo econômico, e não aquela que efetivamente promoveu a aquisição originária das ações.

Embora o Auditor Wenner Hess tenha sido extremamente claro em seus fundamentos, abstraindo dos aspectos formais e buscando a verdade real, o que ocorreu foi uma concomitante transferência da participação no Banespa adquirida Santander Hispano na Santander Holding, ao tempo das aquisições. A exiguidade do prazo não dá margem a outra conclusão.

[...]

Ora, em situações semelhantes em que o contribuinte utiliza-se de operações concatenadas para evadir-se da tributação, sob o manto da formalidade, a Fiscalização analisa o “filme”, faz transparecer os verdadeiros propósitos dos contribuintes e, ao final, demonstra e conclui que tudo foi feito visando reduzir indevidamente os tributos devidos, muitas vezes mediante ações dolosas. No presente caso, a análise do “filme”, conjuntamente à legislação aplicável, autoriza a conclusão de que o contribuinte não incorreu em deduções indevidas, muito menos em ilícitos fiscais.

Cabe aqui, novamente, buscar coerência no julgamento. Não há margem para dois pesos e duas medidas, sob pena de total perda da credibilidade. (ACÓRDÃO 1402-00.802, p. 63-4)

Na situação versada nos autos, a efetividade dos desembolsos de recursos por parte do Banco Santander Hispano é incontestável. De igual forma, se visto o filme todo, verifica-se que antes das operações o Banespa era controlado pela União e possuía centenas de acionistas minoritários. No momento da incorporação do Banespa por seu controlador Santander

Holding, o controle acionário de ambos era do Banco Santander Hispano. Portanto, a amortização não se deu do “ágio de si mesma”, gerado artificialmente, seja no próprio Banespa, seja no Grupo Santander, e sim do ágio efetivamente pago pelo Banco Santander Hispano na aquisição do Banespa junto a União e demais acionistas minoritários. (ACÓRDÃO 1402-00.802, p. 67).

Ademais, ao fundamentar o descabimento de qualificação de multa no caso – o que o relator sustenta que deve prevalecer, ainda que a hipótese fosse enquadrada como planejamento inoponível ao Fisco –, o relator aponta a inocorrência de fraude no caso em exame, inclusive de fraude à lei, sendo esta última por ele vinculada à prática de atos cujos efeitos sejam proibidos pela lei.

Nos dispositivos acima inexistente vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei, que, aliás, não pode ser confundido com erro de interpretação da lei. Na fraude a lei, o ato em si é ilícito, tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática.

Ora, não há dúvidas quanto a intenção da contribuinte em reduzir os tributos devidos, tendo ele praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei. Se obteve Êxito é outro aspecto a ser analisado, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo é configurada a fraude, data vênua, não comungo desse entendimento. (ACÓRDÃO 1402-00.802, p. 52).

Em declaração de voto no aludido acórdão, o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, por sua vez, destaca a ausência de simulação no caso em apreço, uma vez que o contribuinte se portou de forma transparente e todas as operações por ele formalizadas foram efetivamente queridas e realizadas pelas partes.

Da análise tem-se que as operações que se revelaram foram aquelas efetivamente queridas e realizadas pelas partes, inexistindo comportamento sobre o qual pudesse incidir qualquer das hipóteses previstas no art. 167, §1º, Código Civil. Não houve disfarce de uma operação para encobrir este ou aquele ato. Não houve negócio senão os efetivamente descritos. Não houve operações fictícias. Não houve acordo em registrar uma declaração de vontade diversa da pretendida para enganar terceiros ou encobrir os atos verdadeiramente realizados. Conforme apontado anteriormente, quando se fala em fraude decorrente de atos formalmente lícitos, mas que podem conter negócios diversos dos efetivamente declarados, há que se analisar a densidade das circunstâncias. E aqui, quando se analisa este elemento se constata que a empresa Santander Holding Ltda foi constituída antes mesmo da realização do leilão, quando o vencedor sequer podia prever se sairia vencedor ou não. Ademais, não se está diante de planejamento tributário adquirido em prateleiras de livrarias que só concede benefícios a quem os adota, simulando ou encobrendo um ou outro ato. O benefício da dedução do ágio, utilizado pelo recorrente, seria concedido a qualquer vencedor do leilão. (ACÓRDÃO 1402-00.802, p. 124).

Ocorre que, não obstante a prevalência da linha 2 nos julgados da lavra das turmas das distintas câmaras da 1ª Seção do CARF que foram selecionados para estudo neste trabalho, esse não foi o entendimento externado pela Câmara Superior

de Recursos Fiscais (CSRF) nos primeiros casos submetidos ao seu julgamento. No único precedente publicado até o final de março do ano de 2016, foi adotada a linha de entendimento 1, exigindo-se o propósito negocial (não tributário) em quaisquer operações relacionadas à geração ou à viabilização da amortização do ágio.

O precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) supracitado, Acórdão nº 9101-002.183, foi proferido no Processo Administrativo nº 16643.000079/2009-90 em sessão realizada em 20/01/2016, e conta com ementa da qual se extrai passagem nos seguintes termos:

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO. OPERAÇÃO ALIENÍGENA. Não é dedutível o pretense ágio na aquisição de participação societária apurada no estrangeiro, em operação envolvendo pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mesmo que sem qualquer vinculação entre si, ainda mais quando, tanto o laudo de avaliação apresentado quanto o lançamento fiscal se baseiam em ágio contabilizado mais de dois anos depois, oriundo de operações envolvendo empresas já pertencentes ao mesmo grupo econômico, domiciliadas no Brasil, caracterizando ágio interno.

O aludido processo discute a dedutibilidade de ágio amortizado pela empresa Johnson Controls do Brasil Automotive. O ágio em tela seria decorrente da seguinte operação: a controladora da contribuinte teria lhe transferido ações da JCAE do Brasil, com ágio, e essa empresa (investida) foi posteriormente incorporada pela contribuinte (investidora), que passou a amortizar o ágio que se encontrava contabilizado. A participação societária na empresa investida (JCAE) foi transferida à Johnson Controls do Brasil Automotive por sua coligada com base em seu valor de custo, mas esse valor de custo já continha parcela relativa a ágio, por ter essa participação societária sido previamente adquirida em operação internacional realizada entre partes independentes (comprador e vendedor estrangeiros).

A fiscalização procedeu à glosa do ágio amortizado pela empresa, por entender que não houve efetivo desembolso e a operação que o ensejou foi realizada entre partes relacionadas, não se podendo falar em ágio efetivo na hipótese. Em sua defesa, a empresa demonstrou que o ágio tinha a sua raiz econômica em operação prévia celebrada entre partes estrangeiras independentes. Além disso, o valor por meio do qual a participação societária em apreço foi incorporada na empresa fiscalizada consistia no valor de custo ao qual, ao adquirir esse ativo, sua coligada incorreria. Esse custo continha valor relativo ao ágio apurado em operação praticada em ambiente de livre mercado.

O lançamento fiscal, que havia sido mantido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, foi julgado improcedente em sede de recurso voluntário pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

A 1ª Turma da CSRF, contudo, em sede de recurso especial, reformou a decisão proferida anteriormente em sede de recurso voluntário e decidiu pela manutenção da exigência fiscal decorrente da glosa do ágio amortizado pela Johnson Controls do Brasil Automotivo, ao fundamento, em síntese, de que (1) o ágio originado da operação celebrada no exterior entre a coligada da contribuinte brasileira e terceiro independente não é amortizável, por se tratar de dispêndio realizado por empresa estrangeira e (2) o ágio decorrente da integralização, no capital da empresa brasileira dessa participação societária, ao valor de custo em que incorrera a sua coligada alienígena (valor já onerado com a parcela do ágio), por sua vez, também não seria passível de amortização, por se tratar de “ágio interno”, originado de operação travada entre partes relacionadas.

Da fundamentação do acórdão em apreço, constata-se terem sido considerados como requisitos para a amortização do ágio não apenas o propósito negocial, conceituado na decisão como a motivação para adquirir um investimento por valor superior ao custo original, como também o substrato econômico que decorreria da aquisição entre partes independentes e com efetivo dispêndio e a coincidência entre a pessoa jurídica que suportou o pagamento do ágio nas condições supracitadas e aquela que irá amortizá-lo, não se admitindo transferências do ágio intragrupo.

Por outro lado, não se pode considerar que os requisitos autorizadores da amortização do ágio na aquisição de participação societária, quais sejam, o propósito negocial – compreendido como a motivação para adquirir um investimento por valor superior ao custo original –, e o substrato econômico – entendido como decorrente da aquisição de negócio comutativo entre partes independentes, com dispêndio de recursos e previsão de ganho –, além do desembolso financeiro, possam ser buscados em negócio jurídico celebrado por pessoas jurídicas diversas daquela que efetivamente procedeu à amortização. (ACÓRDÃO 9101-002.183, p. 20)

Há, aqui, portanto, um problema crucial: a fiscalizada não adquiriu participação com ágio, de modo a poder desdobrá-lo. Na verdade a controladora da autuada (HOOVER) transferiu a ela (autuada), em 18/12/2003, mediante subscrição de capital, todas as quotas da empresa JCAE do Brasil, por ela (HOOVER) possuídas. Esta, por sua vez (HOOVER), também não adquiriu participação societária com ágio, de modo a poder desdobrá-lo, se é que isso fosse possível (trata-se de empresa norte-americana). Na verdade, a controladora da autuada (JCI Estados Unidos) transferiu a ela (HOOVER), também em 18/12/2003,

mediante subscrição de capital, todas as quotas da empresa JCAE do Brasil, por ela (JCI - Estados Unidos) possuídas. (ACÓRDÃO 9101-002.183, p. 22)

Em resumo, de duas uma: ou o pretendido ágio é o oriundo da aquisição, ocorrida em 25/07/2001, da SAGEM SAS francesa (controladora da SAGEM BR, que veio a se tornar a JCAE do Brasil) pela JCI norte-americana, o que, como visto, o torna insuscetível de consideração pela legislação brasileira –; ou o pretendido ágio é o proveniente da contabilização da operação de subscrição de capital, ocorrida em 18/12/2003, entre a fiscalização e a sua controladora HOOVER, e que também como visto, não atende aos requisitos da legislação brasileira para a amortização de ágio. (ACÓRDÃO 9101-002.183, p. 22-3)

Adicionalmente, cumpre destacar, mas seguindo outra linha argumentativa, que, porém, deságua na mesma conclusão, é que o alegado ágio (construído internamente, pois quando surge em 18/12/2003 a Hoover já controlava a JCAE e a JCBA) é indedutível, pois a absorção patrimonial requerida pela Lei (no caso, uma incorporação da JCAE pela JCBA), deve se dar entre partes que seriam partes não relacionadas anteriormente à operação de aquisição (nos termos da Lei n. 9532/1997, art. 7º caput: “A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra...”). Porém, a aquisição foi consubstanciada no aumento do capital da JCBA, mediante subscrição e integralização pela controladora comum HOOVER das cotas da JCAE; assim, não existe no presente caso a possibilidade da confusão (por absorção) patrimonial requerida pela lei, pois investidora e investida já faziam parte de uma mesma unidade econômica antes das operações que originaram o suposto ágio (ágio de si mesmo, por “aquisição” de participação de si mesmo –, pois nesta fase da operação não há outra pessoa jurídica envolvida, no sentido que lhe empresa a Lei, pois ninguém adquire algo de si mesmo) – portanto, a previsão legal que permite o aproveitamento de ágio não se aperfeiçoou. Assim, tem-se que o suposto ágio apurado – seja no exterior, seja no Brasil, –, não atendem às prescrições legais e, por conseguinte, não pode ser objeto de amortização dedutível. (ACÓRDÃO 9101-002.183, p. 23)

A supracitada decisão da 1ª Turma da CSRF do CARF, contudo, pauta-se em três premissas que, respeitosamente, são de todo equivocadas, quais sejam:

- 1) A premissa de que a operação de subscrição de capital na empresa brasileira não poderia ser considerada aquisição para fins de desdobramento do custo e reconhecimento contábil do ágio. Isso não se sustenta, pois a integralização de capital social é forma de aquisição de patrimônio pela pessoa jurídica e, sendo o valor atribuído ao bem (participação societária) para fins de integralização superior ao patrimônio líquido da empresa em que é detida essa participação societária, há a caracterização de ágio, e o valor pelo qual se deu a aquisição (via integralização) deve ser desmembrado, nos termos do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977;

- 2) A premissa de que operações de incorporação, fusão ou cisão realizadas entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo não caracterizariam absorção de patrimônio de uma pessoa jurídica por outra, nos moldes exigidos pelo art. 7º da Lei nº 9.532/1997, para que o ágio seja amortizável, porque elas já seriam parte de uma mesma unidade econômica e não se pode adquirir algo de si mesmo – o que não se sustenta, pois as pessoas jurídicas, ainda que integrem um mesmo grupo econômico, têm personalidade jurídica própria;
- 3) A premissa de que o ágio originado em operação realizada entre partes relacionadas é necessariamente não amortizável – o que tampouco se sustenta, pois, ao tempo dos fatos discutidos nesse precedente, não havia vedação legal ao aproveitamento do ágio originado em operações entre partes relacionadas. Os precedentes do CARF que mantiveram em casos pretéritos a glosa do ágio derivado de operações entre partes relacionadas pautaram-se não em uma pretensa vedação absoluta à amortização do ágio nesse tipo de operação, mas na conclusão de que, entre partes relacionadas, não há condições de mercado aptas a gerar o surgimento e quantificação de ágio efetivo. Vale destacar que isso não se dá no caso em análise, no qual o valor da operação realizada entre as partes dependentes observou o valor de custo suportado pela coligada, tendo o ágio a ele agregado sido originalmente apurado em operação entre partes independentes.

Nessa linha, o ágio cuja dedutibilidade foi discutida no precedente em comento deveria ter a sua amortização admitida, não obstante o entendimento em sentido diverso que prevaleceu no julgamento da 1ª Turma da CSRF do CARF. O ágio passível de amortização nesse caso não era o ágio decorrente da operação travada entre partes estrangeiras – o qual, de fato, não produz efeitos fiscais no Brasil –, mas o ágio escriturado na empresa brasileira por ocasião da incorporação em seu capital da participação societária em outra empresa brasileira. Essa participação lhe foi transferida a valor de custo por sua coligada, mas a esse valor de custo já fora adicionada parcela a título do ágio pago pela coligada em favor de terceiro independente. O ágio é juridicamente distinto, mas tem a mesma raiz

econômica daquele que lhe antecedeu, e essa raiz econômica lhe confere substância, pois advém de operação realizada entre partes independentes.

A par desse precedente já publicado, há ainda dois outros casos no qual fora adotada a linha de entendimento 2 supracitada e que foram julgados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em sentido contrário à pretensão dos contribuintes (Processos Administrativos nºs 10480.723383/2010-76 e 16643.720001/2011-18). Os acórdãos relativos aos aludidos precedentes ainda se encontravam pendentes de disponibilização no final de março do ano de 2016.

Embora a jurisprudência do CARF acerca do tema ainda não esteja definida, os primeiros precedentes da 1ª Turma da CSRF apontam para a tendência de que prevaleça a linha de raciocínio que determina a investigação do propósito negocial em todas as etapas da cadeia de negócio como requisito para a amortização do ágio, o que, com o devido respeito ao aludido órgão, nos parece equivocado e não consentâneo com o sistema constitucional tributário brasileiro, por carecer competência à fiscalização para estender a exigência fiscal (ou negar deduções para fins tributários) para além dos limites legais, com base em fundamentos econômicos (e não jurídicos) ou com amparo em argumentos de Justiça.

Em sede judicial, por sua vez, a questão ainda não foi devidamente discutida e apreciada, tendo sido objeto apenas de um precedente, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3). Nele, a glosa da amortização do ágio foi considerada legítima, mantendo-se a exigência fiscal, por ter o Tribunal concluído que o ágio no caso em julgamento era artificial, havendo ainda indícios de fraude nas operações levadas a efeito pelo contribuinte.

O processo (Apelação Cível 0017237-12.2010.4.03.6100/SP), do qual o contribuinte veio a desistir para aderir a programa de parcelamento, discutia a dedutibilidade de ágio amortizado pela empresa Libra Terminal 35 S/A, o qual decorria de operações realizadas entre partes relacionadas. Foi criada nova empresa no grupo, na qual foram integralizadas cotas do capital social da empresa operacional, com a posterior incorporação da investidora, recentemente criada pela investida.

O voto vencedor proferido no acórdão do TRF-3 invoca o princípio da primazia da essência sobre a forma, e afirma estar ausente no caso o fundamento econômico para o ágio. O relator do acórdão entendeu que as situações declaradas

nos atos negociais do contribuinte não eram reais e, por esta razão, o caso caracteriza-se como evasão fiscal, e não elisão.

Embora não analise a questão sob o prisma da simulação, os argumentos aduzidos pelo acórdão para aplicar ao caso o invocado princípio da primazia da essência sobre a forma são, em verdade, indícios de simulação, na medida em que os atos praticados são inquinados pela decisão em comento de artificiais e com indícios de falsidade.

Ademais, o precedente em tela afirma a possibilidade (ainda que excepcional) de ser caracterizado ágio real em operações intragrupo, conforme se depreende das seguintes passagens do julgado. Isso vai de encontro ao entendimento externado pela 1ª Turma do CSRF do CARF no precedente acima comentado:

No entanto, há vários indícios da criação artificial de ágio, a começar pelo fato das aquisições ocorrerem entre empresas que tinham os mesmos controladores, o que somente pode ser admitido em situações excepcionais e diante da cabal demonstração do "custo efetivo do ágio". (ACÓRDÃO na Apelação Cível 0017237-12.2010.4.03.6100/SP, p. 16)

Quando mais por se tratar de operações entre empresas do mesmo grupo, o surgimento do ágio somente poderia ser admitido se houvesse um laudo minucioso e independente sobre todos os ativos da empresa emissora das ações, levando em conta seu relacionamento com clientes, preços praticados no mercado, expectativas da colocação de seus produtos e serviços, etc., sempre com base em informações do próprio mercado. (ACÓRDÃO na Apelação Cível 0017237-12.2010.4.03.6100/SP, p. 17)

Por fim, é importante registrar que os precedentes analisados neste estudo referem-se integralmente a operações realizadas na égide do regime legal anterior à entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, que, conforme se depreende da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 627/2013 (diploma posteriormente convertido na Lei nº 12.973/2014), teve como objetivo a “adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis”, especialmente em razão dos inúmeros questionamentos e insegurança jurídica que advinham da apuração de tributos com base em “uma legislação societária já revogada”¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Nesse sentido, veja-se o seguinte excerto da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 627/2013 (diploma posteriormente convertido na Lei nº 12.973/2014): “[...] Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de

A Lei nº 12.973/2014 promoveu alterações relevantes em matéria de amortização de ágio, muitas das quais tangenciam pontos que vêm sendo objeto de intensa discussão perante o CARF, com destaque para a previsão de que a amortização do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), assim como o impacto da mais valia do investimento sobre o seu custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, somente é cabível nas hipóteses em que ele for decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes (art. 20 e 22 da Lei nº 12.973/2014¹⁰⁹). A aludida lei destaca, contudo, que, na hipótese de operação de aquisição realizada em estágios, a condição de dependente ou não dependente das partes contratantes deve ser apreciada apenas na data da 1ª aquisição, desde que todas as demais etapas do processo estejam previstas no instrumento negocial original (art. 25, § único, Lei nº 12.973/2014¹¹⁰).

A par dessa nova exigência legal, que para as operações realizadas em sua vigência põe fim à discussão acerca da possibilidade de haver ágio gerado internamente em um mesmo grupo econômico, a Lei nº 12.973/2014 promoveu, ainda, alterações nas regras sobre desmembramento do custo de aquisição da participação societária avaliada pelo valor do patrimônio líquido e em relação à documentação de suporte exigida para demonstração da origem e fundamento

cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”.

¹⁰⁹ “Art. 20. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária, referente à mais-valia de que trata o inciso II do *caput* do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão [...]”. “Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do *caput* do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. § 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando: I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado; II - os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 37 ou no § 1º do art. 39 desta Lei. § 2º O laudo de que trata o inciso I do § 1º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes apresentem comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante. § 3º A vedação prevista no inciso I do § 1º não se aplica para participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes”.

¹¹⁰ “Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: [...] Parágrafo único. No caso de participação societária adquirida em estágios, a relação de dependência entre o(s) alienante(s) e o(s) adquirente(s) de que trata este artigo deve ser verificada no ato da primeira aquisição, desde que as condições do negócio estejam previstas no instrumento negocial”.

econômico do ágio contabilizado pelo contribuinte (art. 20, incisos e §§ do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com a redação da Lei nº 12.973/2014¹¹¹), assim sintetizadas:

	Regime anterior à Lei nº 12.973/2014	Regime posterior à Lei nº 12.973/2014
Desdobramento do custo de aquisição	a) Patrimônio líquido; b) ágio ou deságio, cujo fundamento econômico pode consistir em (a.1) valor de mercado dos ativos diverso daquele registrado na contabilidade da investida; (a.2) rentabilidade da investida com base em previsão de resultados futuros e (a.3) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.	a) Patrimônio líquido; b) mais ou menos valia, consistente na diferença entre o valor do patrimônio líquido e o valor do justo do investimento; c) ágio por rentabilidade futura (<i>goodwill</i>), que deve corresponder à diferença entre o valor do investimento e os valores apurados a título de patrimônio líquido e mais ou menos valia.

¹¹¹ Decreto-Lei nº 1.598/1977: “Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do *caput*; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) III - ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do *caput*. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) § 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do *caput* serão registrados em subcontas distintas. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) §2º (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) § 3º O valor de que trata o inciso II do *caput* deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) §4º (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). § 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) I - primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) II - posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) ou do ganho proveniente de compra vantajosa. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) § 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5º, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) § 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo, podendo estabelecer formas alternativas de registro e de apresentação do laudo previsto no § 3º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”.

Documento de suporte	Demonstração arquivada como comprovante da escrituração	
----------------------	---	--

7.3.2. Pejotização

Os contribuintes que se dedicam a atividades de prestação de serviço optam, não raras vezes, por se organizar sob a forma de pessoa jurídica, sendo essa escolha feita inclusive em casos nos quais os serviços prestados têm natureza intelectual e naqueles em que a obrigação é como regra contratada *intuitu personae*, com a indicação do profissional (empregado ou sócio) que deve se dedicar pessoalmente à prestação do serviço.

A opção do contribuinte pela organização de suas atividades sob a forma de pessoa jurídica tem impactos fiscais relevantes, na medida em que o regime jurídico aplicável às pessoas jurídicas difere em muito daquele a que se sujeitam as pessoas físicas e a legislação brasileira atualmente vigente isenta do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas a distribuição de lucros aos sócios ou acionistas de pessoas jurídicas. Essa opção enseja em muitos casos economia fiscal, especialmente se for viável a opção por regimes diferenciados de tributação, a exemplo da tributação no Simples Nacional ou sob a forma do lucro presumido.

Com efeito, apesar de a prestação de serviços sob a forma de pessoa jurídica atrair a incidência de outros tributos (a exemplo das contribuições sociais), a tributação da renda nas pessoas jurídicas afigura-se em muitos casos vantajosa quando comparada àquela aplicável às pessoas físicas. Veja-se a possibilidade de sujeitar-se à tributação apenas um percentual dos rendimentos auferidos (lucro presumido) ou de deduzir uma gama maior de despesas (lucro real), em contraposição ao dever imposto às pessoas físicas de submeter à tributação a integralidade da renda percebida, admitidas apenas deduções limitadas e em casos expressamente autorizados pela legislação. Isso se verifica, ainda que se trate de atividade na qual se admite a dedução de despesas com fundamento em livro-caixa, pois também nesses casos a lei elenca um rol limitado de despesas como

dedutíveis, em comparação àquelas admitidas em relação às pessoas jurídicas, não sendo admitida, por exemplo, a depreciação dos bens de seu patrimônio afetados ao exercício da atividade.

A opção pela exploração de uma dada atividade por meio de pessoas jurídicas também tem como consequência a imposição de volume reduzido de obrigações fiscais e previdenciárias ao tomador de serviços – afastando, por exemplo, a incidência da contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, III da Lei nº 8.212/91¹¹², incidente sobre a remuneração de contribuintes individuais que prestem serviços à pessoa jurídica. Isso pode vir a conferir maior competitividade ao profissional no mercado e viabilizar, inclusive, a formação de preços mais elevados.

Na linha do exposto nos capítulos antecedentes desta dissertação, o contribuinte é livre para eleger a forma mais conveniente para a organização de suas atividades, podendo fazê-lo inclusive por razões exclusivamente fiscais – o que decorre dos princípios da liberdade (em especial a liberdade de iniciativa) e da legalidade, a última tanto em sua acepção geral quanto na forma estrita da legalidade tributária.

A liberdade do contribuinte para a formatação de seus negócios, contudo, encontra (por óbvio) limites na lei, com destaque para a legislação trabalhista e a vedação à prática de simulação. É imprescindível para a validade dos atos e negócios perpetrados que: (1) a pessoa jurídica tenha existência tanto formal quanto material, fazendo-se presente a união de duas ou mais pessoas que se obrigam reciprocamente a contribuir com bens ou serviços para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados e (2) o vínculo entre o tomador e o prestador de serviços não se caracterize como relação de emprego.

O reconhecimento da existência de pessoa jurídica validamente constituída, por sua vez, é fator relevante para a investigação acerca da eventual presença de vínculo empregatício, haja vista o impedimento legal a que se tenha relação de emprego entre duas pessoas jurídicas, por ser a condição de pessoa física um dos

¹¹² “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [...] III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)”.

requisitos previstos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) ¹¹³ para o enquadramento do indivíduo como empregado.

As sociedades (civis ou empresárias) são conceituadas no artigo 981 do Código Civil Brasileiro (CCB)¹¹⁴, segundo o qual o contrato de sociedade é aquele celebrado por “pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”.

Presentes essas circunstâncias, e não estando o contrato maculado com vícios de outra natureza, a regra deve ser o respeito à formatação jurídica eleita pelo contribuinte para a organização de suas atividades.

Constatando-se que a constituição da pessoa jurídica se deu de forma simulada ou em fraude à legislação trabalhista, ou, ainda, que se encontra eivada de vícios de outra natureza, o vínculo empregatício pode ser reconhecido com as respectivas consequências fiscais, mas deve qualquer decisão neste sentido ser devidamente motivada com a comprovação das razões que ensejaram a requalificação dos negócios levados a efeito pelo contribuinte.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu ao julgar o RESP nº 359.814/SC pela necessidade de retorno de um processo ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) para novo julgamento de causa que discutia autuação fiscal imposta à Sadia S/A por força do enquadramento como empregatício do vínculo por ela mantido com pessoas jurídicas que lhe prestavam serviços. Isso ocorreu porque o STJ considerou imprescindível ao julgamento da causa a análise da questão atinente ao fato de que a caracterização do prestador de serviço como pessoa jurídica configura-se como impeditivo ao enquadramento da situação como relação de emprego.

O acórdão do STJ restou ementado nos seguintes termos:

PROCESSUAL – TRIBUTÁRIO – CONTRATO DE TRABALHO – TERCEIRIZAÇÃO – SEXADORES DE PINTOS - DESCARACTERIZAÇÃO – CONTRATO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS – EMBARGOS DECLARATÓRIOS – RESPOSTA NECESSÁRIA.

¹¹³ “Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual”.

¹¹⁴ “Art. 981 Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados”.

- Se o acórdão descaracterizou contrato de terceirização, firmado entre duas pessoas jurídicas, para enxergar nele um efetivo contrato de trabalho, é necessário explicitar o argumento que o autorizou afastar-se do cânone segundo o qual somente pessoa física pode ser considerada empregado. Embargos declaratórios em busca de tal explicitação devem ser respondidos. (STJ, REsp 359.814/SC, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2003, DJ 09/12/2003, p. 213)

Do relatório do acórdão, constata-se que a decisão recorrida foi pautada principalmente no fato de os serviços prestados no aludido caso (*sexagem* de aves) serem relacionados à atividade-fim da tomadora, tendo sido destacado em excertos da decisão recorrida transcritos no acórdão do STJ que: “não é válida a terceirização de atividade-fim da empresa, conforme inteligência do Em. 331, III, do TST, formando-se o vínculo diretamente com o tomador de serviços; [...]”; (p. 02) “[...] os supostos trabalhadores autônomos prestavam serviços ligados à atividade-fim da empresa, em regime de habitualidade” (p. 02) e “[...] o trabalho supostamente terceirizado é prestado no estabelecimento da recorrente, habitualmente, obedecendo ao regulamento da empresa, com exclusividade e por tempo indeterminado” (p. 02).

O acórdão do STJ, por sua vez, destaca que a caracterização do prestador de serviço como pessoa jurídica é fator impeditivo ao enquadramento da situação como relação de emprego e, em consequência, determina o retorno dos autos ao TRF-4, para que o tribunal local apreciasse esse argumento do contribuinte em específico¹¹⁵.

Anoto, inicialmente, que a recorrente opõe embargos declaratórios, buscando esclarecimento sobre a circunstância de o contrato de que resultou a afirmada relação de emprego ter envolvido duas pessoas jurídicas. Ora, é de elementar conhecimento que em nosso direito, o contrato de trabalho trava-se entre o empregador (pessoa física ou jurídica) e o empregado (necessariamente pessoa física). Pessoa jurídica não pode

¹¹⁵ Conforme informações obtidas pelo extrato de movimentação do processo disponível na Internet, os autos retornaram à origem e já foram objeto de novo julgamento, tendo sido acolhida a pretensão do contribuinte e anulada a exigência fiscal. O inteiro teor do acórdão desse novo julgamento, contudo, não está disponível para consulta. Segundo excerto da decisão que inadmitiu recurso especial da Fazenda, disponível no sítio eletrônico do TRF-4 na Internet, restou decidido nos autos que: "Do exame do contrato juntado aos autos, tendo como contratante a Sadia Agropastoril Catarinense Ltda., e contratada Mazakazu Tamura Ltda. (fls.53/59), verifico que se trata de verdadeiro contrato de trabalho de natureza civil, sendo evidente a ausência de vínculo empregatício. Não há pessoalidade, porque o serviço poder ser prestado por qualquer profissional. Não há salário, pois a 'taxa de sexagem' é definida pela associação. Não há subordinação, eis que inexistente qualquer comando patronal sobre a tarefa. Sob este prisma, outra conclusão não há, senão a de que, sendo incorrente na espécie, o fato gerador da contribuição previdenciária, ante a inexistência de vínculo laboral entre os sexadores e a autora, mister, pois, que se reconheça a procedência da presente ação anulatória, tal como declarada pela sentença".

ser tratada como empregada. O E. Tribunal a quo recusou-se em responder essa questão, julgando-a irrelevante. O tema, entretanto, é fundamental, para que se avalie a procedência da alegada ofensa ao Art. 110 do Código Tributário Nacional. Com efeito, se o aplicador da lei tributária deve observar “o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado”, como afirmar que na hipótese houve fato gerador de contribuição previdenciária, se a hipótese é incompatível com a existência de relação trabalhista. Tenho para mim, que a resposta a essa indagação é necessária à compreensão da controvérsia. Dou provimento ao recurso especial, para nulificar o acórdão que negou resposta aos embargos declaratórios e fazer com que os autos retornem para que tal resposta se efetive. (ACÓRDÃO no RESP 359.814/SC, p. 04)

Nesse contexto, somente se pode falar em submissão de operação realizada por pessoa jurídica à sistemática de tributação das pessoas físicas caso se façam presentes elementos suficientes para se concluir pela ocorrência de simulação, fraude à lei trabalhista ou outro vício que invalide o negócio jurídico nos moldes em que praticado pelo contribuinte, não sendo cabível o reconhecimento de relação de emprego em relações travadas entre duas pessoas jurídicas validamente constituídas.

Lado outro, em se fazendo presentes os elementos necessários e suficientes para a requalificação dos fatos e enquadramento da situação como relação empregatícia, é preciso definir se a autoridade fiscal terá competência para o reconhecimento do vínculo de emprego, ainda que apenas para fins fiscais. Essa questão já foi objeto de intensa divergência e a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de ser admissível o reconhecimento desse vínculo pela autoridade administrativa, exclusivamente para fins fiscais¹¹⁶, ao fundamento de que não se pode limitar a competência para lançamento à prévia ação judicial trabalhista – entendimento por nós compartilhado.

No ano de 2007, houve tentativa legislativa de se vedar o reconhecimento de vínculos trabalhistas pela fiscalização na ausência de prévia decisão judicial, mas o dispositivo por meio do qual se tentou incluir essa proibição na Lei nº 11.457/2007¹¹⁷ foi vetado pela Presidência da República. Prevalece, então, o entendimento de que

¹¹⁶ Nesse sentido, *vide*, dentre outros: REsp 894.571/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/09/2008, DJe 13/10/2008 e EDcl no REsp 859.956/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/11/2006, DJ 18/12/2006, p. 341.

¹¹⁷ A vedação ao reconhecimento direto pela fiscalização de vínculos empregatícios para fins fiscais constava do texto aprovado para o art. 9º da Lei nº 11.457/2007, que pretendia incluir §4º ao art. 9º da Lei nº 10.593/2002, mas esse dispositivo foi vetado pela Presidência da República, nos seguintes termos. Razões do veto: “As legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação de trabalho entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Condicionar a ocorrência do fato gerador à existência de decisão judicial não atende ao princípio constitucional da separação dos Poderes”.

a autoridade fiscal tem competência para reconhecer (para fins estritamente fiscais) a existência de relação de emprego.

Ademais, independentemente da presença de relação de emprego, caso se constate que a pessoa jurídica formalmente constituída não tem existência de fato, sendo simulado o negócio por meio do qual ela foi criada, a fiscalização também pode sujeitar os rendimentos a ela imputados à tributação na pessoa dos respectivos sócios, hipótese na qual deve demonstrar e comprovar o vício que macula o ato de formação da pessoa jurídica.

A fiscalização tem como prática recorrente a desconsideração de pessoas jurídicas constituídas para a prestação de serviços tidos como personalíssimos e a submissão dos respectivos rendimentos à tributação sob a sistemática imputável às pessoas físicas, sendo notórias as autuações realizadas a esse título em desfavor de artistas, jornalistas, esportistas, engenheiros e outros profissionais liberais.

Conforme se depreende dos precedentes analisados nesse estudo, a autuação fiscal pauta-se, no mais das vezes, na alegação de que se fariam presentes os requisitos para o enquadramento do vínculo como empregatício, mas não são apresentadas em todos os casos as razões para se afastar a personalidade jurídica da sociedade que figura como prestadora do serviço. A fiscalização se limita a alegar que a natureza personalíssima dos serviços impõe que eles sejam tributados na pessoa física que os presta, ainda que esta o faça na condição de sócia de pessoa jurídica contratada para o escopo.

Há casos, ainda, nos quais a fiscalização reconhece não estarem presentes os requisitos para se caracterizar o vínculo empregatício, mas, ainda assim, desconsidera a existência da pessoa jurídica e submete o contribuinte ao regime de tributação das pessoas físicas, qualificando os rendimentos como valores pagos a pessoa física sem vínculo de emprego. Nos casos enquadrados nessa última hipótese, bem como na condição de argumento adicional para aquelas situações em que se sustenta estar presente o vínculo de emprego, a fiscalização afirma que a subcontratação caracterizaria terceirização e não é admissível em atividades-fim da empresa. Ainda, afirma que os serviços de determinada natureza (a exemplo dos artísticos) precisariam obrigatoriamente ser prestados pela pessoa física e por ela ofertados à tributação.

Em clara resposta aos procedimentos que vinham sendo adotados pela fiscalização, foi editada em 2005 a Lei nº 11.196/2005, a qual declara expressamente em seu artigo 129¹¹⁸¹¹⁹ o cabimento da prestação de serviços intelectuais por sociedade prestadora de serviços, com destaque para aqueles “de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços”. O aludido dispositivo legal determina, ainda, que os serviços prestados pelas sociedades supracitadas devem se sujeitar apenas à legislação aplicável às pessoas jurídicas, com a ressalva tão somente da possibilidade de se aplicar o art. 50 do Código Civil (CCB)¹²⁰, que trata das hipóteses em que se admite a desconsideração da personalidade jurídica (a saber, em caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial).

Não obstante a clareza da dicção legal, veiculada pelo Poder competente por meio da edição de norma – que tem o claro intuito de determinar a sujeição de sociedades desta natureza à tributação sob a modalidade da pessoa jurídica –, as autuações fiscais pautadas nos argumentos indicados acima prosseguiram e vêm sendo majoritariamente mantidas pelo CARF. Isso se confirma pela análise dos acórdãos selecionados para estudo neste trabalho, os quais, com exceção apenas do caso Globo, discutem situações cujos fatos geradores dos respectivos tributos ocorreram já na vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

A despeito de não estar sendo observada a contento, contudo, a previsão contida no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 veio elucidar a opção legislativa na situação em apreço, admitindo de forma expressa a prática elisiva adotada por determinados contribuintes. Também não se pode olvidar do fato de que, em um

¹¹⁸ “Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. Parágrafo único. (VETADO)”

¹¹⁹ O parágrafo único do art. 129 previa a inaplicabilidade do aludido dispositivo nos casos em que fosse reconhecida relação de emprego em sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista, mas esse dispositivo foi vetado pela Presidência da República, com o fundamento de que não seria razoável vincular a identificação do fato gerador tributário a uma decisão judicial trabalhista.

¹²⁰ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

Estado Democrático de Direito, o Poder Legislativo é aquele que detém a competência para ponderar razões de Justiça e eleger a linha de ação a nortear a conduta do Estado.

Ademais, a previsão contida no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, embora bem-vinda, não deveria ser sequer necessária, pois a possibilidade de constituição de sociedades para a exploração de atividades intelectuais e quaisquer outras atividades não empresariais é uma decorrência do nosso sistema constitucional e encontra respaldo nas leis materiais que regem as relações privadas. Por outro lado, a submissão dessas operações ao regime tributário imposto às demais pessoas jurídicas é também consequência da CR/88 e das demais normas de nosso ordenamento.

Essa prática encontra amparo em especial na liberdade de iniciativa do contribuinte, que pode escolher formatar os seus negócios da forma que lhe for mais conveniente, sujeitando-se ao regime tributário previsto para a forma que vier a ser por ele efetivamente adotada, ainda que uma seja menos onerosa do que outra que fosse preferível para a fiscalização (desde que, por óbvio, não se tenha simulações, fraudes ou outros vícios que maculem a operação).

Com efeito, a alegação muitas vezes suscitada por agentes fiscais de que, nas sociedades de serviços intelectuais, não se fariam presentes os elementos de empresa, em especial a organização de recursos para o exercício de atividade econômica, nos termos do art. 966 do Código Civil (CCB)¹²¹, não sustenta a pretensa vedação ao exercício dessas atividades por meio de sociedades. A legislação civilista reconhece a possibilidade de criação de sociedades não empresárias (sociedades simples¹²², que correspondem às antigas sociedades

¹²¹ “Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

¹²² *Vide*, nesse sentido, os seguintes dispositivos do CCB vigente, que fazem menção às sociedades simples não empresárias: “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados”. “Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias”. “Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária”.

civis¹²³), as quais são cabíveis justamente nas hipóteses em que não se faz presente o elemento de empresa, a exemplo do que se dá nas profissões liberais, as quais, no mais das vezes, se mostram eticamente incompatíveis com a mercantilização.

A legislação tributária também respalda há longa data a prestação de serviços caracteristicamente profissionais por pessoa jurídica. Nesse sentido, *vide* o disposto no art. 647 do RIR/1999¹²⁴, que encontra respaldo legal no art. 2º do Decreto-Lei nº 2.030/1983, c/c art. 1º, III do Decreto-Lei nº 2.065/1983, art. 52 da Lei nº 7.450/1985 e art. 6º da Lei nº 9.064/1985 e prevê alíquota diferenciada para a retenção na fonte do Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas em caso de serviços de natureza profissional, elencando a esse título atividades como as de assessoria, consultoria, engenharia, odontologia, medicina e pesquisa.

A análise dos precedentes selecionados perante o CARF acerca desse tema, contudo, aponta para a tendência de manutenção das exigências fiscais lançadas em decorrência da pretensão de se impor o regime de tributação das pessoas físicas às hipóteses nas quais se teve a prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoas jurídicas.

¹²³ *Vide*, nesse sentido, os seguintes dispositivos do CCB de 1916, já revogado, que fazem menção às sociedades civis: ~~Art. 1.363. Celebram contrato de sociedade as pessoas, que mutualmente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos, para lograr fins comuns. Art. 1.364. Quando as sociedades civis revestirem as formas estabelecidas nas leis comerciais, entre as quais se inclui a das sociedades anônimas, obedecerão aos respectivos preceitos, no em que não contrariem os deste Código; mas serão inscritas no registro civil, e será civil o seu foro.~~

¹²⁴ Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999): "Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º). § 1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados: 1. administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens); 2. advocacia; 3. análise clínica laboratorial; 4. análises técnicas; 5. arquitetura; 6. assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço); 7. assistência social; 8. auditoria; 9. avaliação e perícia; 10. biologia e biomedicina; 11. cálculo em geral; 12. consultoria; 13. contabilidade; 14. desenho técnico; 15. economia; 16. elaboração de projetos; 17. engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas); 18. ensino e treinamento; 19. estatística; 20. fisioterapia; 21. fonoaudiologia; 22. geologia; 23. leilão; 24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); 25. nutricionismo e dietética; 26. odontologia; 27. organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres; 28. pesquisa em geral; 29. Planejamento; 30. programação; 31. prótese; 32. psicologia e psicanálise; 33. química; 34. radiologia e radioterapia; 35. relações públicas; 36. serviço de despachante; 37. terapêutica ocupacional; 38. tradução ou interpretação comercial; 39. urbanismo; 40. veterinária. § 2º O imposto incide independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta".

Dentre os 08 (oito) processos analisados, em apenas 01 (um) se teve o cancelamento integral do lançamento impugnado, e em 02 (dois) outros se teve o cancelamento parcial das exigências. Nos demais 05 (cinco) acórdãos analisados, foram integralmente mantidas as exigências em relação a esse ponto.

Os processos nos quais o CARF afastou a exigência fiscal foram fundamentados especialmente na constatação de ausência do preenchimento dos requisitos para a caracterização da relação trabalhista, em especial a ausência de subordinação.

O precedente analisado no qual se teve o cancelamento integral da exigência trata-se do Acórdão nº 2803-004.132, proferido pela 3ª Turma Especial da 2ª Seção em 10/03/2015 no julgamento de recurso voluntário no Processo nº 10640.720695/2013-91, assim ementado:

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL AUTÔNOMA PESSOA JURÍDICA. LEI 4.886/65. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR.

Não há impedimento legal no ato de ex-empregados, após rescisão contratual, se tornarem vendedores representantes comerciais autônomos pessoas jurídicas da mesma empresa. A representação comercial autônoma, pessoa jurídica ou física, é exercida sem relação de emprego, em caráter não eventual por conta de um ou mais contratante (representados), para mediação e realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, e praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios, consoante art. 1º da Lei 4.886/65. O representante comercial está habilitado e registrado no órgão competente, de acordo com que determina o art. 2º da Lei 4.886/65. Não há nos autos a comprovação da continuidade, repetição e intensidade de ordens do contribuinte com relação à maneira pela qual o representante comercial autônomo pessoa jurídica deve desempenhar suas funções. Ao contrário, há liberdade contratual de ação para desempenhar as atividades de representação comercial, inclusive representar outros produtos e empresas diferentes, assumindo o risco e os encargos decorrentes da atividade. A fiscalização não demonstrou nos autos, de forma clara, durante o período do lançamento fiscal, que os supostos empregados cumpriam horário, eram subordinados ao quadro funcional da empresa, ou tinham termos de exclusividade. Assim, tem-se como não configurados os requisitos de segurado empregado disposto no art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei 8.212/91 e art. 3º da CLT. Eventual fraude à relação trabalhista deve ser devidamente demonstrada para que não pare dúvida quanto ao fato. Recurso Voluntário Provido.

O processo discutia hipótese na qual antigos empregados da contribuinte passaram após a sua demissão a prestar serviços à mesma empresa, na condição de representantes comerciais autônomos organizados sob a forma de pessoa jurídica. O contrato por eles celebrado com a empresa não previa exclusividade e autorizava, inclusive, a subcontratação dos serviços, mas a fiscalização apurou pela

ordem sequencial das notas fiscais que os serviços foram prestados apenas à contribuinte autuada. A fiscalização aponta, ainda, que os antigos empregados tinham plano de saúde corporativo da empresa. Além disso, foi localizado *e-mail* da empresa mencionando política de exigência de abertura de pessoa jurídica pelos representantes comerciais.

A fiscalização sustentou tratar-se o caso de simulação, além de se fazerem presentes os requisitos da relação de emprego: pessoalidade, natureza não eventual, subordinação (suscitada com fundamento no fato de serem previstas metas mínima e máxima para vendas), acrescidas ao fato de que o cargo integra a estrutura operacional da empresa.

A empresa contribuinte, por sua vez, defendeu-se sob o argumento de que não haveria subordinação em sua relação com os representantes comerciais.

O acórdão do CARF entendeu que não houve a caracterização de relação trabalhista e tampouco fraude à lei trabalhista.

Os processos nos quais se teve o cancelamento parcial da exigência fiscal, por sua vez, tratam-se dos Processos Administrativos nºs 15504.726332/2011-85 (Acórdão nº 2301-004.135, julgamento em 10/09/2014) e 11020.725149/2011-44 (Acórdão nº 2301-003.824, julgamento em 19/11/2013), ambos proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção.

O Acórdão nº 2301-004.135 foi proferido em processo que tem como objeto exigência lavrada em face da empresa EPC Engenharia por força da contratação de pessoas jurídicas constituídas por diretores da empresa e outros prestadores de serviços. O lançamento foi julgado parcialmente procedente tão somente para excluir os valores relativos a ex-empregados que ajuizaram ação trabalhista e tiveram o pedido de reconhecimento de vínculo indeferido no Poder Judiciário. Da ementa do julgado, consta o seguinte fragmento:

DA AUSÊNCIA DE RELAÇÃO TRABALHISTA NOS CONTRATOS CELEBRADOS COM SUB-EMPREITEIRAS. Não pode ser considerado como empresa sub-empiteira as pessoas jurídicas que têm a mesma atividade fim do Recorrente e que estejam submissos ao empregador, nos moldes do artigo 3º da CLT, ou seja, tenham vínculo empregatício. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. Segundo o Códex Cível, Artigo 50, quanto a personalidade jurídica, há dois requisitos para desconsiderar a personalidade jurídica, sendo um o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade e o outro a confusão patrimonial. Havendo um dos requisitos acima, há de ser desconsiderada, ao menos para fins previdenciário, as personalidades jurídicas que tenham vício em sua formação. Todavia, não haverá de desconsiderar a personalidade

jurídica de empresas que, em processo trabalhista, não conseguiram provar seu vínculo empregatício.

O CARF entendeu no aludido processo ser indevida a realização de subempreitada que tenha como objeto a atividade-fim da tomadora dos serviços e enquadrou o caso como hipótese de terceirização indevida, tendo reconhecido vínculo direto dos sócios das pessoas jurídicas subcontratadas com a tomadora de seus serviços.

Salvo prova de fraude à lei trabalhista, contudo, decorrente da utilização desse mecanismo para precarizar as relações de trabalho (o que não pode ser presumido), não há qualquer vedação à realização de contratos de subempreitada que tenham como objeto a atividade-fim da empresa contratante. Essa prática não é apenas permitida, mas usual no mercado de engenharia, no qual a empresa contratada para um serviço não raras vezes subcontrata parte do escopo do contrato para outras de seu mesmo ramo de atividade.

O Acórdão 2301-003.824, no qual também se teve a procedência parcial do lançamento, discutiu caso no qual pessoas jurídicas das quais são sócios antigos empregados da Marcopolo S/A foram contratadas para prestar serviços de assessoria e consultoria à empresa. A previsão no contrato era de que o trabalho deveria ser executado pessoalmente pelo sócio ali indicado, com dever de exclusividade e compromisso dos sócios de não participarem de outras pessoas jurídicas e não se empregarem em empresas concorrentes. A ementa conta com a seguinte passagem:

DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO TRABALHISTA A desconsideração da personalidade jurídica é comportamento extremo, utilizado somente quando comprovada cabalmente que a relação existente entre as partes trata-se de contrato de trabalho e não de prestação de serviço regido pelas normas cíveis. Para desconsiderar a personalidade necessário a comprovação de subordinação jurídica, pessoalidade, caráter não eventual e habitual e outros do gênero. No caso em tela foram desconsideradas as pessoas jurídicas onde os sócios diretores já foram funcionários da Recorrente e, no lançamento, apareceram como empresas prestadoras de serviços. Sendo assim, num contrato conseguiu a Recorrente demonstrar que de fato não havia os quesitos necessário para configurar contrato de trabalho, noutra não.

A fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica das sociedades constituídas pelos antigos empregados da contribuinte autuada, por tê-las considerado simuladas, e deduziu que a contratação fora feita com as pessoas físicas, e não com a sociedade que integravam. O lançamento fiscal foi afastado

pelo CARF em relação a uma dentre as sociedades de consultoria, que comprovou ter prestado serviços também a outras empresas, mas mantida em relação às demais.

Dentre as hipóteses nas quais os lançamentos foram integralmente mantidos, por sua vez, cita-se o Acórdão nº 2301-003.921, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção em 19/02/2014 no Processo Administrativo nº 12259.000191/2009-11, ementado nos seguintes termos:

RECURSO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA Em havendo antecipação de contribuição previdenciária há de ser aplicado o artigo 150, § 4º do CTN, desde que não haja ocorrência de fraude e ou simulação. No presente caso a decisão de piso aplicou o artigo 173, I do CTN, porque julgou que houve fraude e ou simulação. E, de fato, há fraude e ou simulação, já que a Recorrente utilizou-se desses meios, através de contratos fraudulentos, onde tenta demonstrar a existência de relação contratual cível, quanto de fato é trabalhista, eis que a atividade exercida pelos contatados era atividade fim e não meio. DA INVASÃO DA COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO A Fiscalização para exercer seu mister pode e deve examinar quaisquer livros, mercadorias, arquivos, documentos, etc., sendo inaplicáveis quaisquer meios que não permitam esses exames. E, nesse sentido o artigo 195, caput, do CTN determina que, para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (artigo 195, parágrafo único, do CTN). Também, é dever da fiscalização desconsiderar qualquer documento que deixe evidenciado a utilização de fraude, dolo ou simulação. No caso em tela a Recorrente simulou várias pessoas jurídicas para esconder a relação empregatícia. Não podemos esquecer que estas pessoas jurídicas exerciam atividade fim e não meio, configurando a relação trabalhista. FALTA DE AMPARO PARA LAVRATURA DA NFLD Não há de se falar em falta de amparo legal para emissão da NFLD eis que o artigo 33 da Lei 8.212/01, caput, c/c o artigo 229 do Decreto 3.048/99 autorizam a autuação, uma vez que aviltada pela Recorrente. DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 9º DA CLT E OUTROS ARTIGOS, INCLUSIVE DO CÓDIGO CIVIL Recorrente que tenta justificar a desconsideração da personalidade jurídica através de inaplicabilidade da lei, ou discutir a sua legalidade e aplicação ao caso concreto não merece guarita, porque é dever a fiscalização e a conclusão. No caso em tela, a Recorrente quer discutir legalidade da lei, onde o caminho há de ser percorrido dentro do Pretório Excelsior. CERCEAMENTO DE DEFESA NFLD revestida de todos os requisitos legais, não é atingida pelo mazorrall comportamento de cerceamento de defesa, como ocorreu no caso. DA POSSIBILIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ARTÍSTICOS PESSOAIS POR PESSOAS JURÍDICAS Não pode o artista ser pessoa jurídica, enquanto a lei o define como: 'profissional que cria, interpreta ou executa obra de caráter cultural de qualquer natureza, para efeito de exibição ou divulgação pública, através de meios de comunicação de massa ou em locais onde se realizam espetáculos de diversão pública'. DO CARÁTER INTERPRETATIVO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/05 Procura arrimo no artigo da lei supramencionado, onde procura a aplicação

retroativa que abrangeria o caso, mas não se aplica porque a legislação é de 2005 e o fato gerador vai até 2001, ou seja, quatro anos antes da entrada em vigor da legislação que se deseja o espeque. Ademais, a ação foi fraudulenta e não abarca uma possível retroatividade benigna. DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA Tenta a Recorrente demonstrar que não existia vínculo empregatício, mas sim cessão de mão de obra, o que impossível diante da legislação específica, artigo 31 da Lei 8.212/91, bem como o Decreto 3.048/99, artigo 219. DA APLICAÇÃO DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN Não se pode admitir contrato como lei, quando se fere a lei. No caso em tela quer a Recorrente que os seus contratos entabulados com vários artistas sejam considerados cíveis, contrariando a legislação específica. DA EVENTUAL RESPONSABILIDADE DA RECORRENTE e DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE A Recorrente alega que a responsabilidade dos recolhimentos previdenciários são (*sic*) das empresas contratadas. O que de fato seriam se elas fossem empresas. De fato são pessoas física (*sic*) com contrato de trabalho com a Recorrente.

O processo teve como objeto, a discussão acerca do enquadramento a ser conferido à contratação, pela empresa Globo Comunicação e Participações S/A, de jornalistas, radialistas e artistas que lhe prestam serviços na condição de pessoa jurídica.

O acórdão em análise considerou que o desenvolvimento pelos subcontratados da mesma atividade-fim da empresa que os contratou levaria à caracterização da relação de emprego. Trata-se de uma conclusão equivocada, conforme exposto acima, porque, salvo prova de fraude à lei trabalhista, decorrente da utilização desse mecanismo para precarizar as relações de trabalho (o que não pode ser presumido), não há qualquer vedação à realização de contratos de subempreitada que tenham como objeto a atividade-fim da empresa contratante.

O acórdão considerou, ainda, que o artista não pode ser pessoa jurídica, por ter a sua profissão regulamentada em lei especial (Lei 6533/78), partindo da premissa, que consideramos equivocada, de que o fato de uma profissão ser regulamentada, como o são diversas outras a par da profissão de artista, impede esses profissionais de se reunirem em sociedade e, nessa condição, prestarem serviços a terceiros.

Em sede judicial, essa questão foi analisada em precedente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF-2), em acórdão prolatado em 03/12/2013 por sua 3ª Turma Especializada no julgamento do Processo nº 0022319-12.2008.4.02.5101, assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE CIVIL. SERVIÇOS JORNALÍSTICOS A TERCEIROS. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). PLANEJAMENTO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO

1. A Constituição Federal e o Código Civil autorizam, em princípio, a constituição de sociedades destinadas à prestação de serviços de natureza intelectual e o exercício de atividades personalíssimas pelos seus próprios sócios e empregados, o que inclui os serviços de jornalista a terceiros; o disposto no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 se presta a afastar a controvérsia sobre a incidência tributária nesses casos.
2. A elisão aceitável ocorre sempre que o planejamento fiscal estiver lastreado, não somente na literalidade da norma, mas sobretudo na sua mens legis; ao contrário, a evasão fiscal se caracteriza pela prática de atos com o intuito de lesar terceiros, mediante dolo, fraude ou simulação.
3. Em um contrato de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas, apenas se houver demonstração (observadas as garantias do devido processo legal) de que na essência desenvolve-se uma relação de emprego regida pela CLT, devem ser desconsiderados o status de "sociedade" do prestador do serviço e a roupagem jurídica atribuída àquele contrato, incidindo-se, assim, as exações correspondentes.
4. Com o advento do art. 55 da Lei nº 9.430/96, revogando o Decreto-lei nº 2.397/87, deixou de haver distinção (para o fim de incidência do Imposto de Renda) entre sociedade civil e sociedade de profissionais regulamentados.
5. Redução dos honorários a um valor fixo compatível com as peculiaridades da causa. 6. Remessa Necessária parcialmente provida. Apelações não providas.

O processo apreciado pelo TRF-2 encontra-se em fase de recurso ao Superior Tribunal de Justiça (RESP 1584593) e discute o regime de tributação ao qual devem ser submetidos os rendimentos decorrentes da prestação de serviços jornalísticos por meio de pessoa jurídica constituída pelo próprio jornalista (Ricardo Eugênio Boechat) e uma sócia.

O acórdão aborda a discussão acerca dos planejamentos tributários aceitáveis, em contraposição à evasão ou elisão abusiva, e declara que, constatando-se que a despeito da constituição de pessoa jurídica há realmente um contrato de trabalho, a desconsideração será admissível. No caso em análise, contudo, a decisão destaca não haver um contrato de trabalho camuflado, até porque a própria fiscalização reconhece não haver vínculo empregatício. A autuação foi promovida por ter-se entendido que os serviços jornalísticos, por serem personalíssimos, deveriam ser tributados necessariamente na pessoa física.

O acórdão em comento destaca ser a figura da sociedade simples (antiga sociedade civil) reconhecida há longa data pelo Direito Privado. Assim, não há qualquer vedação à constituição de sociedades para a prestação de serviços de natureza intelectual e com exercício personalíssimo das atividades pelos sócios ou empregados da sociedade. É, então, admissível a constituição de sociedades para a prestação de serviços personalíssimos e intelectuais. A decisão invoca, ainda, o art.

129 da Lei 11196/2005, e lhe atribui natureza interpretativa, a viabilizar a sua aplicação retroativa.

Com efeito, o sistema constitucional brasileiro e o nosso arcabouço legislativo não amparam a pretensão fazendária de limitar a exploração de determinadas atividades por meio de pessoas jurídicas ou impor a submissão dos respectivos rendimentos na pessoa dos respectivos sócios, e tampouco se pode invocar argumentos de justiça para lastrear essa pretensão.

Não bastasse a impropriedade de se invocar princípios de justiça para relativizar garantias reconhecidas ao contribuinte, em especial os princípios da legalidade e da liberdade de iniciativa, conforme exposto nos capítulos antecedentes desta dissertação, a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva à hipótese em comento recomendam justamente a não imposição de limites às atividades passíveis de exploração por pessoas jurídicas. Isso ocorre por não haver fundamento razoável para se negar apenas àqueles que prestam serviços de determinadas naturezas o direito de se organizar na forma de pessoas jurídicas e se submeter ao respectivo regime fiscal.

Se o regime fiscal das pessoas jurídicas é mais vantajoso do que o previsto para a tributação das pessoas físicas, e se há injustiça nessa diferenciação, essa é uma questão a ser resolvida na via legislativa, pelo Poder competente para ponderações desta natureza, e não por meio de tentativas da fiscalização para restringir a possibilidade de acesso dos contribuintes ao regime previsto para as pessoas jurídicas.

Sendo observados os limites impostos pelo sistema jurídico e guardando a real correspondência com a forma atribuída pelo contribuinte aos seus atos e negócios, carece competência à autoridade administrativa para limitar o direito dos contribuintes de organizar a sua atividade da forma que lhes for mais conveniente, especialmente nessa hipótese em específico, no qual ela o faz não apenas sem respaldo legal, mas ao alvedrio de dispositivo legal específico que, embora desnecessário, autoriza de forma expressa a prática tida por elisiva.

7.3.3. A organização ou reorganização da empresa com o fracionamento de atividades

As cadeias de produção e circulação de bens, assim como a prestação de serviços, envolvem múltiplas etapas, passíveis de exploração autônoma por distintos agentes, desde os produtores dos insumos do bem ou serviço até o comerciante varejista do produto final. Ao explorar determinada atividade, o agente pode, como regra geral, optar por dedicar-se a uma, algumas ou todas as etapas da cadeia econômica, a depender dos recursos de que disponha e de seu plano de negócios, cuja definição é influenciada, dentre outros aspectos, por aqueles de cunho fiscal.

O grupo econômico que se dedica a distintas etapas de um dado processo de produção ou circulação de bens, por sua vez, é livre para organizar as suas atividades, podendo optar por concentrar as atividades econômicas em uma mesma pessoa jurídica ou por constituir tantas empresas quantas sejam as atividades desenvolvidas, desde que a constituição de empresas distintas guarde coerência com a realidade e observe os requisitos e limites impostos pelo ordenamento jurídico, submetendo-se os agentes a todos os efeitos da forma negocial por eles eleita.

A organização ou reorganização de grupos econômicos com a segregação de atividades entre distintas empresas que o integram têm como regra múltiplos efeitos fiscais. Um exemplo pode ser visto na geração de despesas dedutíveis por força da contratação de serviços ou aquisição de bens ou insumos perante empresa relacionada e da distribuição da receita e do lucro tributável entre os distintos integrantes do grupo. Isso pode ser fiscalmente favorável ou desfavorável, a depender do regime de tributação a que se submete cada parte envolvida.

Na linha do entendimento defendido neste trabalho, a escolha pela estrutura e forma através da qual irá explorar as suas atividades compete a cada agente, sendo-lhe lícito organizar as suas atividades do modo que lhe for mais conveniente, ainda que seja movido exclusivamente por razões fiscais.

Com efeito, sendo os tributos um custo relevante a ser suportado pela empresa, é não apenas um direito, mas um dever do gestor responsável ponderar o seu impacto na organização da empresa e optar pela formatação de negócios que

lhe propicie o melhor custo-benefício global. Os limites para essa escolha são os limites da licitude e o dever de coerência entre a forma eleita e os atos a ser efetivamente praticados.

Em relação a esse aspecto, os precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais selecionados para análise alinham-se ao entendimento aqui defendido. Dentre os 08 (oito) acórdãos selecionados para análise, os quais são relativos a 07 (sete) processos, o lançamento fiscal foi mantido em 04 (quatro) hipóteses e 03 (três) operações foram consideradas legítimas pelo CARF. Nos precedentes em que se teve a manutenção das exigências fiscais, o entendimento majoritário dos órgãos julgadores pautou-se, como regra geral, no reconhecimento da prática de simulação pelo contribuinte.

O Acórdão 1302-001.713, proferido em sede de Embargos de Declaração da Fazenda Nacional no Processo Administrativo nº 16095.000723/2010-17, apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ilustra o entendimento adotado nos casos em que a conduta do contribuinte foi considerada legítima pelo Tribunal administrativo. Esse precedente está assim ementado:

SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTÂNCIA DOS ATOS. O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito comercial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

Discute-se nesse caso a glosa pela fiscalização de despesas advindas da contratação pela contribuinte de empresa integrante de seu mesmo grupo econômico, a qual se submete à tributação no regime de Lucro Presumido.

A empresa Pandurata Alimentos, que produz os produtos da marca Bauducco, é tributada no regime de Lucro Real e contratou serviços de empresa a ela relacionada (Pandurata Assessoria), que é tributada no regime de Lucro Presumido. A Pandurata Assessoria, cujo quadro societário conta com os mesmos integrantes daquele da Pandurata Alimentos, foi criada após esta última e, segundo apontado pela fiscalização, não contava com sede operacional própria, recebeu empregados de sua coligada em transferência e prestava serviços apenas à Pandurata Alimentos.

Ao apreciar o caso, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF decidiu pelo cancelamento da exigência fiscal, tendo considerado lícito o planejamento levado a efeito pela contribuinte, uma vez que a Pandurata Assessoria, que contava com funcionários em seus quadros em número suficiente para exercer a sua própria atividade-fim, exercia atividades que não se confundem com a atividade-fim da Pandurata Alimentos.

O acórdão menciona em sua ementa o termo propósito comercial, mas a fundamentação da decisão não se pautou na investigação desse propósito, e sim na análise acerca de eventual simulação na conduta do contribuinte, tendo se concluído pela ausência de simulação na situação em apreço. Note-se que a exteriorização dos atos praticados "revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto" (ementa do Acórdão nº 1302-001.713).

O Acórdão nº 3403-002.519, exarado no Processo Administrativo nº 19515.001905/2004-67 pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, também concluiu pela legitimidade da reorganização societária de contribuinte que implicou na fragmentação de suas atividades, estando a decisão assim ementada:

PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção comercial de atuar na fase de revenda dos produtos. A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN. Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.

O referido precedente cuida de processo de interesse da Unilever, no qual bens de suas filiais, que eram estabelecimentos industriais de produtos de higiene e beleza, foram deslocados para constituir uma nova sociedade, que passou a produzir os produtos e os revender à Unilever, que concentrou sua atuação no comércio atacadista. Por força dessa reorganização das atividades, a Unilever reduziu a base de incidência da contribuição ao PIS exigido no regime monofásico,

por ter deslocado para a empresa atacadista a margem de lucro relativa à etapa comercial e a incidência do PIS em regime monofásico ser concentrada na empresa industrial.

A fiscalização desconsiderou a reorganização societária levada a efeito pela contribuinte, por entender que a criação da nova empresa na qual passou a ser exercida a atividade industrial (IGL) seria simulada e inoponível à fiscalização. Para a fiscalização, essa reorganização societária não teria alterado a realidade fática e a nova empresa criada não teria autonomia de produção, gestão ou políticas, na medida em que era obrigada a produzir os produtos de acordo com fórmulas cujas patentes pertencem à Unilever; ambas as empresas contavam com o mesmo presidente e a IGL tinha as suas políticas de meio ambiente definidas pela Unilever.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, segundo trechos de sua decisão transcritos no acórdão analisado, manteve o lançamento fiscal, ao fundamento de que a situação se enquadraria não apenas como simulação, mas também como fraude à lei, entendida como violação indireta da norma jurídica, abuso de direito e abuso de formas societárias e mercantis.

O acórdão da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, todavia, considerou legítima a conduta da contribuinte e entendeu não ter ocorrido simulação na hipótese por ter havido uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes, ainda que motivada por razões de economia fiscal.

No Acórdão nº 1102-001.031, vinculado ao Processo Administrativo nº 13603.724700/2011-15 e proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, por sua vez, a conduta do contribuinte foi considerada ilegítima e o lançamento fiscal foi mantido. A decisão está assim ementada:

MATÉRIA DE FATO - Não colacionados aos autos documentos que comprovem as alegações recursais e ilidam a legitimidade da ação fiscal, impõe-se a manutenção do lançamento tributário. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. Se uma das empresas envolvidas na operação é reconhecida como mera “fonte interna” ou “departamento” da outra, não é possível identificar validamente a ocorrência de pagamento entre elas, condição necessária para a imposição de IRRF sob a acusação de “pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa”. Assim como não há despesa dedutível pela prestação de serviço entre uma fonte interna ou departamento de uma pessoa jurídica para ela própria (pessoa jurídica), não há como ser reconhecido qualquer pagamento (entre a pessoa jurídica e seu departamento) por conta de tal prestação de serviço. O referido pagamento simplesmente não existe ou, em outros termos, não pode ser considerado para fins tributários. A causa da movimentação financeira em referência é conhecida e foi feita exclusivamente no bojo do planejamento

tributário da Contribuinte, tido como abusivo e desconsiderado pela Fiscalização. Recurso voluntário provido em parte.

O mencionado processo tem como objeto lançamento fiscal decorrente da glosa de despesas entre partes relacionadas, as quais foram consideradas inexistentes pela fiscalização. As notas fiscais relativas às despesas glosadas pela fiscalização eram emitidas por empresa cujos sócios eram parentes da contribuinte autuada e apontavam como objeto o “retrabalho de mercadorias” e, como regra geral, não foram quitadas, tendo permanecido em aberto na contabilidade das empresas.

A fiscalização aponta na autuação que: (1) a empresa responsável pela prestação dos pretensos serviços (Hefesto) contava com baixa movimentação financeira e custos reduzidos com o consumo de energia elétrica e folha de pagamento; (2) foi identificada divergência entre o volume de insumos remetidos para a industrialização e aquele devolvido industrializado; (3) as empresas tinham o mesmo contador e as mesmas pessoas figuraram como testemunhas em ambos os contratos sociais; (4) foram identificados casos nos quais os serviços prestados pela Hefesto tinham custo maior do que o valor de venda final das mercadorias aos clientes da contribuinte autuada; (5) as dívidas da contribuinte autuada (Pravic) com a empresa a ela relacionada (Hefesto) representavam cerca de 96% (noventa e seis por cento) das dívidas da autuada com fornecedores; (6) não havia contrato formalizado entre as partes.

Diante desses fatos, prevaleceu o entendimento de que a prestadora de serviços não existia de fato como empresa autônoma, sendo mero departamento da contribuinte autuada, tendo em consequência sido glosadas as despesas contabilizadas pela autuada.

Da análise dos precedentes do CARF selecionados para estudo, vê-se que, na linha do entendimento defendido nesta dissertação, os referidos julgados pautaram-se essencialmente no conceito de simulação para apreciar os casos supracitados, tendo a análise dos fatos e de sua coerência com os negócios formalizados e declarados pelo contribuinte sido o fator determinante para o Tribunal decidir pela legitimidade ou pela ilegalidade da conduta do contribuinte.

8. CONCLUSÃO

A compreensão do Direito como um plano social compartilhado, que não apenas regula e coordena condutas, mas também impõe limites e linhas de ação para o planejamento da ação individual, na linha da *Planning Theory of Law* desenvolvida por SHAPIRO (2011), importa no reconhecimento do direito dos particulares de planejar a sua própria ação e a sua vida dentro dos limites e condições estabelecidos pelo Direito. Esse planejamento individual não é apenas compatível com o Direito, mas coerente com a sua própria lógica.

Se a vida em sociedade é um compartilhar de planos, o direito ao planejamento individual, observados os limites e condições previstos no plano social compartilhado, é um direito ínsito à natureza do sistema.

Conforme pontuado por Shapiro em sua obra *Legality*, sendo o Direito uma atividade de planejamento social, as autoridades jurídicas são planejadores sociais e exercitam o seu poder especialmente formulando, adotando, repudiando, afetando e aplicando os planos, embora também exerçam outras atividades, especialmente a de dar suporte ao plano por meio da imposição (execução) da lei. A atribuição de competência para a criação, aplicação e interpretação das normas, por sua vez, deve ser pautada na economia da confiança (*economy of trust*) extraída do sistema, com a distribuição de competência entre os diversos agentes jurídicos e políticos conforme o grau de confiabilidade reconhecido a cada qual pelos designers do plano máster.

O Estado, ao legislar acerca do Direito Tributário, planeja a sua atividade fiscal. O plano daí decorrente (a saber, as regras positivadas no ordenamento), não apenas guia a conduta daqueles sobre os quais o sistema reclama autoridade, como também é fator relevante para que eles elaborem e executem os seus planos particulares de ação – os quais serão válidos e coerentes com a lógica do Direito, desde que observem o plano social delineado pelo ordenamento jurídico.

O plano máster em Estados Democráticos é a Constituição e o método interpretativo deve ser escolhido em conformidade com a economia da confiança dela extraída. A transferência para os agentes executivos do sistema ou mesmo para o Poder Judiciário do poder para a definição do plano e atribuição de

competências não apenas violaria a economia da confiança, mas também importaria na usurpação de uma atribuição que é direito moral dos planejadores do sistema – do Constituinte e dos legisladores.

De acordo com a economia da confiança que pode ser extraída da análise da Constituição Brasileira, por sua vez, tem-se que, ao menos no âmbito do Direito Tributário Brasileiro, as autoridades administrativas ou judiciais que aplicam as normas tributárias não têm competência para estender a incidência fiscal para além das hipóteses previstas na lei. Isso se baseia no fato de que o plano máster do nosso sistema (CR/88) atribuiu-lhes grau mais restrito de confiança nessa seara, prevendo expressamente o princípio da legalidade em sua forma mais estrita (especificidade conceitual fechada). No Direito Brasileiro, a segurança jurídica e a justiça inspiram distintos princípios e regras constitucionais, positivados na CR/88, que visam dar concretude e efetividade a esses valores.

O princípio da legalidade encontra-se na base do Estado de Direito e da Democracia, sendo intimamente relacionado às ideias de autodeterminação e autorregulação do povo em um Estado Democrático, no qual o Poder a todos pertence e em seu (de todos) nome é exercido. Nas relações tributárias, o princípio da legalidade é previsto na CR/88 em forma ainda mais estrita, demandando não apenas autorização legal para a exigência fiscal, mas a previsão exaustiva em lei dos elementos necessários e suficientes a essa exigência (em especial a hipótese de incidência, base de cálculo, sujeição ativa e passiva e alíquota).

Ainda no âmbito da segurança jurídica e proteção das legítimas expectativas do cidadão, a CR/88 consagra os princípios de irretroatividade e da anterioridade e anterioridade (ou espera) nonagesimal, os quais complementam a legalidade no afã de garantir previsibilidade ao Direito Tributário.

O exercício do poder de tributar pelos agentes políticos encontra limites, ainda, na distribuição de competências levada a efeito pela Constituinte de 1988, bem como na exigência, também constitucional, de que os aspectos essenciais da obrigação tributária sejam previstos em normas gerais editadas via lei complementar, a demandar o que XAVIER (2001) denomina processo de tipificação em três graus.

Em sede de justiça, por sua vez, podem ser destacados os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, da seletividade e da igualdade,

bem como a temperação da liberdade de iniciativa e do próprio direito de propriedade pela exigência de que a propriedade (assim como a empresa e os contratos) cumpra a sua função social. Esses são como regra os invocados pelos defensores das técnicas extensivas de interpretação para estender a incidência fiscal para além das hipóteses previstas na lei.

Nessa linha, a doutrina de GRECO (2011) defende a possibilidade de interpretação extensiva da legislação tributária, pautando-se para tanto especialmente na solidariedade social e no princípio da capacidade contributiva. Segundo o autor, o princípio da capacidade contributiva é dotado de eficácia positiva (e não apenas negativa), tem como destinatários tanto o legislador quanto os aplicadores do Direito e impõe que a liberdade seja temperada na aplicação do Direito Tributário com a solidariedade social, autorizando a deflagração de uma norma geral inclusiva para extensão da tributação para além daquelas hipóteses expressamente previstas na lei, desde que se vise alcançar idêntica modalidade de capacidade contributiva, o Fisco comprove as distorções ou manipulações das estruturas jurídicas e o contribuinte não demonstre a existência de outras razões para a prática do ato que não a mera economia de tributo.

A interpretação do princípio da capacidade contributiva como causa suficiente para a extensão da incidência tributária, nos moldes propostos por GRECO (2011), contudo, não se mostra consentânea com a garantia dos princípios (também constitucionais) da legalidade e da segurança jurídica.

Em atenção à solidariedade social, os cidadãos devem contribuir para o custeio do Estado proporcionalmente às suas condições econômicas. O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, impõe a eleição como hipóteses de incidência dos impostos de fatos que caracterizem a exteriorização de riqueza, assim como a graduação dos impostos também em conformidade com os indícios de capacidade econômica externados pelo contribuinte.

Porém, da aplicação do aludido princípio não decorre que todas as manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas. O aludido princípio, como todos os demais, não é absoluto. Ele deve ser interpretado conjuntamente com as demais normas constitucionais; sua análise em conjunto com o princípio da legalidade conduz à conclusão de que somente os indícios de capacidade contributiva eleitos pelo legislador podem ensejar a incidência de tributo, pois é

vedada a exigência fiscal sem prévia lei que a estabeleça e regule (art. 150, I, Constituição da República Federativa Brasileira de 1988).

Nessa ordem de ideias, o comportamento do contribuinte que não se enquadre no conceito eleito pelo legislador como hipótese fática de incidência não deve ensejar a exigência da exação, independentemente de se tratar de um indício de riqueza.

Ainda que se entenda que a capacidade contributiva tem como destinatários não apenas o legislador, mas toda a sociedade, essa conclusão não autoriza a sua invocação para a exigência de tributos para além da hipótese de incidência descrita na lei tributária. A invocação da capacidade contributiva como elemento iluminador da interpretação das normas tributárias impõe a eleição, dentre diversas interpretações possíveis, daquela que melhor atinja a capacidade econômica do contribuinte, mas não autoriza a interpretação extensiva da lei tributária, uma vez que essa conduta afrontaria o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, que também tem raiz constitucional e não pode ser ignorado em uma interpretação sistemática e coerente do sistema.

Diante do conflito entre a capacidade contributiva e a legalidade, esta última deve prevalecer não apenas por força da interpretação sistemática defendida acima, mas também por se tratar a legalidade de princípio-garantia constitucional. Como alerta TORRES (2012, p. 375), não são cabíveis ponderações abstratas de garantias com princípios de justiça, pois o sopesamento de garantias importa em verdade na sua violação.

A igualdade, por sua vez, também não é fundamento suficiente para se justificar a desconsideração pela fiscalização de práticas elisivas do contribuinte, não havendo que se falar em violação a esse princípio em decorrência do respeito às garantias constitucionais do contribuinte, dentre as quais consta com relevo o princípio da legalidade.

O conceito de igualdade sequer é assente na doutrina, tendo distintas concepções, variando desde a sua redução ao aspecto formal (igualdade perante a lei), em que a igualdade praticamente se confunde com a legalidade, até as distintas acepções de aspecto material, que analisam a igualdade sob perspectivas como a igualdade de bem-estar, igualdade de recursos e a igualdade de oportunidades.

Na primeira de suas acepções, como se vê, a igualdade quase se confunde com a segurança jurídica, não sendo em nada incompatível com a observância ao princípio da legalidade – pelo contrário, o respeito à legalidade é um pressuposto para a efetivação da igualdade na política, reconhecendo-se igual respeito e consideração a todos os cidadãos, que participam na condição de representados do processo político de formação da norma.

Deveras, não há efetivo conflito entre igualdade e legalidade, mas, em verdade, complementação. A igualdade perante a lei é pressuposto para se alcançar a igualdade material. Sem a igualdade perante a lei, eventual igualdade na lei poderia mostrar-se até mesmo inócua, pois não haveria garantia de sua efetivação.

Por fim, tampouco há que se falar em descumprimento da função social da empresa e da propriedade como decorrência da adoção de medidas de planejamento tributário.

A função social da propriedade, dos contratos e das empresas é vinculada, como regra, à sua utilidade social, aos benefícios por ela gerados em favor do coletivo, especialmente por meio da exploração adequada dos recursos e consentânea com os ditames do ordenamento. A função social da empresa pode ser compreendida como a organização dos meios de produção (capital, recursos materiais e trabalho), de modo a gerar ou viabilizar a circulação de riquezas, com a devida observância da legislação trabalhista e ambiental e das demais normas cogentes impositivas.

Nessa ordem de ideias, a função social da atividade empresária inclui a geração de empregos e riqueza e também o recolhimento de tributos, mas ela não se limita ao recolhimento de tributos, não sendo essa sequer a sua função primordial. Por certo, a empresa deve contribuir para o custeio do Estado, nos termos da lei e em conformidade com a sua capacidade econômica, assim como o fazem todos os contribuintes, mas sua função essencial não é servir ao Estado, mas à coletividade, e ela assim o faz ao propiciar a organização dos fatores de produção e a produção e circulação de riqueza e renda, sendo imprescindível que a sua função social seja identificada sem deixar de se ter em conta os princípios da preservação da empresa e a liberdade de iniciativa, que não apenas autorizam, mas impõem o planejamento das atividades de modo a minimizar, dentro do campo da

licitude, os custos a incorrer, dentre os quais se incluem em posição de destaque os custos fiscais.

No Direito Brasileiro, portanto, a atribuição em sede tributária de alto grau de discricionariedade aos intérpretes das normas por ocasião de sua aplicação é incompatível com a economia da confiança que se extrai do nosso texto constitucional e frustra os objetivos da CR/88 (plano máster da nossa sociedade).

Não se nega que a interpretação é ato de criação do Direito, mas ela deve ter como limite o signo adotado pela norma (aqui incluídas as normas constitucionais). Não é lícito ao agente responsável pela aplicação do Direito ignorar o texto da norma ou atribuir-lhe significado incompatível com ele, sob pena de corromper o plano elaborado por aqueles que detêm a competência moral para planejar em uma democracia (a saber, o Constituinte e o legislador), substituindo-o por seus próprios planos pessoais para a sociedade, em atitude antidemocrática e que afronta o princípio da igualdade na política.

Nesse contexto, diante da não conformação da conduta do contribuinte com o conceito previsto na legislação para a atração da incidência fiscal, não há que se falar em dever de pagar de tributo, sequer sob a justificativa de solidariedade social. A autoridade administrativa ou mesmo judicial não é autorizada a desconsiderar a forma lícita eleita pelo contribuinte para a prática do ato, desde que o negócio esteja livre de vícios, inclusive de simulação, no intuito de estender a tributação para além do previsto em lei.

A adoção de planejamentos tributários aparenta ensejar um conflito entre a justiça e a segurança jurídica, na medida em que a admissão de práticas elisivas (imprescindível para se resguardar a segurança e viabilizar a confiança dos cidadãos no ordenamento posto) pode ser tida por injusta se vista sob a perspectiva de que contribuintes com capacidade econômica similar receberão tratamento fiscal distinto.

Todavia, conforme já abordado nesta dissertação, a observância da justiça em um Estado Democrático de Direito relaciona-se necessariamente com respeito às normas preestabelecidas e conseqüente proteção da confiança na relação entre o Estado e os administrados, até porque as normas são produto da decisão construída no fórum político pelos representantes eleitos pela sociedade e, como tal,

devem ser entendidas como o reflexo da visão prevalecente de justiça da comunidade política.

O cidadão deve dispor de meios para conhecer, antes de suas escolhas, o comportamento que lhe é imposto pelo ordenamento jurídico e as consequências que advirão em caso de eventual descumprimento do preceito legal, sendo este um imperativo relacionado ao próprio conceito e à função do Direito.

Nessa ordem de ideias, ainda que o resultado decorrente do comportamento do contribuinte seja tido por injusto por ocasião da análise da situação em concreto, seus atos não podem ser desconsiderados e tampouco punidos se estão de acordo com as normas vigentes ao tempo de sua ação, sem prejuízo da alteração posterior do arcabouço normativo, a fim de que a vedação a essa conduta seja incluída na legislação, garantindo-se a evolução social.

Assim, se poderá garantir que o Direito seja um sistema operacionalmente fechado – cuja aplicação se pautar em critérios estritamente jurídicos e a atualização observe as normas e procedimentos pré-estabelecidos, reproduzindo-se por operações internas –, mas cognitivamente aberto, pois sua comunicação com o meio social, mediante um acoplamento estrutural amplo, permitirá que sejam internalizados os valores sociais, com a elaboração de normas cujo conteúdo seja socialmente aceito, o que viabilizará a sua eficácia.

Nesse contexto, somente as hipóteses enquadradas como evasão fiscal – atividade ilícita levada a efeito pelo contribuinte no intuito de furtar-se ao recolhimento de tributo por ele devido – autorizam a desconsideração da forma atribuída pelo contribuinte aos seus atos e negócios para fins de extensão da incidência tributária. Assim, não é lícita a desconsideração de seus atos ou da forma a eles atribuída nos casos caracterizados como mera elisão – atividade lícita adotada a fim de reduzir o custo fiscal ao qual se está sujeito.

A par das categorias da elisão e da evasão, há autores ainda que defendem o conceito de elusão fiscal, que abarcaria atos de planejamento tributário lícitos, mas que, não obstante, poderiam ser desconsiderados pela fiscalização para fins estritamente tributários, por serem dotados de caráter artificial ou manipulatório. Neste sentido, temos a doutrina de TORRES (2003) e de SILVEIRA (2009).

A ideia de elusão, contudo, parece-nos desnecessária e inadequada, não sendo compatível com o sistema constitucional tributário brasileiro a

desconsideração de atos e negócios lícitos praticados pelo contribuinte, ainda que tidos como excessivos ou manipulatórios em uma visão (subjéctiva) do aplicador da norma.

Sendo o ato ou negócio lícito, a teor das normas substantivas que o regem, não cabe à fiscalização desconsiderá-lo em ato de aplicação da lei, ainda que o entenda manipulatório ou abusivo. Lado outro, os atos efetivamente artificiais, enquadrados como elusão pelos autores que se valem deste instituto em seus estudos, caracterizam em verdade simulação e, como tal, são ilícitos à luz das normas de Direito Civil, que os considera nulos, do que decorre a sua conceituação como atos de evasão e não elusão.

Os institutos privatísticos da simulação e da fraude à lei (lei que rege a relação material, jamais a lei tributária) são suficientes para afastar as situações genuinamente abusivas, sem a afronta à segurança jurídica que decorre da pretensão de se tributar para além das hipóteses legais com fundamento exclusivamente em princípios de justiça. A busca pela identificação do caráter lícito (ou ilícito) de um dado comportamento do contribuinte, nesse contexto, demanda a análise dos conceitos de sonegação, fraude, abuso de direito ou de forma, fraude à lei e simulação e do tratamento legal concedido a essas figuras no ordenamento brasileiro.

A análise dos aludidos institutos para fins de aplicação ao Direito Tributário, contudo, deve ser feita sem se olvidar da natureza própria do Direito Tributário e dos princípios superiores que o regem, em especial a exigência reforçada de respeito à segurança jurídica, posto se tratar a obrigação tributária de imposição que decorre da lei e do império estatal, e não da vontade das partes, sob pena de se causar desvios e aberrações na aplicação dos aludidos institutos.

A sonegação é caracterizada por atos ou omissões tendentes a ocultar da fiscalização fatos, comportamentos ou circunstâncias fiscalmente relevantes que já tenham se materializado no tempo e espaço. Seu exemplo mais característico é a omissão dolosa em declarações e outras obrigações acessórias da ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias. A fraude em âmbito fiscal, por sua vez, é a ação ou omissão do contribuinte que, por meios ilícitos e anteriores à ocorrência do fato gerador, busca furtar-se à sua obrigação tributária principal ou acessória,

mediante comportamento tendente a (dolosamente) impedir, retardar ou modificar as características essenciais do fato gerador.

O abuso de direito ou de forma e a fraude à lei, por sua vez, somente são cabíveis para a requalificação de atos ou negócios fiscalmente relevantes nos casos em que o abuso ou a fraude se refiram a aspectos da relação material travada entre o contribuinte e terceiros, e da qual se tenha efeitos fiscais. Porém, jamais como fundamento para se caracterizar como abusivo ou em fraude à lei o direito do contribuinte à regulação e conformação de seus negócios dentro dos limites da juridicidade.

A busca pela redução de incidência tributária não pode, por si só, ser invocada como fundamento para a caracterização de abuso de direito ou de forma e tampouco da fraude à lei. O abuso de direito ou de forma ocorre nas hipóteses em que o ato praticado pela parte, não obstante seja formalmente válido, extrapola os limites decorrentes de sua função social ou de valores e princípios positivados no ordenamento e causa prejuízo a terceiros. Embora autorizado, o ato não tem como causa objetiva ou motivo determinante o resultado dele usualmente decorrente, mas sim um fim espúrio, incompatível com os valores positivados no ordenamento jurídico. A fraude à lei, por sua vez, consiste na prática de um ato formalmente válido com a finalidade de afastar a observância de norma imperativa. A busca pela redução do custo fiscal da atividade, contudo, não é um fim ilícito e não se pode censurar o contribuinte que busca eficiência no exercício de sua atividade, além de não ser possível falar em prejuízo a terceiro como decorrência das atividades elisivas do contribuinte, uma vez que, antes da ocorrência do respectivo fato gerador, o Estado não tem direito a quaisquer valores a título de tributo.

Ademais, a investigação finalística que a identificação da fraude à lei ou do abuso de direito impõe não se afigura compatível com o Direito Tributário, o qual, conforme já reiteradamente sustentado, a CR/88 cuidou de cercar de maiores proteções em sede de segurança jurídica, prevendo o princípio da legalidade em versão estrita, que impede o uso da analogia ou da interpretação extensiva e finalística para fins de se alcançar com a tributação hipóteses não abarcadas no conceito legal. Se o ato foi praticado em conformidade com as regras postas, não cabe ao aplicador da lei afastar a norma positivada e se valer em seu lugar da sua concepção pessoal de certo e justo. As autoridades estão, no mínimo, tão adstritas à

lei quanto os contribuintes. Na verdade, a sua adstrição às leis é ainda mais rígida, na medida em que, na seara tributária, a lei é limite de competência e poder para a autoridade e garantia para o contribuinte.

As teorias da interpretação econômica e funcionalista das leis tributárias, por sua vez, também não podem ser invocadas como fundamento para lastrear exigências fiscais ao desamparo da legislação. Essas teorias, que têm sua origem em regimes totalitários, pautadas na ideia de supremacia do interesse público, ainda que à custa de direitos e garantias individuais, são incompatíveis com o Estado Democrático de Direito. Sem prejuízo da solidariedade social, não se pode tolerar a negação da legalidade em nome do interesse público. Não bastasse ser impossível falar-se em efetivo bem comum e em Estado Democrático sem o respeito aos direitos e garantias fundamentais, o interesse público em um Estado Democrático de Direito deve ser buscado primordialmente na lei, que é o instrumento democrático por excelência de manifestação da vontade popular.

A interpretação que leva em consideração os aspectos econômicos da relação jurídica, contudo, que não se confunde com a analogia ou a interpretação extensiva, não é vedada e tampouco imprópria, até porque esses aspectos integram os fatos e, nessa condição, não podem ser ignorados pelo jurista e pelo intérprete.

Não se pode olvidar, porém, que a consideração dos aspectos econômicos em uma interpretação jurídica deve ser feita, sempre, à luz do Direito e de seus operadores (lícito e ilícito). Os fatos econômicos podem e devem ser levados em consideração, mas não para se julgar as escolhas econômicas do contribuinte e tampouco a conformação que o particular elegeu conferir aos seus negócios, não havendo que se falar em descon sideração de atos ou negócios jurídicos se estes não estiverem eivados de vícios ou em desconformidade com a lei.

Os critérios de índole econômica são cabíveis na busca da identificação e compreensão dos fatos, e em especial de eventual simulação, mas não como critério de definição das consequências jurídicas, devendo as últimas serem definidas sempre por critérios também jurídicos, sob pena de desvirtuamento do sistema. Na lição de Niklas Luhmann, este deve ser sempre operacionalmente fechado, ainda que aberto ao meio sob o aspecto cognitivo.

Os instrumentos com matizes econômicas importados do direito comparado para o combate a planejamentos tributários, a exemplo da investigação de propósito

negocial (*business purpose test*), do controle das *step transactions* e o primado da substância sobre a forma (*substance over form*), somente são compatíveis com o sistema constitucional brasileiro na condição de critérios para a identificação de eventuais indícios de simulação ou outro vício do negócio celebrado entre as partes, jamais como critério autônomo e suficiente para justificar a descon sideração de atos e negócios lícitos.

Nessa linha, vê-se que o principal mecanismo para o combate a estruturas e negócios artificiais (sem substância) no direito brasileiro consiste no clássico instituto civilista da simulação. Esse mecanismo é suficiente para se afastar os casos efetivamente abusivos, ao passo que a pretensão de se descon siderar atos lícitos e não simulados praticados pelos contribuintes pelo simples fato de terem como finalidade a economia de tributos é incompatível com o sistema jurídico brasileiro.

A par das distintas teorias desenvolvidas no Direito Civil acerca da estrutura do negócio simulado e de seus elementos caracterizadores, com destaque para as teorias voluntaristas e as causalistas, os doutrinadores como regra concordam no essencial. Pode-se depreender da evolução da doutrina que a simulação, embora tenha inicialmente sido pensada como um vício de vontade, sempre esteve relacionada mais ao intento de enganar terceiros e à divergência entre os resultados declarados e aqueles perseguidos (e desejados) pelas partes do que a um equívoco na vontade propriamente dita.

Ademais, na atualidade (e já há algum tempo), a simulação vem sendo classificada como um vício social do contrato, e não como um defeito da vontade. Seu principal elemento caracterizador é apontado não como a divergência entre vontade efetiva e aquela declarada, mas como a divergência entre a declaração e a realidade, estando o seu ponto nevrálgico no intento de enganar terceiros, de falsear a realidade.

Greco indica que a tese clássica de simulação seria centrada na ideia de dualidade de vontades e demandaria para a caracterização do vício a demonstração de que o contribuinte não desejou de fato praticar o negócio. Para ele, “se existir uma única vontade consistente que assume as consequências ainda que indesejáveis do negócio praticado, não existe simulação” (GRECO, 2011, p. 190-1). Ele propõe o deslocamento da discussão da simulação do elemento vontade para o elemento causa, e invoca para tanto a doutrina de Orlando Gomes.

Sob essa perspectiva, GRECO (2011) afirma que seriam cabíveis indagações atinentes a propósito negocial, em aparente confusão entre a causa (objetiva) do negócio jurídico e os motivos internos que levaram o agente a decidir pela sua prática. Pautando-se nessa doutrina de Marco Aurélio Greco, diversos precedentes do CARF vêm reconhecendo a ocorrência de “simulação de causa” em negócios nos quais se entende que a motivação do contribuinte era meramente fiscal.

Com as devidas vênias ao entendimento do aludido autor e dos Conselheiros do CARF que invocam a sua doutrina, o termo causa, em Direito Civil, não se confunde com os motivos pessoais que levaram o agente para a realização do negócio, sendo, em verdade, relacionado à finalidade característica do negócio (acepção objetivista) ou aos fins que o agente buscava alcançar com a prática do negócio (acepção subjetivista). Como se vê, a causa como instituto do Direito Civil não guarda relação com os motivos do agente, mas com os fins do negócio. Nesse sentido, temos a lição do próprio GOMES (2002) e de outros tantos autorizados doutrinadores civilistas.

Nessa ordem de ideias, o negócio simulado pode ser conceituado como aquele no qual a declaração não corresponde à realidade desejada pelas partes e cujos efeitos naturais do negócio formalmente declarado (ou, caso se prefira, a sua causa objetiva) não são buscados pelos contraentes, que não desejam efetivá-los e suportá-los. A simulação enseja um negócio sem substância, uma aparência de negócio que, não obstante tenha sido formalizado, não guarda correspondência com a realidade. Sendo os efeitos característicos do negócio aceitos pelas partes, não há vício de simulação, seja sob a ótica voluntarista, seja à luz de teorias causalistas (as quais, repita-se, não dizem respeito a propósitos negociais).

O sistema jurídico deve ser coerente e aplicado de forma sistemática, ainda que se admita para fins didáticos a sua segmentação em distintos ramos científicos. Assim, se um ato é válido perante as normas do Direito Privado e a forma eleita pelo contribuinte não está abarcada pela norma de incidência tributária, não é admissível a desconsideração do ato ou negócio com fins meramente fiscais. Fazê-lo seria admitir a tributação por analogia.

Da análise de precedentes jurisprudenciais relacionados à temática em apreço, constata-se que os Tribunais Superiores brasileiros (STF e STJ) têm como tendência apreciar os casos afetos a essa matéria à luz de conceitos e institutos

jurídicos e com a análise dos fatos demonstrados nos autos, mas a jurisprudência nos aludidos tribunais acerca dessa questão é ainda escassa.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), embora mais extensa do que a judicial, não tem uma linha definida em relação aos critérios a ser utilizados para a eventual desconsideração de planejamentos levados a efeito pelos contribuintes. Da análise dos precedentes do CARF selecionados para análise nesta dissertação, é possível identificarem-se decisões nos mais variados sentidos, que incluem, de um lado, aquelas em que se apregoa o dever de respeito à forma jurídica adotada pelos contribuintes desde que não se façam presentes ilegalidades, fraude ou simulação e, de outro, julgados nos quais se desconsidera o planejamento adotado pelo contribuinte ao mero fundamento de que ele poderia ter obtido os mesmos efeitos materiais por meio de formatação de negócio fiscalmente mais onerosa, a ensejar intensa insegurança jurídica.

A jurisprudência de nossos Tribunais administrativos e judiciais, como se vê, não se encontra consolidada em relação aos critérios aplicáveis por ocasião da análise de questões afetas a planejamentos tributários, o que prejudica sobremaneira a segurança jurídica e a previsibilidade do Direito Tributário no cenário nacional.

É imperiosa a pacificação do entendimento acerca dos critérios que ensejam a desconsideração dos atos de planejamento fiscal levados a efeito pelos contribuintes. Esses atos serão lícitos sempre que estiverem em conformidade com as normas pré-estabelecidas no ordenamento jurídico e houver correspondência entre a realidade fática e os fatos formalmente descritos nos instrumentos utilizados para a prática da conduta elisiva.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012a.

ÁVILA, Humberto. Legalidade como Mediação entre a Liberdade e a Igualdade. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012b. p. 393-400.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Notas de atualização por DERZI, Misabel. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO FILHO, José. *A Função Social da Propriedade: A quem serves?* Disponível em: <http://www.unifacs.br/revistajuridica/arquivo/edicao_setembro2001/corpodocente/social.htm>. Acesso em: 10 mar. 2016.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Defeitos dos negócios jurídicos*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. O “Princípio da Tipicidade Tributária” e o Mandamento de Minimização da Margens de Discricionariedade e de Vedação da Analogia. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 647-74.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Princípios constitucionais do direito tributário*. Belo Horizonte: PUC Minas Virtual, 2005.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário: texto atualizado com a lei complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001*. Belo Horizonte: Mandamentos, FCH/FUMEC, 2002.

BETTI, Emilio. *Teoria generale del negozio giuridico*. Napoli: Scientifiche Italiane, 1994.

BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coord.). *Princípio da Legalidade: Da Dogmática Jurídica à Teoria do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BUENO, Silveira. *Minidicionário da língua portuguesa*. São Paulo: FTD, 2000.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Interpreting Plans: A Critical Review of Scott Shapiro's *Planning Theory of Law*. *Australian Journal of Legal Philosophy*, n. 37, p. 219-50, 2012.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Súmulas, Praticidade e Justiça: Um olhar crítico sobre o direito sumular e a individualização do direito à luz do pensamento de Misabel de Abreu Machado Derzi. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 65-106

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *The Ongoing Search for Legitimacy: Can a 'Pragmatic yet Principled' Deliberative Model justify the Authority of Constitutional Courts?* Belo Horizonte, 2014. *Modern Law Review*, Forthcoming. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2493598>

COELHO, Eduardo Junqueira. Segurança Jurídica e a proteção da confiança no Direito Tributário. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 225-68.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em Direito Tributário: Denominações distintas para o instituto da evasão fiscal*. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária*. IN *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>>

content/uploads/2010/12/Evas%C3%A3o-e-Elis%C3%A3o-Dial%C3%A9tica.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes Questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 336-59. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/O-princ%C3%ADpio-da-preserva%C3%A7%C3%A3o-das-empresas-e-o-direito-%C3%A0-economia-de-imposto.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Completabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (Org.). *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013. p. 399-414.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Segurança Jurídica como fator de concorrência tributária. In: VELLOSO, C.M.S.; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R.. (Org.). *Princípios Constitucionais Fundamentais*. São Paulo: LEX, 2005. v. 1, p. 799-816. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/Seguran%C3%A7a-Juridica-como-fator-de-concorrencia-tributaria.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução de Jussara Simões. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

EVANGELISTA, Eduardo Rodrigues. Função social da propriedade e conceito de princípio jurídico. *Jus Navigandi*, Teresina, n. 3594, maio 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24354>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

FARAH, Eduardo Teixeira. A disciplina da empresa e o princípio da solidariedade social. In: COSTA, Judith Martins (Org.). *A reconstrução do direito privado: reflexos dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais constitucionais no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 662-709.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: parte geral e LINDB*. 11. ed. Salvador: Juspodivum, 2013. v. 1.

FERRAZ, Roberto. *Princípios são universais e não comportam exceções: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 398.

FERRARA, Francesco. *Della Simulazione dei Negozi Giuridici*. Roma: Stabilimento Poligrafico per l'Amm della Guerra, 1921

FLEISCHAKER, S. *A Short History of Distributive Justice*. Cambridge, MA: Harvard Univ. Press, 2005.

FRANCO, Marcus Vinicuis Lima. *Fraude à Lei em Matéria Tributária*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/523892>>. Acesso em: 13 mar. 2016.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método II*. Tradução de Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2002.

GONZALEZ, Luiz Manuel Alonso. El Tribunal de Justicia de la Union Europea ante el Fraude y el Abuso del Derecho en el IVA. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

GONÇALVES, Fernando Maida. O Princípio da Legalidade Tributária. *Universo Jurídico*, Juiz de Fora, ano XI, maio 2007. Disponível em:

< http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/3792/o_principio_da_legalidade_tributaria >. Acesso em: 10 mar. 2016.

GUIMARÃES. Lucia Paoliello. *O princípio da legalidade tributária*. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-princ%C3%ADpio-da-legalidade-tribut%C3%A1ria>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*, volume I. 2. ed. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2012.

HONNET, Axel. A textura da justiça: Sobre os limites do procedimentalismo contemporâneo. *Civitas*, Porto Alegre, v. 9, n. 3, p. 345-368, set.-dez. 2009.

HONNET, Axel. *A Theory of Justice as an Analysis of Society Preliminary Remarks on a Research Program*. H. G. Soeffner (Hrsg.), *Unsichere Zeiten*, DOI 10.1007/978-3-531-92035-1_10,

LISBOA. Roberto Senise. *Manual de direito civil, v. 1: teoria geral do direito civil*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LOBATO, Valter de Souza; PASCALI, Anita de. O novo regime jurídico do ágio na Lei 12.971/2014. In: *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, v. 28, p. 64-81, 2014. Disponível em: <<http://ojs.mcampos.br/index.php/RFDMC/article/download/67/55>>. Acesso em: 03 abr. 2016

LOBATO, Valter de Souza. Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. In: *Revista Brasileira de direito tributário e finanças públicas*, v. 6, n. 33, jul.-ago., 2012. Disponível em: < <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/06/Artigo-Valter-Livro-Sacha-final.pdf> >. Acesso em: 25 abr. 2016.

LOBATO, Valter de Souza. Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 849-88.

LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*: aulas publicadas por Javier Torres Nafarrate. Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MANEIRA, Eduardo. Ativismo Judicial e os Seus Reflexos em Matéria Tributária. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e a Constituição*: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 269-82.

MANEIRA, Eduardo. *Comentários ao voto do ministro Carlos Velloso proferido no julgamento do recurso extraordinário nº 138.284-CE, que examinou a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro instituída pela lei nº 7.689, de 15.12.1988*. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/09/Comentarios-ao-voto-do-Ministro-Carlos-Velloso-que-examinou-constitucionalidade-da-Contribuicao-Social-sobre-o-lucro-instituida-pela-Lei-n-7689-1988.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso do direito e o ato ilícito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MATTIETTO, Leonardo. *Negócio Jurídico Simulado (notas ao art. 167 do Código Civil)*. Rio de Janeiro: Dir. Proc. Geral, 2006. p. 218-31. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/751060/DLFE45606.pdf/Revista_61_Doutrina_pg_218_a_231.pdf>. Acesso em 15 abr. 2015

MATTOS, Samuel da Silva. Notas sobre a natureza e espécies de propriedades. In: *Sequência, Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC*, v. 22, n. 43, 2001. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15367/13949>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 21, p. 11-17, mar.-abr. 2003.

MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O Tratamento Fiscal do Ágio e a Problemática do Ágio “Interno” antes e

após a vigência da Lei nº 12.973/2014. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 228, p. 7-19, setembro 2014.

MOTA PINTO, Carlos Alberto da. *Teoria Geral do Direito Civil*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

NASCIMENTO, Rosilene da Silva. *(Re)Pensando o Princípio da Autonomia Privada: Da Tutela Subjetiva da Vontade para a Tutela Objetiva da Boa-Fé*. 2005. 124 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2005.

PAULSEN, Leandro. A normatividade jurídico-positiva da função social da propriedade. *Revista AJUFERGS* n. 02. Disponível em: <http://www.esmafe.org.br/web/revista/rev02/03_conteudo_juridico_normativo_da_fuacao_social_da_propriedade.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2016.

PUGLIATTI, Salvatore. *Diritto Civile Metodo Teoria Pratica*. Milano: Dott. Giuffrè, 1951.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RAZ, Joseph. *The Authority of Law*. 2 ed. Oxford: OUP, 2009.

RAZ, Joseph. *The Morality of Freedom*. Oxford: OUP, 1986.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2. ed. Bauru: EDIPRO, 2007.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Administrativo*, n. 109, p. 11-33, jul.set.1972.

Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/36954/35723>>.

Acesso em: 10 mar. 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). *Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial", Mapeamento de decisões do conselho de contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O Desafio do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). *Planejamento Tributário e o*

"*Propósito Negocial*", *Mapeamento de decisões do conselho de contribuintes de 2002 a 2008*. Quartier Latin, 2010. p. 13-20.

SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: Belknap, 2011.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o direito tributário*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 511-32.

TORRES, Heleno Taveira. *Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 355-76.

TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2010.

VARELA, Laura Beck; LUDWIG, Marcos de Campos. *Da Propriedade às Propriedades: Função Social e Reconstrução de um Direito*. In: COSTA, Judith Martins (Org.). *A reconstrução do direito privado: reflexos dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais constitucionais no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 763-88.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria Geral do Direito Civil*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2008.

VAZ, Isabel. *Direito Econômico das Propriedades*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

Tribunal	Data do julgamento	Processo	Órgão Julgador	Descrição sumária dos fatos	Decisão	Divergência	Menciona simulação?	Qual conceito?	Menciona PN?	Qual conceito?	Menciona Step Transactions?	Qual conceito?	Aplicou outro instituto?	Houve uso atípico de termo do Direito Privado?	Observações	
STF	10/11/2015	AGREGO/13.270	1a Turma	Produtor rural que se organizou de forma concomitante como pessoa física e pessoa jurídica e a concentração da contratação de empregados na pessoa física para não se sujeitar ao recolhimento do salário-educatório.	Recurso não conhecido porque demandaria o resumo de provas	não	não	na	não	na	não	na	não	não pelo STF, mas sim em decisão recorrida, citada no acórdão.	A decisão recorrida, do TRF4, fundamentou-se em alegação de abuso de formas. Apesar de usar o termo abuso de formas, a decisão invoca doutrina de Marco Aurélio Greco relacionada a abuso de direito, e declara o planejamento realizado pelos contribuintes abusivo. Os argumentos utilizados pela decisão são de que embora o empregador rural possa no Brasil escolher entre se organizar como pessoa jurídica ou explorar a atividade como pessoa física, ele não pode se valer de forma concomitante de ambas as formas jurídicas, pois a possibilidade da escolha pela exploração como pessoa física decorre justamente do fato de que no Brasil a exploração da atividade rural pode ser feita como agropária ou como economia familiar, o que é incompatível com a ideia de se aproveitar ambas em conjunto. Na decisão recorrida, houve uso atípico do termo abuso de formas. O caso seria de violação à lei material que rege as formas de organização do empreendedor na exploração da atividade rural, a qual na interpretação teleológica do Tribunal não permitiria a organização concomitante sobre as duas formas.	
STF	12/05/2015	AGRG no RE com Agravo 751.639	2a Turma	O Estado de GO glosou créditos relativos a entrada no estabelecimento do contribuinte de mercadoria importada, que deu empresa física em seu estabelecimento após prévia remessa simbólica realizada pela sua filial em Brasília. Segundo informado no acórdão, a importação em GO não gera direito de crédito, tendo a importação por Brasília sido simulada para possibilitar a transferência de créditos para a filial de GO.	Recurso não conhecido porque demandaria o resumo de provas	não	não	na	não	na	não	na	não	não	A decisão recorrida considerou simuladas as operações de transferência simbólica das mercadorias entre a filial da empresa em Brasília e a sua matriz em Anápolis.	
STF	24/05/2005	RE 268.886-1	1a Turma	Importação indireta. Importação realizada no ES por terceiro e produto posteriormente repassado a contribuinte em SP. Menções desentabuladas no ponto de Santos e remessa diretamente a SP, sem transitar pelo estabelecimento da empresa que a importou oficialmente e que mantinha com a contribuinte paulista acordo FUNDAP.	Foi negado provimento ao recurso da contribuinte.	sim	não	na	não	na	não	na	não	não	Entendeu-se que no caso a real destinatária jurídica da mercadoria era a empresa paulista, tendo a empresa capabaixa que preencheu as notas fiscais e recebeu os tributos na importação atuado como mera consignatária. Não declaram simulação, porque entenderam que a condição de consignatária da empresa capabaixa, criada no próprio contrato que fora juntado pelas partes aos autos.	
STF	10/04/2013	ADI 2.988 e RE 541.090	Pleno	Discussão acerca da constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001, que prevê a tributação no Brasil de lucros auferidos por controladas e coligadas sediadas no exterior em 31/12 de cada ano, independentemente de efetiva distribuição.	Na ADI decidiu-se pela inconstitucionalidade da presunção de disponibilidade do lucro em coligadas sediadas em país sem tributação favorecida e pela constitucionalidade da presunção em relação a controladas em país com tributação favorecida. Não houve maioria para os demais topics. No RE decidiu-se pela constitucionalidade da exigência em favor de controladas, ainda que em país sem tributação favorecida.	sim	não	não	não	na	não	na	não	não	O voto do Ministro Joaquim Barbosa tem considerações preocupantes em relação à possibilidade de se ter presunção que extrapola o conceito de renda da C-REIS, sendo presumido que a situação ensejaria elisão ou evasão, o que se dá no caso de coligada ou controlada sediada em paraíso fiscal.	
STJ	19/11/2015	RESP 1.283.845	4a Turma	Discussão acerca da responsabilidade de empresa de consultoria por planejamento não admitido pela fiscalização. O planejamento consistia na geração de créditos tributários por meio da remessa ao exterior de óleo e favelite do tipo A. O contribuinte que se valeu do planejamento atuou no ramo varejista de produtos de cosméticos e beleza. Os créditos deveriam ser gerados via (1) compra da soja de produtor rural (2) remessa para industrialização a ser realizada por terceiro; (3) posterior venda da soja industrializada (terceiro não é) diretamente para empresa comercial exportadora. A autuação se baseou na constatação pela fiscalização da utilização de notas fiscais falsas e realização de operações simuladas, pois não havia efetiva compra interestadual. Os produtos jamais circularam pelo estado da empresa que se valia do planejamento. A contribuinte alega que a responsabilidade pela operação era do consultor, a consultora sustenta que apenas atestava a idoneidade da operação, mas não era a responsável pela sua realização.	Recurso não conhecido porque demandaria o resumo de provas	não	não	na	não	na	não	na	na	não	não	
STJ	10/02/2015	RESP 1.346.749	1a Turma	ICMS sobre garantia estendida. A discussão foi em torno da base de cálculo do ICMS, mas em uma passagem do acórdão, é destacado que embora com regra o seguro de garantia estendida não compunha a base de cálculo do ICMS, se ele for simuladamente utilizado para reduzir artificialmente a base de imposto (o que ocorrerá se ele for exigido como condição do negócio), a operação poderá ser desconsiderada para fiscalização.	Recurso da Fazenda não provido	não	sim	A análise foi em obter dictum, mas parece ter se pautado na ideia de correspondência do ato com a realidade, sendo invocado inclusive o art. 116, I do CTN, invocado sob a denominação "princípio da realidade"	não	na	não	na	não	não		
STJ	18/06/2015	RESP 1.467.649	2a Turma	Produtor rural que se organizou de forma concomitante como pessoa física e pessoa jurídica e a concentração da contratação de empregados na pessoa física para não se sujeitar ao recolhimento do salário-educatório.	Recurso não conhecido porque demandaria o resumo de provas	não	não	na	não	na	não	na	não	não	A decisão recorrida, do TRF4, fundamentou-se em alegação de abuso de formas. Apesar de usar o termo abuso de formas, a decisão invoca doutrina de Marco Aurélio Greco relacionada a abuso de direito, e declara o planejamento realizado pelos contribuintes abusivo. Os argumentos utilizados pela decisão são de que embora o empregador rural possa no Brasil escolher entre se organizar como pessoa jurídica ou explorar a atividade como pessoa física, ele não pode se valer de forma concomitante de ambas as formas jurídicas, pois a possibilidade da escolha pela exploração como pessoa física decorre justamente do fato de que no Brasil a exploração da atividade rural pode ser feita como agropária ou como economia familiar, o que é incompatível com a ideia de se aproveitar ambas em conjunto. Na decisão recorrida, houve uso atípico do termo abuso de formas. O caso seria de violação à lei material que rege as formas de organização do empreendedor na exploração da atividade rural, a qual na interpretação teleológica do Tribunal não permitiria a organização concomitante sobre as duas formas.	
STJ	26/08/2014	RESP 1.447.008	2a Turma	Produtor rural que se organizou de forma concomitante como pessoa física e pessoa jurídica e a concentração da contratação de empregados na pessoa física para não se sujeitar ao recolhimento do salário-educatório.	Recurso não conhecido por ausência de questionamento e porque demandaria o resumo de provas	não	não	na	não	na	não	na	não	não	A decisão recorrida, do TRF4, fundamentou-se em alegação de abuso de formas. Apesar de usar o termo abuso de formas, a decisão invoca doutrina de Marco Aurélio Greco relacionada a abuso de direito, e declara o planejamento realizado pelos contribuintes abusivo. Os argumentos utilizados pela decisão são de que embora o empregador rural possa no Brasil escolher entre se organizar como pessoa jurídica ou explorar a atividade como pessoa física, ele não pode se valer de forma concomitante de ambas as formas jurídicas, pois a possibilidade da escolha pela exploração como pessoa física decorre justamente do fato de que no Brasil a exploração da atividade rural pode ser feita como agropária ou como economia familiar, o que é incompatível com a ideia de se aproveitar ambas em conjunto. Na decisão recorrida, houve uso atípico do termo abuso de formas. O caso seria de violação à lei material que rege as formas de organização do empreendedor na exploração da atividade rural, a qual na interpretação teleológica do Tribunal não permitiria a organização concomitante sobre as duas formas.	

STJ	27/08/2013	AgRq no Agravo em RESP 342.254	2a Turma	IPVA. Endereço falso para alterar sujeito ativo do tributo. Locadora de veículos que tem matriz em São Paulo, mas registra seus veículos nos estados de Tocantins e Paraná. Os endereços fornecidos pela empresa como filiais em Curitiba e Palmas não têm um estabelecimento da empresa nelas instalados, mas sim um escritório de despachante, e é indicado como endereço de diversas pessoas físicas e jurídicas. Invoca a ocorrência de fraude e simulação, mas não explicita os conceitos.	Recurso não correto porque demandaria o reexame de provas	não	sim	não explicitado	não	n/a	não	n/a	sim, fraude	não	Embora os conceitos não tenham sido explicitados, a criação de estabelecimentos fictícios para alterar a competência para a exigência de IPVA pode de fato se enquadrar tanto como fraude quanto como simulação. A fraude adviria da falsificação ideológica de fazer constar como endereço das filiais locais no qual elas nunca se enquadraram e a simulação adviria de fraude ou abuso societário de constatação destas filiais, que nunca se teve o intento de se instituir de fato.	
STJ	18/03/2010	RESP 1.119.405	2a Turma	ISSQN. Pedido de repetição de indébito movido por Associação de Médicos que recebeu o tributo sobre sobrevalores recebidos de seus associados e foi de seguradoras em decorrência da contratação de seguros em favor dos associados. O município sustenta tratar-se de remuneração por agenciamento e o contribuinte alega que é mero ressarcimento de custos por celebração de contrato na modalidade de estipulação em favor de terceiro.	Recurso da Fazenda parcialmente correto e não provido	não	não	n/a	sim	Como indicio de que a operação não era fraudulenta.	não	n/a	não	não	O acórdão destaca expressamente a necessidade de respeito à forma adotada pelo contribuinte, que só pode ser desconstruída em caso de evidência fidedigna, sob pena de a pretensão de anulação capacitadora, tributar-se por analogia e violar-se o princípio da tipicidade.	
STJ	07/05/2003	ERESP 213828	Corte Especial	Possibilidade de se descaracterizar o leasing e considerá-lo de fato e venda em razão da antecipação do depósito de valor residual.	Embargos de divergência contrabancados e providos, revolvimento e entendimento de que a antecipação de depósito do valor residual não denota o leasing	sim	não	n/a	não	n/a	não	n/a	sim, negação jurídico indireto	não	Este acórdão não fora selecionado pelos critérios de pesquisa selecionados para a separação dos precedentes, mas foi incluído na análise por ser o entendimento da Corte Especial sobre questão enfrentada em dois dos acórdãos selecionados na busca. O ministro José Delgado afirma em seu voto, que foi na lista dos votos vencedores, que o leasing pode ser enquadrado como um negócio jurídico indireto.	
STJ	07/06/2001	RESP 310.368	1a Turma	Dedutibilidade para fins de IR de valores pagos em contrato de leasing. A Fazenda buscava descaracterizar o contrato de leasing e requalificá-lo como compra e venda (com a gísis das despesas dedutíveis como operacionais) por ter sido previsto no contrato valor residual mínimo e prazo inferior à expectativa de vida útil do bem.	Recurso da Fazenda foi desprovido	não	não	n/a	não	n/a	não	não	não	não	O acórdão fundamentou-se especialmente no fato de que o leasing é contrato típico e fortemente regulado na legislação civil e em resoluções do BACEN, não podendo ser descaracterizado pela fiscalização se esta não comprovar a desconformidade do contrato celebrado com o regime que lhe é conferido pelas leis materiais que o regem. Invoca como precedentes os RESPs 174031 e 184932. Há reiterados outros precedentes da 1a e 2a Turmas no mesmo sentido, mas que não foram selecionados na busca realizada por não contarem em sua ementa os termos utilizados para fins de busca.	
STJ	15/10/1998	RESP 174.031	1a Turma	Dedutibilidade para fins de IR de valores pagos em contrato de leasing. A Fazenda buscava descaracterizar o contrato de leasing e requalificá-lo como compra e venda (com a gísis das despesas dedutíveis como operacionais) por ter sido previsto no contrato valor residual mínimo e prazo inferior à expectativa de vida útil do bem.	Recurso da Fazenda foi desprovido	não	não	n/a	não	n/a	não	n/a	não	não	O acórdão fundamentou-se especialmente no fato de que o leasing é contrato típico e fortemente regulado na legislação civil e em resoluções do BACEN, não podendo ser descaracterizado pela fiscalização se esta não comprovar a desconformidade do contrato celebrado com o regime que lhe é conferido pelas leis materiais que o regem. Invoca como precedentes os RESPs 174031 e 184932. Há reiterados outros precedentes da 1a e 2a Turmas no mesmo sentido, mas que não foram selecionados na busca realizada por não contarem em sua ementa os termos utilizados para fins de busca.	
CARF	20/01/2016	16643.02007/92009-90	CSRF/1a Turma	Agio. Dedutibilidade. Agio originalmente pago em operação entre partes independentes, em operação intergrupacional (comprador e vendedor estrangeiros), mas transferido via operações intragrupo, com a utilização de empresa fictícia para fiscalização como "empresa veículo". O contribuinte aponta em suas razões motivos para fiscalizar a prática dos atos Operações relacionadas ao Grupo JCI. Lançamento julgado improcedente pela 1a Turma Ordinária da 4a Câmara da 1a Seção, e anulado pela 1a Turma de CSRF em sede de recurso especial.	Lançamento mantido em relação ao agio, sem qualificação da multa e responsabilização especial da Fazenda provido	sim	sim, mas apenas para destacar que não houve acusação de simulação na autuação, mas apenas no recurso especial do procurador	não explicitado	sim	Consolidado como a motivação para adquirir um investimento por valor superior ao custo original e considerado requisito para que o agio seja amortizável ao lado do substrato econômico (atribuição entre partes independentes e com efetivo dispêndio), e exigiu ainda que para se ter estes requisitos o agio deve ter sido suportado pela mesma empresa que irá amortizá-lo, não sendo cabível a transmissão intragrupo	não	n/a	não	não	O CSRF considerou como não amortizável o agio gerado no exterior e também não amortizável o agio caso se consistisse que ele surgia na operação posterior entre empresas brasileiras, por restar clara a origem interna. O acórdão destacou, ainda, que o laudo que dá fundamento econômico ao Agio foi realizado apenas em operação posterior à aquisição intergrupacional e qual foi feita entre partes relacionadas, integrantes do mesmo grupo econômico.	
CARF	02/03/2016	11516.722646/2011-19	1a Seção/4a Câmara/1a Turma Ordinária	Agio. Dedutibilidade. Reorganização societária realizada por meio de qual a participação societária em uma empresa operacional foi transferida a empresas "holding" criadas pelas mesmas sócias e posteriormente reincorporada na empresa operacional, com agio auferido em razão de avaliação e amortizado como despesa ao longo dos anos. As operações foram realizadas por empresas com mesmos sócios e em curto espaço de tempo.	Lançamento mantido, com penalidade qualificada e responsabilização dos sócios, sim	não	não	n/a	sim	Foi utilizado como indicio de artificialidade e ausência de substância econômica do agio	sim	sim	não	sim	Afastar de não se valerem da invocação de simulação, os pontos trabalhados no acórdão como ausência de propósito legítimo, ausência de substância econômica são, na verdade, indícios de simulação nas operações, que foram consideradas aptas a gerar agio justamente porque não ensejaram despesa efetiva, não foram objeto de negociações em um livre ambiente de mercado em que se pudesse efetivamente apurar diferença entre o valor patrimonial de um bem e o seu preço de custo e foram artificialmente criadas. O propósito negocial foi inovado no julgamento como fundamento da artificialidade. Como argumento adicional, ao lado da artificialidade, foi invocada o conceito de agio e de despesa. A despesa foi considerada desnecessária (na verdade, não foi sequer considerada despesa), posto que artificialmente criada e nunca efetivamente suportada. Os votos vencedores em relação à qualificação da multa e a imputação de responsabilidade não foram disponibilizados no site do CARF.	
CARF	02/03/2016	16643.720037/2013-95	1a Seção/4a Câmara/1a Turma Ordinária	Agio. Dedutibilidade. Aquisição da Bayer no Brasil pela Siemens, ocorrida no âmbito de um processo internacional de aquisições. Foram questionadas duas operações: (1) agio gerado na aquisição da Bayer pela Siemens com a posterior incorporação da Siemens pela Bayer e mudança de nome da Bayer para Siemens (01) feita uma incorporação reversa, para se manter a CNPJ da empresa comprada a Bayer; contrato entre partes não relacionadas, mas cujo preço no Brasil foi feito por uma empresa criada especificamente para este fim e posteriormente incorporada pela Bayer; e cujo laudo de avaliação agregando os tipos de mais valia foi posterior ao pagamento feito em favor da vendidora; (2) agio gerado na incorporação da Dade pela Siemens, em cujo capital já haviam sido incorporadas as cotas da Dade.	Lançamento mantido, mas com a desqualificação da multa	não	sim	sim	sim	Alfama ser o conceito de simulação de causa, mas na verdade considera relevantes os motivos exclusivamente tributários, e não a causa (função) do contrato propriamente dito	sim	sim	não	sim	A sequência aparentemente pré-concebida da cadeia de atos foi adotada como indicio da artificialidade da operação e da ausência de outro propósito que não a economia de tributos	Aplicação equivocada dos conceitos civis de causa e de simulação. A causa para o Direito Civil recai em sua acepção de causa subjetiva, não se confunde com os motivos subjetivos que ensejaram a prática do ato. A causa são os efeitos que se busca com o ato ou negócio, e não o que motiva a sua prática. Reconhece que não houve simulação como fabricação da realidade, e esta foi inclusive a razão para a desqualificação da multa
CARF	25/03/2015	10980.72007/92013-15	1a Seção/4a Câmara/1a Turma Ordinária	Agio e despesas de financiamento. Dedutibilidade e ganho de capital. A empresa Alanis foi constituída com a aparente finalidade de ser utilizada como veículo para captação de recursos para compra da empresa Providência, a qual foi por ela adquirida e posteriormente teve sua incorporação da Alanis pela Providência, com aproveitamento do agio e a dedutibilidade das despesas relativas aos financiamentos obtidos para a própria compra da Providência. A fiscalização entendeu que as despesas com o financiamento para a obtenção de recursos para a compra da Providência não eram despesas necessárias da Alanis, mas sim de suas sócias, que queriam adquirir a outra empresa, e que também não haveria agio passível de ser escriturado pela Alanis, pois o real adquirente da Providência não era ela, e sim suas sócias.	Lançamento parcialmente mantido, sem qualificação de multa. O lançamento foi mantido em relação a (1) gísis das despesas com pagamento de juros pelos empréstimos tomados pela Alanis, pois não foi provado que a empresa efetivamente recebeu estes valores e que eles eram necessários às suas atividades e (2) a gísis de retenção de provisões por ocasião da venda de partes da empresa (como a empresa não provou que as provisões foram utilizadas, a retenção também não pode impactar o resultado fiscal). Foi cancelado o aumento em relação a gísis do agio.	não	sim	sim	Simulação como divergência entre declaração e realidade (análise economicamente equívoca e correta)	sim, mas apenas na declaração de voto de um dos conselheiros (Fernando Brazili de Oliveira Pinto), que concordou com as conclusões mas não com a fundamentação do Relator.	um dos conselheiros considerou a existência de propósito negocial como um dos requisitos para reconhecer efeitos fiscais ao negócio, mas a maioria não se manifestou neste sentido, e sim no do voto do relator, que entende que apenas em havendo fraude, simulação ou simulação se poderia desconstruir o negócio valentemente celebrado pelas partes	não	n/a	sim, mas apenas na ementa, que menciona o abuso de direito e a sua inaplicabilidade ao Direito Tributário.	não	O voto do relator destaca os problemas advindos da falta de uniformidade em relação ao conceito de simulação e aos requisitos para o seu reconhecimento em casos abusivos de simulação. Ele propõe um conceito muito próximo ao defendido neste trabalho, que relaciona a identificação da simulação à divergência entre o quanto declarado e a estrutura e efeitos do negócio efetivamente praticado pelas partes. Embargos de declaração pendentes.

CARF	04/02/2015	10980.725669/2012-81	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agjo. Debütabilidade. Agjo gerado na integralização de ações em aumento de capital em empresa do grupo, que depois veio a ser incorporada pela empresa investida. Foram emitidos, também nesta mesma atuação, serviços que teriam sido prestados a contornos de outra empresa a ela relacionada (empresa do mesmo grupo econômico), em relação aos quais não foram apresentadas provas de prestação dos serviços e tampouco do pagamento do preço respectivo.	Lançamento mantido, com penalidade qualificada	sim, mas não no mérito da debütabilidade do agjo	não	na	não	na	não	na	sim, "uso distorcido de ferramentas do sistema"	sim	Na fundamentação do voto do relator, o conselho se vale do termo "uso distorcido das ferramentas do sistema" que não como abuso de formas, mas a fundamentação e os exemplos que trás para caracterizar esta situação são na verdade indícios de simulação, e não de eventuais abusos dos instrumentos dos direitos privados (de inclusive, far uso do termo artificialidade). O voto vencedor destaca que no caso do Agjo a realização de seu fundamento econômico A uma exigência da lei, portanto, este aspecto torna-se uma exigência jurídica. Na parte relativa às despesas operacionais geradas por contrato de serviço com empresa coligada, também é utilizado o termo "situação artificial", bem como em "fato fictício, exonerante" o que também é indício de simulação. Recurso a CSRF pendente.	
CARF	03/02/2015	10980.725496/2011-56	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agjo. Debütabilidade. Agjo decorrente de reorganizações societárias no Grupo O Boticário, com a integralização em empresas do grupo de ações de propriedade das duas sócias pessoa física em outras empresas, em ocasião na qual também houve o ingresso de um novo sócio externo. Posteriormente, houve uma cisão e as ações da empresa investida retornaram ao seu patrimônio, acrescidas do Agjo, o qual converteu a ser deduzido. A constituinte em sua defesa apresentou razões econômicas para a criação das holdings (organizar-se para receber investimentos, que de fato ingressou no grupo, com aporte de capital) e para a sua posterior cisão (as quais eram relacionadas a divergências com o acionista minoritário, a investidor, em relação a estratégia de investimentos e vendas). Entre a justa oportunidade em que houve integralização com Agjo e a cisão (oportunidade na qual o Agjo retornou às empresas de origem, decorreram-se cerca de 2 anos).	Lançamento mantido, com penalidade qualificada e responsabilidade pessoal e solidária dos sócios	sim (decisão pelo voto de qualificação)	sim, apenas no voto vencido	no voto vencido, com divergência entre vontade declarada e a real	sim, apenas no voto vencido	no voto vencido, a existência de propósito negocial no caso é invocada como fundamento para o Agjo ser real e não artificialmente criado.	sim, apenas no voto vencido	não	no voto vencido, é mencionado que a questão foi tratada como se fosse algo transaccional, mas o conceito não é trabalhado	não	O voto vencedor acolheu o recurso do contribuinte em relação a questão do Agjo, por entender que, neste caso, ele não fora criado artificialmente, somente sendo cobido desconstruído o Agjo interno nos casos em que ele for artificialmente criado e caracterizar assim simulação relativa. O voto vencedor afirma concordar com o voto vencido acerca da possibilidade de se ter Agjo legítimo decorrente de operação intragrupo, sendo necessário analisar-se cada caso em concreto. No caso concreto, o voto vencedor entendeu que apesar de não haver simulação, não houve Agjo efetivo porque não houve sacrifício econômico por parte do adquirente das participações, que as recebeu via integralização no capital social em uma empresa cujas ações eram exatamente as pessoas que estavam fazendo a integralização. Embargos de declaração apreciados, sem alteração de resultado.	
CARF	27/08/2014	16581.000188/2004-36	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agjo. Debütabilidade. Klabin. Foram questionadas 02 Agjos: (1) Agjo decorrente da incorporação na Klabin S/A de ações, com Agjo, relativa a outra empresa do grupo (Igaras), que na sequência foi incorporada pela Klabin S/A; (2) Agjo decorrente da incorporação da Klamasa, este Agjo fora apurado na Klamasa, que tinha ações da Bocoel, tendo as ações da Klamasa sido posteriormente incorporadas na KPC com Agjo, em razão da reavaliação das ações da Bocoel que a Klamasa tinha. A Klabin aponta fundamento extintivo para a prática do ato, o qual consistia na ampla reorganização societária que foi realizada no grupo a época, com a entrada de diversas empresas e concentração das atividades operacionais na Klabin S/A, tendo este processo sido divulgado como fato relevante ao mercado e contado inclusive com o aval do IRLDEI, que era o maior credor da empresa. Foram deduzidas também a dedütabilidade de outras despesas como royalties e pagamentos para obtenção de garantias.	Lançamento mantido. Não houve discussão de qualificação de multa.	sim	não	na	sim	Foi considerado requisito para que o Agjo seja deslúvel	não	na	na	sim, a decisão de 1ª instância invoca o instituto do abuso de direito (mas os requisitos que invoca são indícios de simulação, pois consistiram no fato de incorporação não ter surtido efeitos societários e não ter finalidade econômica)	não	Apesar de entender pela presença de propósito negocial, a decisão manteve a gisa do Agjo, por entender que (1) no caso do Agjo adido da Igaras, ele não seria deslúvel por não ter sido devidamente segregado por ocasião da compra da Igaras o valor adido de expectativa de rentabilidade futura no futuro do preço, sendo documentos que apuraram o Agjo posteriores à data das operações e não tendo este Agjo sido registrado anteriormente nos documentos e declarações das empresas do grupo; (2) o Agjo da Klamasa seria artificial e sem fundamento econômico, pois apesar de as ações terem sido escrituradas em Agjo por sua avaliação à valor de mercado, a compra foi escriturada a seu valor nominal (sem reconhecer ganho de capital na vendidora) e, portanto, sem que tenha ocorrido desembolso. O voto vencedor entendeu pela debütabilidade do Agjo da Igaras. Embargos de declaração pendentes.
CARF	06/05/2014	16327.001743/2010-34	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agjo. Debütabilidade. Agjo decorrente da aquisição do controle do Banco Cacique pelo Banco Societê (Genes Brasil). O Banco Societê adquiriu uma empresa de participações que estava sendo mantida inativa (Tranco), esta empresa adquiriu a CACIPAR com recursos recebidos do Banco Societê e o Banco Cacique incorporou a Cacique e a Tranco, recebendo nesta operação o Agjo gerado na Tranco quando esta adquiriu a CACIPAR. O lançamento envolve também a gisa de despesas, inclusive de despesas geradas em operação intragrupo, mas esta gisa não teve seu fundamento alegado de planejamento abusivo, e sim a ausência de prova da efetiva prestação de serviços, uma vez que os mesmos serviços remunerados a coligada foram também prestados a pagor por terceiros independentes.	Lançamento parcialmente mantido, foi cancelada a exigência em relação ao Agjo, mantidas as gisas de despesas, inclusive a gisa de despesas geradas intragrupo. Não houve qualificação de multa.	sim	sim, mas apenas na declaração de voto	o conselho destaca que não simulado se a estrutura das operações é compatível com o regime efetivamente realizado, ainda que esta estrutura tenha sido arquitetada no intuito de obter benefícios fiscais.	sim	o voto vencedor e a declaração de voto destacam que não é necessário propósito negocial para que a operação seja admitida pela fiscalização (desde que o Agjo seja real e tenha decorrido de uma operação com fundamento econômico, a reestruturação societária para que ele seja aproveitado por outra empresa do grupo é válida). O voto vencedor, contudo, desconstruiu a estrutura e manteve a gisa do Agjo ao fundamento de ausência de propósito negocial nas incorporações que tiveram a transferência do Agjo ao Banco Cacique.	não	na	na	sim, o voto vencedor afirma ainda que não haveria abuso de direito neste caso, e classifica como abuso de direito a conduta que busque retirar eficácia ao princípio da capacidade contributiva	sim, e declaração de que seria valível fazer em abuso de direito na organização fictícia dos negócios do contribuinte que atestasse ou restasse tributado, assim como o tratamento concedido ao propósito negocial no voto vencido	
CARF	12/02/2014	16327.720667/2012-21	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agjo. Debütabilidade. Agjo decorrente das segundas operações, relacionadas à compra de participação no agjo Credcard pelo Itau; (1) aquisição com Agjo pelo Itaúcard de cotas em empresa (Tulpa) que tinha ações no agjo Credcard, e a qual à época era sócia apenas empresa ligada ao grupo Unibanco; (2) venda pelo Unibanco de sua participação na Tulpa para o Caribees; (3) cisão da Tulpa, segregando o investimento da Itaúcard e aquele do Citibank, mantendo-se o nome Tulpa na parte pertencente ao Itaúcard; (4) cisão da Tulpa, com a transferência das disponibilidades financeiras ao Itaúcard e segregação da participação na Itau Caribees (parte da antiga Credcard que ficou com o Grupo Itau); (5) incorporações de ações da Tulpa na Finavestra, com Agjo no mesmo valor daquele pago à época da aquisição da Tulpa pelo Grupo Itau, sem dedução da parcela já amortizada àquela época; (6) incorporação da Tulpa pelo Itau Caribees; (7) cisão da Finavestra, passando-se o Agjo para o Itau Caribees; (8) cisão do Itau Caribees, passando Agjo para Itaúcard.	Lançamento parcialmente mantido. Foi excluída a parcela do Agjo já amortizada ao tempo de sua transferência para a Finavestra e a parcela já amortizada após a transferência para o Itau Caribees.	sim	não	na	sim	Foi considerado requisito para que o Agjo seja deslúvel	sim, mas apenas na DRJ	considera indício de planejamento abusivo	não	não	Consideraram legítima a dedução do Agjo especialmente ao fundamento de propósito negocial, por ser ele uma decorrência do Agjo gerado por ocasião da aquisição pelo Grupo Itau de parte da participação da Unibanco no Credcard, tendo esta operação sido realizada entre partes independentes. Consideraram que o Agjo gerado com substância econômica pode ser transferido posteriormente em operações intragrupo. Embargos de declaração pendentes.	
CARF	11/02/2014	13971.005209/2010-12	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agjo. Debütabilidade. Aquisição da Crempar por um fundo internacional de private equity. Para operacionalizar a operação, foi criada uma empresa de participações, a Crempar, na qual foram incorporadas as ações das quais que detinham o controle da Crempar, tendo esta incorporação sido feita com Agjo, considerando-se que a Crempar à época tinha PL negativo. Posteriormente, a Crempar fez subscrição de novas ações no Crempar, as quais também foram contabilizadas como Agjo, até o limite do PL negativo (após o qual foram contabilizadas como investimento em caixa). Por fim, foi feita a compra com Agjo de ações de acionistas minoritários. O fundo que irá adquirir o controle (MLPF) adquiriu participação na Crempar Holdings (empresa sediada nos EUA) e esta adquiriu a Crempar. Ao final, a Crempar foi incorporada pela Crempar, na qual o fundo adquirente passou a deter o controle.	Lançamento mantido, mas com a desqualificação da multa	sim	sim	Alme ser o conceito de simulação de causa, mas na verdade considera relevantes os motivos exclusivamente tributivos, e não a causa (função) do contrato propriamente dita	sim	Considerou a ausência de propósito negocial extintivo como justificativa suficiente para se entender pela nulidade simulada do ato no regime e desconstruiu-o para fins fiscais	sim	não	na	A sequência aparentemente pre-concebida de cada um dos atos foi adotada como indício da artificialidade da operação e de ausência de outro propósito que não a economia de tributo	sim	O relator é o mesmo do caso Siemens (linha 16), apesar de tuma julgadora ser outra. A fundamentação foi no mesmo sentido daquela adotada no caso Siemens. Há declaração de voto anexa à decisão destacando que, apesar de ter-se formado maioria no sentido do voto do relator, a fundamentação seria distinta, pois a maioria do colegiado entendeu que o simples fato de uma empresa ter sido vendida para a debütabilidade do Agjo não é justificativa para desconstruir a operação, tendo concluído pelo voto vencido que o mesmo neste caso porque o Agjo não correspondeu a um efetivo desembolso, na medida em que a operação decorreu da migração de ações dos antigos minoritários da Crempar na Crempar e de ações de seus receberem qualquer valor dos investidores estrangeiros. No mérito, houve aplicação exaustiva dos conceitos civis de causa e simulação. A causa para o Direito Civil, mesmo em sua acepção de causa subjetiva, não se confunde com os motivos subjetivos que ensejaram a prática do ato. A causa são os efeitos que se busca com o ato no regime, e não o que motivou a sua prática. Reconhece que não haveria simulação como falsificação da realidade, e esta foi incluída a razão para a desqualificação da multa. Recurso a CSRF pendente.
CARF	04/02/2014	16643.000274/2010-53	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agjo. Debütabilidade. Agjo decorrente de operação entre partes relacionadas, do Grupo Eaton, realizada no curso de reorganização internacional de seus negócios.	Lançamento mantido, com multa qualificada	não	sim	não explicitado, mas o Agjo é desconstruído ao argumento de ser artificialmente criado	sim	sim	não	na	não	O voto vencedor também invoca o conceito de Agjo para entender que naquele caso em que ele foi gerado internamente, entre partes relacionadas, não há como enquadrar-se a situação como Agjo efetivo. Recurso especial a CSRF pendente de julgamento.		
CARF	04/12/2013	10980.725494/2011-05	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agjo. Debütabilidade. Operações entre partes relacionadas, envolvendo empresa estrangeira.	Lançamento mantido, com multa qualificada	não	sim	Divergência entre os fatos declarados e a realidade, ausência de representação fática do negócio formalizado	sim, mas apenas na ementa	não explicitado	não	na	não	O acórdão também invoca o conceito de Agjo para entender que naquele caso em que ele foi gerado internamente, entre partes relacionadas, não há como enquadrar-se a situação como Agjo efetivo. Embargos de declaração pendente de julgamento.		

CARF	04/12/2013	15540.720556/2012-28	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Agto decorrente de aquisição de empresa não relacionada, mas validado pelo uso de "empresa veículo".	Lançamento improcedente. Negado provimento a recurso de ofício da Fazenda	sim	sim, apenas no voto vencido		sim, nas razões de autuação, no voto vencido e no voto vencedor	Como requisito para que o agto seja amortizável	não	n/a	não	sim, no voto vencido	
CARF	10/07/2013	10425.720442/2011-08	1ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Energia. Agto decorrente de aquisição de empresa não relacionada, mas validado após a incorporação de parte relacionada. No caso, a empresa do grupo que foi incorporada já estava ativa há mais de 07 anos, e a empresa invocou razões estratêgicas para a sua criação (obtenção de recursos para compra de ações da CELB, que é a Energia Borbotomeira) e para a sua extinção (inegria legal, pois foi proibida a verticalização de empresas do setor de energia)	Lançamento improcedente. Foi provido o recurso voluntário da contribuinte	não	não	n/a	sim	não explicitado	não	n/a	sim, abuso de direito, mas não concorda (na DRJ, o abuso de direito parece ter sido invocado como sinônimo de propósito negocial)	sim, na DRJ, confundindo-se o abuso de direito com propósito negocial	Caso relacionado a ago originado do Programa Nacional de Desestatização, tendo esta circunstância sido considerada relevante no voto vencedor, por ter a regra que permite a dedução do agto surgido a esta época, para incentivar a aquisição das antigas estatais com ago. Recurso especial à CSRF pendente de julgamento.
CARF	11/06/2013	10880.721767/2010-41	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Tem Celular. Agto decorrente de aquisição de empresa não relacionada, mas validado pelo uso de "empresa veículo".	Lançamento parcialmente mantido. Reconhecem o direito de amortização do agto, mas determinaram a necessidade de se transferir o agto ainda não amortizado por ocasião da fusão/absorção/incorporação	sim	não	n/a	sim, no voto vencido	no voto vencido, a existência de propósito negocial no caso é invocada como fundamento para o agto ser amortizável	sim, na autuação	não explicitado	não	não	Caso relacionado a ago originado do Programa Nacional de Desestatização, tendo esta circunstância sido considerada relevante no voto vencedor, por ter a regra que permite a dedução do agto surgido a esta época, para incentivar a aquisição das antigas estatais com ago. Recurso especial à CSRF pendente de julgamento.
CARF	11/06/2013	16327.001482/2010-52	1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. O banco do grupo GM incorporou empresa do grupo que poucos meses após ter sido criada nessa sociedade em reorganização de capitais cotas do banco, sem ago. Operação realizada no âmbito de reorganização internacional das atividades da GM para fins de segregação das atividades bancárias daquelas automotivas. A empresa era obrigada por força de acordo com órgãos governamentais a realizar todas as operações entre o GM/C, (banco) e a GM (automotiva) em condições de mercado.	Lançamento improcedente	sim	sim	Divergência entre os fatos declarados e a realidade	sim	o conceito não é explicitado, mas é citado no voto vencedor como possível elemento caracterizador do abuso de direito. Não obstante, o voto vencedor é expresso ao afirmar que a ausência de propósito negocial/estrangeirismo não é elemento suficiente de per se para caracterizar abuso de direito.	não	n/a	sim, é mencionado também o abuso de direito, sendo expressamente consignado no voto vencedor que a mera intenção de se economizar tributos não caracteriza abuso de direito	não	A empresa aprou em sua defesa razões não tributárias para justificar tanto a compra das bens com o agto bancária por acordo com órgãos governamentais de que as operações intragrupo fossem realizadas a valor de mercado quanto para o uso da empresa lida pela fiscalização como veículo (questões perante o IAC/EN). Estes fatores foram destacados no voto vencedor, embora este fato não os tenha considerado determinantes para sustentar o agto, pois afirma expressamente que este direito independe da prova de propósito negocial/estrangeirismo. Recurso especial à CSRF pendente de julgamento.
CARF	11/06/2013	19515.005340/2009-00	1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto Dedutibilidade. Agto decorrente de operação intragrupo. Aquisição com ago de parte relacionada e posterior incorporação reversa para viabilizar dedutibilidade	Lançamento mantido, com qualificação de multa. Em relação ao agto, a manutenção foi pelo voto de qualidade	sim	sim	No voto vencedor, são utilizados tanto o conceito de simulação como divergência entre declaração e realidade quanto o conceito de simulação como visto de motivo, nos moldes defendidos por Marco Aurélio Greco. No voto vencido, é utilizado o conceito de simulação como divergência entre vontade real e vontade declarada, sem a análise de causa sequer em sua acepção objetiva.	sim, na declaração de voto que acompanhou o voto vencido	a declaração de voto que acompanhou o voto vencido afirma expressamente que o propósito negocial é uma construção alheirista sem respaldo no direito pátrio	não	n/a	sim, abuso de direito, que é tratado no conceito defendido por Greco, considerando-se abusivo o ato que visa exclusivamente a economia de tributo	sim, simulação e abuso de direito	O voto vencedor também invoca o conceito de ago para entender que, nesse caso em que ele foi gerado meramente, entre partes relacionadas, não há como enquadrar-se a situação como ago efetivo. Recurso especial à CSRF pendente de julgamento.
CARF	09/05/2013	10880.721826/2010-81	1ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto Dedutibilidade. Agto decorrente de operação intragrupo. Aquisição com ago de parte relacionada e posterior incorporação reversa para viabilizar dedutibilidade	Lançamento mantido, com qualificação da multa.	sim	sim, mas não no mérito da dedutibilidade do agto	n/a	sim	não explicitado	não	n/a	não	sim	Apesar de não se valermos da invocação de simulação, os pontos trabalhados no acórdão sobre ausência de substância econômica não, na verdade, indicam simulação nas operações, que foram consideradas inválidas a gerar ago justamente porque não ensejaram despesa efetiva, não foram objeto de negociações em um livre ambiente de mercado em que se pudesse efetivamente apurar diferença entre o valor patrimonial de sim bem e o seu preço de custo e foram artificialmente criadas. Como argumento adicional, ao lado da artificialidade, foi invocada o conceito de ago e de despesa, tendo se concluído que no caso não se pode falar em ago efetivo, pois a operação foi realizada entre partes relacionadas e não houve efetivo desembolso.
CARF	08/05/2013	10980.720547/2012-79	1ª Seção/1ª Câmara/3ª Turma Ordinária	Agto Dedutibilidade. Agto decorrente de operação intragrupo. Aquisição com ago de parte relacionada, via incorporação de cotas em capital social de empresa holding, posterior transferência a outra empresa do grupo e posterior criação que levou à dedutibilidade do agto na empresa originariamente investida.	Lançamento mantido, com qualificação da multa.	sim	sim, mas apenas em relação à qualificação da multa	artificialidade, ausência de substância (voto vencedor), ausência de alteração nas circunstâncias fáticas (declaração de voto)	sim	É conceituado como motivo + finalidade + congruência do negócio jurídico. Foi considerado requisito para que o agto seja amortizável.	sim	não	correções estruturadas em sequência, mas não foi considerado impedimento à dedutibilidade do agto	não	Na declaração de voto é trabalhada também a ideia de ago criado, sem substância econômica
CARF	06/12/2012	10469.721945/2010-03	1ª Seção/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Agto decorrente da aquisição em leilão público das ações da COSERN e posteriores operações de incorporação com empresas relacionadas. Companhia Energética do Rio Grande do Sul (COSERN).	Lançamento improcedente	sim	sim	a entende incompatível com o direito tributário	sim	O entende incompatível com o Direito Tributário nacional	não	n/a	menção abuso de direito e fraude à lei, os entende incompatíveis para fins tributários. Também cita o conceito civil de causa, e o faz de forma correta, diferenciando-a dos motivos.	não, mas discordo do entendimento de que os institutos do direito civil nunca seriam cabíveis em Direito Tributário. Embora eles não ensejem vício por violação à tributária especificamente, podem invalidar a relação de direito material e, neste caso, ter impacto fiscal	Recurso à CSRF pautado para julgamento em 06/04/2016.
CARF	05/12/2012	16643.720001/2011-18	1ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Agto originalmente pago em operação entre partes independentes, mas transferido via operações intragrupo, com a utilização de empresa lida pela fiscalização como "empresa veículo". O contribuinte aponta em suas razões motivos não fáticos para a prática dos atos. Operações relacionadas ao Grupo Aulab.	Lançamento improcedente	não	não	n/a	sim	Como requisito para que o agto seja amortizável	não	n/a	não	não	Recurso especial do procurador foi provido na CSRF, em acórdão ainda não disponível.
CARF	04/12/2012	16682.720233/2010-11	1ª Seção/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Agto decorrente de operações intragrupo Grupo Neoenegip	Lançamento improcedente	sim	sim	a entende incompatível com o direito tributário	sim	O entende incompatível com o Direito Tributário nacional	não	n/a	menção abuso de direito e fraude à lei, os entende incompatíveis para fins tributários. Também cita o conceito civil de causa, e o faz de forma correta, diferenciando-a dos motivos.	não, mas discordo do entendimento de que os institutos do direito civil nunca seriam cabíveis em Direito Tributário. Embora eles não ensejem vício por violação à tributária especificamente, podem invalidar a relação de direito material e, neste caso, ter impacto fiscal	Recurso a CSRF pendente.
CARF	03/10/2012	16643.00079/2009-90	1ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Agto originalmente pago em operação entre partes independentes, em operação internacional (comprador e vendedor estrangeiros), mas transferido via operações intragrupo, com a utilização de empresa lida pela fiscalização como "empresa veículo". O contribuinte aponta em suas razões motivos não fáticos para a prática dos atos. Operações relacionadas ao Grupo JCI	Lançamento improcedente	sim	sim	não é explicitado, o voto vencedor apenas menciona que o caso não seria de simulação	sim	No voto vencido, é indicada a ausência de propósito negocial e de substância econômica no caso, e estes são apontados como razão para não preenchida da dedutibilidade do agto. No voto vencedor, é apenas mencionado que o caso não seria de ausência de propósito negocial	não	n/a	não	não	O voto vencedor menciona, ainda, o conceito de ago, vinculando-o à existência econômica das operações. Acórdão reformado pela CSRF

CARF	11/09/2012	19515.00305/2008-57	1ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Agto 01 originado da investimento feito por empresa do grupo da recorrente (Siwa) na Entarpa, caso em que houve efetivo desembolso e alteração de controle societário. Agto 02, Agto decorrente da integração em outra empresa do grupo (Parteram) da participação adunada na Entarpa, tendo sido incluído o valor do Agto originalmente pago à parte independente e um novo Agto, e após estas operações a Entarpa incorporou a Parteram e absoveu este Agto. Agto 03: A Entarpa mudou de nome para Qualis e foi transferida da Siwa (que detinha as suas cotas) para as suas controladoras (Sobeco e Citela), tendo esta transferência sido feita com Agto e esta participação foi transferida para uma nova empresa criada pelas controladoras, que foi posteriormente incorporada pela Qualis, ensejando a dedutibilidade do Agto.	Lançamento parcialmente marítimo, mas foi integrado marítimo em relação ao Agto. Não houve qualificação de multa, que já fora afastada na DRJ, tendo este entendimento sido mantido em sede de recurso de ofício	sim, em relação à parte em que foi negada a dedutibilidade do Agto 01, considerado "não interno"	sim, ao tratar da qualificação da multa	não foi explicitado, apenas destacou ser o caso de abuso de direito, e não de simulação	não	n/a	não	n/a	sim, abuso de direito. É invocado na parte do voto relativa à qualificação de multa, sendo considerado abuso de direito a reorganização societária realizada no intuito único de reduzir a carga tributária	sim, abuso de direito	O voto vencedor afasta a ocorrência de Agto nas hipóteses 02 e 03 e o reconhece na hipótese 01 com fundamento no conceito de Agto. O voto vencedor o afasta também em relação ao Agto 01 por entender que (a) ainda que o Agto seja real, este não foi suportado pela empresa que efetivamente o aprovou, não tendo sido observado o requisito de "fortuito patrimonial" entre investida e investidora que a lei exige para a amortização do Agto ser cabível e (b) ademais, não apontadas no voto vencedora fatos de documentação que daria lastro à apuração do valor do Agto por ocasião do investimento realizado na Entarpa, pois o Agto seria posterior à aquisição da participação societária. Recurso à CSRF pendente.	
CARF	06/11/2012	13971.003788/2009-17	1ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Operações entre partes relacionadas (empresas com familiar no capital social, e mesmo controle)	Lançamento marítimo, com qualificação da multa.	sim	sim	busca por efeito diverso do demonstrado e divergência entre situação aparente e situação real	sim	sim	sim	incidência de negócios entre empresas vinculadas visando efeito distinto do demonstrado	não	não	O acórdão também invoca o conceito de Agto para entender que naquele caso em que ele foi gerado inicialmente, entre partes relacionadas, não há como enquadrar-se a situação como Agto efetivo. Do trecho do voto relativo à multa qualificada, dá-se a entender que seria possível ter-se planejamento lícito mas inoponível ao fisco, realizado por meio da prática de atos sem fraude ou simulação. No caso, contudo, entenderam pela presença de simulação, razão pela qual mantiveram a qualificação da multa. Recurso especial à CSRF pendente.	
CARF	07/08/2012	10480.723383/2010-76	1ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. CELPE. Agto decorrente de aquisição de empresa não relacionada, mas validado após a incorporação de parte relacionada, lida pela fiscalização como "empresa veículo".	Lançamento improcedente. Foi provido o recurso voluntário da contribuinte	sim	sim	Não concreta simulação, mas destaca que a motivação fiscal não enseja simulação, desde que a causa do negócio não seja fiscal. Diferença claramente causal e motiva do negócio.	não	n/a	não	n/a	sim, abuso de direito e abuso de forma, mas não concreta, apenas afirma não estarem presentes no caso	não	Recurso especial do proponente foi provido na CSRF, em acórdão ainda não disponível.	
CARF	09/05/2012	16327.000260/2010-12	1ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Aquisição envolvendo o HSBC e o grupo HDI Seguros, relacionado à operação de seguros de automóveis. A fiscalização entendeu que o mesmo resultado poderia ter sido obtido com a venda direta da carteira da clientela da seguradora HSBC à HDI Seguros, o que seria fiscalmente mais oneroso do que o caminho escolhido pela parte. As operações podem ser assim sintetizadas: (1) o HSBC seguros criou a empresa HSBC seguros de automóveis, a qual recebeu a carteira de seguros de automóveis, e a HDI Seguros comprou a participação do HSBC seguros no HSBC seguros de automóveis, com Agto; (2) a HDI Seguros incorporou o HSBC seguros de automóveis, validando a amortização do Agto.	Lançamento marítimo	sim, a decisão foi pelo voto de qualidade	não	n/a	Como requisito para que o Agto seja amortizável, especificamente no caso, considerou que a escolha da forma para o negócio (aquisição da participação societária, e não mera venda da carteira de clientes) visou apenas os efeitos fiscais, e que seria artificial.	sim	sim, mas apenas na DRJ	não	negócios encaixados visando obter determinado efeito fiscal mais vantajoso	não	sim, ao considerar que a venda de carteira de clientes teria os mesmos efeitos da venda de participação societária, com propriedade no voto vencedor, cabe questionar o entendimento de que o caminho fiscalmente mais oneroso seria sempre obrigatório. Empargos de declaração pendentes	
CARF	12/04/2012	11065.002149/2009-31	1ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Camil e Liasson (até então com quadros societários e controle distintos) incorporaram cotas na recém criada Camil & Liasson e depois foram ambas incorporadas por esta última. Da análise dos atos societários e dos registros contábeis e das datas em que estes foram elevados, a fiscalização concluiu que o interesse das partes sempre fora o de fundir as empresas, e não de promover as aquisições e incorporações que foram formalizadas.	Lançamento marítimo, mas com a desqualificação da multa	sim	sim	declarações inverídicas e aparência de transferência de direitos a pessoas distintas das reais. A intenção real das partes seria realizar uma fusão. Busca de efeito distinto da declaração. Vício de causa.	sim	sim	não	n/a	não	sim, a aplicação de simulação por entender que o caso seria de fusão (dentro que a fusão fosse um dos caminhos possíveis, o fato de se ter optado por outra formação desde que lícita não importa necessariamente em simulação)	não	A fiscalização o voto vencedor do acórdão alegam que o negócio seria inoponível ao fisco porque se poderia obter o mesmo resultado econômico por meio de mera compra e venda da carteira de clientes. Não bastaria ser essa afirmação equivocada, como destacado com propriedade no voto vencedor, cabe questionar o entendimento de que o caminho fiscalmente mais oneroso seria sempre obrigatório. Empargos de declaração pendentes
CARF	11/04/2012	10469.721944/2010-51	1ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. COSSERN. Agto decorrente de aquisição de empresa não relacionada, mas validado após a incorporação de parte relacionada, lida pela fiscalização como "empresa veículo".	Lançamento improcedente. Foi provido o recurso voluntário da contribuinte	sim, mas apenas em relação a decedência, não em relação ao mérito.	não	n/a	Como requisito para que o Agto seja amortizável	não	n/a	não	n/a	não	não	Recurso na CSRF julgado para julgamento em 06/04/2016.
CARF	11/04/2012	11080.72370/2010-19	1ª Seção/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Grupo Gertau. Agto decorrente de operações que a fiscalização considerou intragrupo, com a utilização de empresa lida pela fiscalização como "empresa veículo". A empresa aponta razões extrínsecas para a prática dos atos (reorganização societária e segregação das linhas de produtos) e sustenta não se tratar de operações integralmente intragrupo, até porque validaram a atração de um investidor financeiro (Banco Itaú).	Lançamento improcedente. Foi provido o recurso voluntário da contribuinte	sim	não	n/a	não	n/a	não	n/a	sim, o voto vencedor menciona o abuso de direito e afirma que esta matéria não é cabível em Direito Tributário	não	O voto vencedor paulou-se especialmente no conceito de Agto para votar pela manutenção da autuação, tendo sustentado que não houve efetiva aquisição com custo de Agto das ações. Recurso na CSRF pendente.	
CARF	11/04/2012	11080.72370/2010-74	1ª Seção/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Grupo Gertau. Agto decorrente de operações que a fiscalização considerou intragrupo, com a utilização de empresa lida pela fiscalização como "empresa veículo". A empresa aponta razões extrínsecas para a prática dos atos (reorganização societária e segregação das linhas de produtos) e sustenta não se tratar de operações integralmente intragrupo, até porque validaram a atração de um investidor financeiro (Banco Itaú).	Lançamento improcedente. Foi provido o recurso voluntário da contribuinte	sim	não	n/a	não	n/a	não	n/a	sim, o voto vencedor menciona o abuso de direito e afirma que esta matéria não é cabível em Direito Tributário	não	O voto vencedor paulou-se especialmente no conceito de Agto para votar pela manutenção da autuação, tendo sustentado que não houve efetiva aquisição com custo de Agto das ações. Recurso na CSRF pendente.	
CARF	11/04/2012	10680.724392/2010-27	1ª Seção/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Grupo Gertau. Agto decorrente de operações que a fiscalização considerou intragrupo, com a utilização de empresa lida pela fiscalização como "empresa veículo". A empresa aponta razões extrínsecas para a prática dos atos (reorganização societária e segregação das linhas de produtos) e sustenta não se tratar de operações integralmente intragrupo, até porque validaram a atração de um investidor financeiro (Banco Itaú).	Lançamento improcedente. Foi provido o recurso voluntário da contribuinte	sim	não	n/a	não	n/a	não	n/a	sim, o voto vencedor menciona o abuso de direito e afirma que esta matéria não é cabível em Direito Tributário	não	O voto vencedor paulou-se especialmente no conceito de Agto para votar pela manutenção da autuação, tendo sustentado que não houve efetiva aquisição com custo de Agto das ações.	
CARF	15/03/2012	19515.004131/2007-79	1ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Operações que envolveram a venda da participação societária de um dos sócios a empresa pertencente ao grupo do outro sócio, com o uso de empresa lida pela fiscalização como "empresa veículo". Foram realizadas operações em sequência, que envolveram a utilização de holding recém criada e aumento de capital social, bem como operações que validou a data utilização de uma mesma disponibilidade financeira (o recurso integralizado no capital social da Camil por ocasião do aumento de seu capital social foi emprestado a uma terceira empresa que o emprestou à Rice e esta o usou para comprar a participação de cooperativa na Camil).	Lançamento improcedente. Foi provido o recurso voluntário da contribuinte	sim	sim	declaração enganosa de vontade	não	n/a	sim, pela fiscalização, DRJ e voto vencido	não	Índice de ausência de fundamento econômico do Agto. A DRJ sustentou não se tratar o caso de negócio jurídico indireto.	sim, negócio jurídico indireto, que o voto vencedor diferencia da simulação e concluiu como a utilização de um negócio típico para realizar fim distinto do seu usual, mas sem o uso de mentiras	não	Recurso à CSRF pendente.
CARF	21/10/2011	16561.000222/2008-72	1ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Agto. Dedutibilidade. Aquisição do Banepsa pelo Grupo Santarém. Agto decorrente de aquisição de empresa não relacionada, mas validado após a incorporação de parte relacionada, lida pela fiscalização como "empresa veículo". Ações adquiridas em leilão público pelo Santarém Histop e integralização em holding constituída no Brasil que, após outras operações entre empresas do grupo, foi incorporada pelo Banepsa (incorporação reversa), validando a amortização do Agto. A fiscalização questionou o valor apontado como preço por manifestação fiscal, que seria causal a integralidade do valor pago em leilão, e o uso da empresa lida como veículo. A empresa apresentou fundamentos extrínsecos para a constituição da holding no Brasil e as operações com ela realizadas.	Lançamento improcedente. Foi provido o recurso voluntário da contribuinte	sim, mas apenas na preliminar de decadência, não em relação ao mérito da dedutibilidade do Agto	sim	n/a	a fiscalização o voto vencedor a sua presença em razão da criação fictícia de um ativo (Agto) no Banepsa, o acórdão e a declaração de voto a afastam, sendo destacado na declaração de voto que o caso envolve operações efetivamente quantas e realizadas pelas partes	sim	não	n/a	não	sim, abuso de direito (cuja ocorrência é expressamente afastada pelo acórdão recorrido), fraude (constatada como aduções, e afastada no caso na parte do voto relativa à qualificação da multa), fraude à lei (vinculada à prática de ato com efeito proibido pela lei, e também afastada na espécie) e a diferenciação entre causa e motivo (diferenciação feita corretamente)	não	O acórdão considera como requisito para que o Agto seja amortizável que a operação original seja realizada entre partes não ligadas. A declaração de voto invalida também o conceito de Agto para entender pela presença de Agto amortizável no caso em exame. Recurso na CSRF julgado para julgamento em 06/04/2016. Caso relacionado a Agto originado do Programa Nacional de Desestatização, tendo esta circunstância sido considerada relevante no acórdão.

CARF	19/10/2011	18471.000999/2005-29	1ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Agto. Deducibilidade. Telemar. Agto decorrente de aquisição de empresa não relacionada, mas vinculada após a incorporação de partes relacionadas, sob a fiscalização como "empresa veiculada".	Lançamento improcedente. Foi provido o recurso voluntário da contribuinte.	não	sim	discrepância entre a vontade quando pelo agente e o ato por ele praticado; existência de dois negócios sendo um tentando esconder o outro; a decisão propõe que se investigue "se os negócios praticados pelo contribuinte foram realizados para esconder ou ocultar um outro negócio que seria a real intenção das partes, esta sim, verdadeira".	não	n/a	não	n/a	sim, abuso de direito (a DRJ o considerou como excesso quanto a observância dos limites e da funcionalidade da lei, mas a sua ocorrência foi afastada pelo acórdão, que entendeu que no caso o intuito dos negócios não seria apenas a economia de tributos e não houve conflito entre forma e substância) e a distinção entre causa e motivos	não	Caso relacionado a ago originado do Programa Nacional de Desestatização, sendo esta circunstância não considerada relevante no acórdão.	
CARF	28/05/2008	18471.000947/2006-33	1ª Seção/2ª Câmara	Agto. Deducibilidade. Libra Terminal 35 S/A. Operações entre partes relacionadas (criação de nova empresa, integralização de cotas no capital social e posterior incorporação reversa)	Lançamento mantido, com qualificação da multa.	não	sim	atos artificiais, apenas formalmente evasivos.	não	n/a	sim	não	regiões encadeadas visando obter determinado efeito, foi considerado indicio de que as operações individualmente consideradas não têm motivos independentes, o que seria indicio de "operação procrastinada" na nomenclatura de Marco Aurélio Greco e foi considerado indicio no caso para a operação ser lida como simulada.	não	Decisão se tomou definitiva no CARF e já foi submetida ao Judiciário, sendo sendo matéria a avaliação em julgamento no Tribunal Regional Federal da 3ª Região e o contribuinte posteriormente desistiu da ação para aderir a parcelamento.	
TRF-3	07/08/2014	Apeleção Cível 0017237-12.2010.4.03.61005P	3ª Turma	Agto. Deducibilidade. Libra Terminal 35 S/A. Operações entre partes relacionadas (criação de nova empresa, integralização de cotas no capital social e posterior incorporação reversa)	Lançamento mantido. Desprovida a apelação do contribuinte contra sentença que denegou a segurança.	sim	não	n/a	não	n/a	não	n/a	sim, princípio contábil de prevalência da substância sobre a forma	sim, o acórdão invoca um princípio contábil para negar efeitos a situação que se enquadraria no conceito de simulação	Agto a decisão, o contribuinte desistiu do processo para aderir a parcelamento. O acórdão mantém a exigência fiscal por entender que o ago criado era artificial e as operações têm indícios de fraude realizada para gerar artificialmente o ago. O voto vencedor invoca a primazia da substância sobre a forma e a ausência de fundamento econômico para o ago, considerando que na situação em julgamento os fatos não eram reais e, por esta razão, caracterizavam evasão, e não elisão. Foi destacado no voto vencedor que a caracterização de atos reais em operações integradas é excepcional e somente pode ser admitida se os fatos demonstrarem que houve ago efetivo. O voto vencedor era a favor de cancelar a autuação, por entender que a fiscalização precisaria comprovar que o ago não tinha substância e não o faz, pois não demonstrou fatos ou equívocos no laudo de avaliação e nos registros contábeis, que devam ser presumidos como verdadeiros. Apesar de não ter sido invocada a simulação, os fundamentos invocados pelo voto vencedor são indícios de simulação (atos artificiais, falsos).	
CARF	29/01/2016	11080.731161/2011-83	2ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Prestitação. Sociedade em Conta de Participação. Serviços prestados por médicos, na condição de sócios participantes, e remunerados por meio de distribuição de lucros. A SCP foi constituída por uma antiga associação de médicos, que foi convertida em sociedade para viabilizar a operação. A antiga associação tornou-se a sócia ostensiva, e os médicos e sociedades prestadoras de serviços médicos os sócios participantes.	Lançamento mantido	sim	sim	Declaração recíproca das partes que não corresponde à vontade efetiva e visa a obtenção de benefício que não se alcançaria de outra forma. Tem-se pactuado algo distinto do que se almeja, visando alguma vantagem.	não	n/a	não	não	n/a	sim, conceito e limites da Sociedade em Conta de Participação (vedação à prestação de serviços pelo sócio participante em nome da sociedade)	não	A AMEMD contende com a União em embargos a execução fiscal (5038051-30.2015.4.04.7100), mas a ação ainda não teve julgamento sequer em 1ª instância.
CARF	29/01/2016	11080.732925/2011-58	2ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Prestitação. Sociedade em Conta de Participação. Serviços prestados por médicos, na condição de sócios participantes, e remunerados por meio de distribuição de lucros. A SCP foi constituída por uma antiga associação de médicos, que foi convertida em sociedade para viabilizar a operação. A antiga associação tornou-se a sócia ostensiva, e os médicos e sociedades prestadoras de serviços médicos os sócios participantes.	Lançamento mantido	sim	sim	Declaração recíproca das partes que não corresponde à vontade efetiva e visa a obtenção de benefício que não se alcançaria de outra forma. Tem-se pactuado algo distinto do que se almeja, visando alguma vantagem.	não	n/a	não	não	n/a	sim, conceito e limites da Sociedade em Conta de Participação (vedação à prestação de serviços pelo sócio participante em nome da sociedade)	não	A AMEMD contende com a União em embargos a execução fiscal (5038051-30.2015.4.04.7100), mas a ação ainda não teve julgamento sequer em 1ª instância.
CARF	11/03/2015	10746.720373/2013-63	2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Prestitação. Diretor Executivo de cooperativa. Após ser eleito como diretor em 08/05/2006, o contribuinte constituiu empresa de consultoria em 31/05/2006, na modalidade de firma individual. Foi reconhecido pela fiscalização trabalho sem vínculo empregatício. Fiscalização aponta que firma individual não tem personalidade jurídica própria e não seria equiparável à pessoa jurídica para fins de IR no caso. Fiscalização considerou que os serviços eram prestados de forma pessoal e exclusiva. A pessoa jurídica recebeu apenas da cooperativa da qual o seu titular era o diretor. Entendeu a fiscalização que a realidade dos serviços de diretor somente poderiam ser prestados por pessoa física. A defesa afirma que os serviços remunerados à firma individual eram os de consultoria, que não se confundem com as atribuições de seu titular como diretor, o que é corroborado pelo fato de o valor pago por estes serviços ser cerca de três vezes superior ao que é pago aos demais membros do conselho, inclusive presidente e vice-presidente.	Lançamento mantido, mas com a desqualificação da multa	não	sim	não especificado, mas acórdão afirma não estar presente no caso	não	n/a	não	não	n/a	sim, fraude, que o acórdão afirma não estar presente no caso, e o conceito dos elementos de empresa	sim, simulação, pois a prevenção o entendimento de que os serviços eram prestados pela PF e não pela firma individual e que esta sequer existia de fato como empresa, tem-se simulação na celebração do contrato entre a cooperativa e a firma individual e na emissão de notas fiscais pela firma individual.	O acórdão considero não estarem presentes justificativas para se considerar os rendimentos como de firma individual, entendendo que os serviços foram prestados na condição de pessoa física, como diretor da cooperativa, e procedeu a requalificação dos fatos. O acórdão pautou-se no conceito do elemento de empresa e entendeu estar ausente no caso, pois a atividade não sido desenvolvida de modo pessoal e sem o suporte de qualquer estrutura empresarial, sendo necessário para ter-se o elemento de empresa o exercício da atividade de maneira organizada e profissionalmente. Embargos de declaração (provavelmente do contribuinte) e recurso especial do procurador-petencidas de análise.
CARF	10/03/2015	10640.720695/2013-91	2ª Seção/3ª Turma Especial	População. Ex-empregados que após sua demissão passaram a prestar serviços à mesma empresa na condição de representantes comerciais autônomos pessoa jurídica. O contrato não prevê exclusividade, mas a fiscalização aprovou pelo orden essencial das notas fiscais que os serviços foram prestados apenas à recorrente. Os ex-empregados têm plano de saúde corporativo da empresa e a fiscalização localizou e-mail da empresa sobre exigência de abertura de pessoa jurídica pelos representantes comerciais. A fiscalização sustenta ser caso de simulação e alega estarem presentes os requisitos da relação de emprego: pessoalidade, natureza não eventual, subordinação (por serem previstas metas mínima e máxima de vendas), destacando, ainda, que o cargo faz parte da estrutura operacional da empresa. A defesa sustenta ausência de subordinação. O contrato previa a possibilidade de subcontratação pela empresa representante comercial. O acórdão entendeu que não houve a caracterização de relação trabalhista e tampouco fraude à lei trabalhista.	Lançamento improcedente	não	sim, mas apenas a fiscalização	não explicitado	não	n/a	n/a	não	n/a	sim, fraude à lei (trabalhista) e conceito de relação trabalhista	não	O acórdão destaca que para se caracterizar fraude à lei trabalhista ela deve ser demonstrada. Não houve ter havido recurso da PGFN.
CARF	10/09/2014	15504.726333/2011-85	2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária	População. Empresa de engenharia (EPC). Diretores e outros prestadores de serviços que prestam serviços à empresa. Fiscalização do trabalho para subemprego e remuneração de diretores na condição de pessoa jurídica. Ementa do julgador menciona a impossibilidade de se ter subempregada com empresa que exercem a mesma atividade fim de empresa contratante. Foram evasivos apenas os valores relativos a ex-empregados que ajustaram ação trabalhista e tiveram o pedido de reconhecimento de vínculo indeferido no Judiciário.	Lançamento parcialmente mantido	sim	não	n/a	não	n/a	não	n/a	n/a	sim, abuso de personalidade jurídica (nos termos da lei civil), elementos da relação de emprego	sim, ao entender-se que haveria vedação à subempregada em atividade fim de empresa (é prática não apenas admitida, como conquirida, se o subcontratado é como negro o objeto do contrato celebrado pelo meu cliente cargo)	Parece não ter havido recurso. Não foi possível fazer a busca no site do TRF1 pelo nome da empresa, que tem sede em Palmares/SC, portanto a consulta por nome está indisponível.

CARF	19/02/2014	12259.0001912009-11	2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Pejotização. Caso Globo. Contratação de jornalistas, radialistas e artistas que prestam serviços na condição de pessoa jurídica.	Lançamento mantido	sim	sim	não explícita	não	n/a	não	n/a	sim, cita fraude e elemento da relação de emprego.	sim, ao entender-se que haveria vedação à subempregada em atividade fim da empresa (e prática não apenas admida, como conseqüente, se o subcontratado e como negro o objeto do contrato celebrado pelo novo cliente comp), bem como ao entender que os artistas não podem organizar-se como pessoa jurídica	O acórdão considerou que o desenvolvimento pelos subcontratados da atividade fim da empresa (e prática não apenas admida, como conseqüente, se o subcontratado e como negro o objeto do contrato celebrado pelo novo cliente comp), bem como ao entender que os artistas não podem organizar-se como pessoa jurídica
CARF	19/11/2013	11020.7251492011-44	2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Pejotização. Ex empregados da recorrente, que tiveram empresas dos quais são sócios contratados para prestar serviços de assessoria e consultoria à sua ex-empregadora. O contrato de prestação de serviços previa dever de prestação pessoal do trabalho, dever de exclusividade, compromisso dos sócios de não participarem de outras pessoas jurídicas e de não se empregarem em empresas concorrentes. A fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica das empresas, por tê-las considerado simuladas e concluiu que houve a contratação de pessoa física, e não da pessoa jurídica. Em relação a uma das empresas, que comprovou a prestação de serviços para terceiros, o lançamento foi atestado no CARF.	Lançamento parcialmente mantido. Não houve qualificação da multa	sim	sim	não específica.	não	n/a	não	n/a	não	não	Recurso especial do procurador ao CSRF pendente de apreciação.
CARF	19/11/2013	11080.7281042011-17	2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária	Pejotização. Caso Grêmio. Contratação de comissão técnica treadoras e outros profissionais como pessoa jurídica. Teve-se a desconsideração da pessoa jurídica, sob a conclusão de que os contratos eram tabulistas, e não civis, e de que estavam presentes os requisitos para a caracterização de relação de emprego. Entendeu-se pela presença de abuso de direito e simulação, em razão da utilização de "empresas de fachada".	Lançamento parcialmente mantido (em relação à desconsideração das pessoas jurídicas, foi integralmente mantido)	sim, mas não em relação à desconsideração das pessoas jurídicas	sim	não especificado, considera estar presente simulação por terem sido utilizadas "empresas de fachada"	não	n/a	não	n/a	sim, abuso de direito e causa objetiva por vício de causa	O voto vencedor afirma tratar-se de situação em que há requalificação do negócio à luz de sua causa objetiva. Após discorrer sobre a diferenciação entre contrato de prestação de serviços e contrato de trabalho à luz de teoria da causa objetiva, afirma tratar-se o caso de abuso de direito, concluindo o abuso de direito neste caso como a celebração de negócios com falsa causa objetiva. Recurso especial ao CSRF pendente de apreciação.	
TRF-2	03/12/2013	00223.19-12.2008.4.02.5101	3ª Turma Especializada	Pejotização. Serviços jornalísticos, personalísticos, prestados por meio de pessoa jurídica constituída pelo jornalista (Ricardo Eugênio Boechat) e uma sócia. A decisão rejeita o art. 129 da Lei 11.106/2005, ao qual foi reconhecida natureza interpretativa, tendo sido aplicado retroativamente.	Recurso da Fazenda e Remessa Necessária desprovidos, mantida decisão de 1ª instância que anula a exigência fiscal	não	sim	é citada como hipótese de evasão, mas não é concretizada	não	n/a	não	n/a	não	não	O acórdão destaca ser a figura da sociedade simples (antiga sociedade civil) reconhecida a brigada pelo Direito Privado e admitir a constituição de sociedades para a prestação de serviços personalísticos e intelectuais, não havendo qualquer vedação a constituição de sociedades para a prestação de serviços de natureza intelectual, com o exercício personalístico dos atividades pelos sócios ou empregados da sociedade. O acórdão aborda a discussão sobre planejamentos sucessórios versus a evasão ou elisão abusiva. O acórdão declara que, em se constatando que, a despeito da constituição de pessoa jurídica, na verdade um contrato de trabalho, a desconsideração será admitida. Destaca, ainda, que este não é o caso dos autos, em que a própria fiscalização reconheceu não haver vínculo empregatício, mas promoveu a autuação por entender que serviços jornalísticos, personalísticos, deveriam ser tributados como prestados por pessoa física. Houve recurso especial da União ao STJ, o qual está pendente de julgamento no âmbito do REsp (1584593).
CARF	25/03/2015	16095.0007232010-17	1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Fracionamento de atividades. Glosa de despesa com empresa do mesmo grupo econômico, a qual é tributada pelo regime de lucro presumido. Pandurata Alimentos (Biscuocci). A Pandurata Alimentos (Luzio Real) contratava serviços da Pandurata Assessoria (Luzio Presumido). A Pandurata Assessoria, que foi criada depois da Pandurata Alimentos, não tinha sede, recebeu empregados da coligada em transferência, presta serviços apenas à coligada e tem o mesmo quadro societário. Não obstante, a Pandurata Assessoria exercia atividades que não se confundem com a atividade fim da Pandurata Alimentos e tinha funcionários em número suficiente para exercer a sua própria atividade fim.	Embargo de declaração da Fazenda Nacional acórdãos, mas sem efeitos infringentes, sendo mantido o acórdão que acolhera o recurso do contribuinte e sigara improcedente o lançamento.	não	sim	manifestação enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, considerando não haver simulação no caso por que a extenuação dos atos praticados "revela coerência com os institutos de direito privado societários, insimulando o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto"	sim, mas apenas na ementa	não explicitado	não	n/a	não	não	Recurso especial ao CSRF pendente de apreciação.
CARF	11/03/2014	16095.0007232010-17	1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Fracionamento de atividades. Glosa de despesa com empresa do mesmo grupo econômico, a qual é tributada pelo regime de lucro presumido. Pandurata Alimentos (Biscuocci). A Pandurata Alimentos (Luzio Real) contratava serviços da Pandurata Assessoria (Luzio Presumido). A Pandurata Assessoria, que foi criada depois da Pandurata Alimentos, não tinha sede, recebeu empregados da coligada em transferência, presta serviços apenas à coligada e tem o mesmo quadro societário. A fiscalização aponta, ainda, que a Pandurata Assessoria não funcionava em seu endereço fiscal, seus funcionários prestavam serviços dentro da Pandurata Alimentos e os valores pagos à Pandurata Assessoria voltavam para a Pandurata Alimentos via múltiplo ou cessão de créditos.	Lançamento improcedente	sim, decisão pelo voto de qualidade	sim	afirma não haver simulação porque as partes desaviam todos os efeitos jurídicos que pudessem advir dos atos por eles praticados	sim, na declaração de voto.	Afirma que, atualmente, por construção doutrinária e jurisprudencial, o propósito negocial é requisito para a validade do planejamento, mas que no passado não o era e este entendimento não pode retroagir.	não	n/a	não	não	Recurso especial ao CSRF pendente de apreciação.
CARF	10/02/2015	13855.7211312012-67	1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Fracionamento de atividades. Agronegócio Sementes. Segregação de atividades de produção e comercialização de sementes para evitar o enquadramento da empresa principal (que comercializa os produtos) como produtora rural pessoa jurídica. As atividades de produção eram realizadas em nome de um condomínio de produtores rurais pessoa física, que são filios de sócio da empresa recorrente. As fazendas arrendadas ao condomínio têm placas de identificação da empresa recorrente, em seu sítio na internet a empresa recorrente afirma que produz as sementes que comercializa, a empresa recorrente pagou cortas do condomínio, os funcionários do condomínio afirmam ser funcionários da recorrente.	Lançamento mantido	sim	sim	É citada doutrina de De Fátima e Silva, simulação como ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento para esconder a real intenção das partes ou com subversão da verdade.	não	n/a	não	n/a	sim, abuso de formas	sim, denominaram abuso de formas e que na verdade era simulação	Embargos de declaração pendentes de apreciação.
CARF	03/02/2015	16561.7200482011-83	1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária	Fracionamento de atividades. Votorantim Cimentos. Empresas investidoras integraram na investida (que era deflatoira) os seus parques industriais, e para lá transferiram as suas receitas, que poderiam tributar no regime de lucro presumido pelo prazo de 01 ano, pois a empresa investida já fizera a opção por este regime e era autorizada a fazê-lo desde o balanço resultante auferido nos anos anteriores. Além disso, a investida tinha saldos de prejuízos acumulados, que nos anos seguintes puderam ser aproveitados com os lucros gerados pelos parques industriais nela incorporados. A fiscalização entendeu que os atos de incorporação dos parques foram artificiais, sem propósito negocial e substância econômica, e devem ser desconsiderados. A fiscalização entendeu, ainda, que houve barba à vedação ao aproveitamento de prejuízos da sucedida pela sucessora, pois apesar da ausência de incorporação formal nestes casos, foram atuadamente eleitos, não desgozados pela lei.	Lançamento improcedente	não	sim	Divórcio entre a verdade aparente e os resultados dos atos concretamente praticados; considera não ter havido simulação no caso por terem os fatos ocorrido de fato e de direito	sim	Foi invocado no acórdão recorrido, mas ele não deixa claro se foi um requisito para a admissão do planejamento, ou apenas outro indicio a demonstrar a regularidade da conduta do contribuinte; o contribuinte não realizou extratributais para a realização de atos atípicos (concentração das atividades de diversas empresas do mesmo grupo que atuavam no mesmo ramo)	não	n/a	não	não	Parece não ter havido recurso.

CARF	11/03/2014	15504.72407/2012.27	1ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária	<p>Fracionamento de atividades. Supermercado Coelho Diniz. Glosa de despesas entre partes relacionadas e emissão de receitas com locação de bens a partes não relacionadas. O grupo, que atua primordialmente com comércio varejista e atacado, criou duas novas empresas no ano de 2007, para atuar com a locação de bens móveis e imóveis. As empresas do grupo funcionam em imóveis contíguos e são constituídas em 2007 apontam como endereço imóveis nos quais não há instalações físicas e não estão operacionais. Após a criação das novas empresas, foram geradas elevadas despesas com aluguel de bens que outrora comportavam ativo permanente de outras empresas do grupo e que foram transferidos as novas empresas via compra e venda a valor de custo contábil (valor inferior ao valor de mercado) e nas quais o pagamento do preço se deu apenas após o início da fiscalização e as intimações para se comprovar este pagamento. O valor do aluguel dos bens era alto, e em poucos meses aumentava o valor de compra. Após um determinado período o valor do aluguel dos imóveis foi fixado em percentual da receita de venda de cada loja instalada nos imóveis locados.</p>	<p>Lançamento parcialmente mantido, com qualificação da multa, sendo não excluída apenas a parte relativa à multa isolada</p>	<p>sim, mas não em relação à desconexão do planejamento</p>	<p>sim</p>	<p>sim</p>	<p>Diferença simulação como vício de vontade e de causa e cita conceito de causa, menção a operações artificiais, desprovidas de existência fática, constituídas apenas em forma jurídica, operações fidejussórias.</p>	<p>No voto do relator, que não espelha o entendimento da maioria, como requisito para que o planejamento seja opoável ao Fisco (a ausência de propósito negocial foi a base da fundamentação do voto do relator), a declaração de voto, que espelha o entendimento da maioria, alista o propósito negocial como ensejador de inoponibilidade do planejamento, mas mantém o lançamento neste caso em específico por se tratar de caso de simulação.</p>	<p>não</p>	<p>não</p>	<p>sim, fraude à lei e abuso de direito, entendendo que a fraude à lei é cabível em Direito Tributário, mas o abuso de direito não é e a fraude contribuinte busca impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou modificar as suas características essenciais e sonegação (ação ou omissão dolosa que tende a impedir ou retardar que a autoridade fazendária tome conhecimento da ocorrência do fato gerador)</p>	<p>sim, pelo voto do relator que confunde causa com motivo em sua fundamentação, bem como considera a fraude à lei cabível em Direito Tributário</p>	<p>Apesar de conceber adequadamente a simulação, o voto do relator entende ser justificável a desconexão de negócios sem propósito negocial. A fundamentação do voto do relator confunde causa com motivo. Ele entende que no caso em específico teríamos tanto um planejamento não opoável ao Fisco por ausência de propósito negocial quanto também simulação, e por entender que houve simulação caracteriza o caso não como um planejamento inoponível, mas como evasão, atando a multa de 150%. Na declaração de voto, que espelha o entendimento da maioria da turma, foi afastado o entendimento de que a ausência de propósito negocial tornava um planejamento inoponível ao Fisco, mas foi mantido o lançamento por se ter entendido pela presença de simulação. Embargos de declaração e recursos especiais pendentes de apreciação.</p>
CARF	22/10/2013	19515.001905/2004-67	3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária	<p>Fracionamento de atividades. Unilever. Bens de fidei (estabelecimentos industriais de produtos de higiene e beleza) foram destacados para constituir uma nova sociedade, que produz os produtos e os revende a empresa coligada, que atua com comércio atacadista. A fiscalização sustentou: (1) ausência de autonomia de produção, porque a IGL (nova empresa constituída) precisava produzir os produtos conforme fórmulas que pertencem à Unilever; (2) ausência de autonomia de gestão e de política (o presidente da Unilever também é da IGL, a Unilever determina as políticas de meio ambiente da IGL, a Unilever contrata funcionários da IGL). A fiscalização sustentou que a criação da IGL não alterou em nada a situação fática.</p>	<p>Lançamento improcedente</p>	<p>sim</p>	<p>sim</p>	<p>sim, no voto vencido</p>	<p>Acóreo entende pela ausência de simulação no caso, por entender que houve uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes, para o voto vencido teve havido simulação, pois houve havido declaração deliberadamente discrepante da real, na medida em que a Unilever nunca teria deixado de ser industrial para tornar-se atacadista tendo sempre mantido o controle sobre a produção; para fiscalização ter havido simulação e ela foi por eles conceituada como divergência entre a vontade real e o que se busca esconder e a declaração; para a DRU também houve simulação, que eles conceituam como manipulação artificial da estrutura de negócios.</p>	<p>Como requisito para oponibilidade do planejamento frente ao Fisco</p>	<p>não</p>	<p>não</p>	<p>sim, a DRU invoca também fraude à lei (violação indireta de norma jurídica), abuso de direito e abuso de formas societárias e mercantis</p>	<p>sim, pelo DRU, mas não pelo acóreo</p>	<p>Recurso especial julgado no CSRF em 24/02/2016. Acórdão 9303-003.474. O recurso especial da Fazenda não foi admitido, por não ter demonstrado divergência e lapso demonstrado o dispositivo de lei federal que restou descumprido.</p>
CARF	10/04/2012	10830.016519/2010.71	1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária	<p>Fracionamento de atividades. Grupo Anel. Concessionárias de veículos. A holding tributada no regime de Lucro Presumido apropriava-se das receitas de intermediação financeira na venda de veículos, mas a controlada empresa operacional, tributada no regime de Lucro Real é quem detinha e reconhecia os respectivos custos. A holding e não as empresas operacionais, era quem celebrava os contratos de intermediação com as empresas financeiras, mas não havia envolvimento da holding na intermediação dos serviços financeiros e ela sequer tinha estrutura e pessoal para tanto. A holding subscrevia com grande frequência (mensalmente) capital em sua controlada.</p>	<p>Lançamento mantido, mas com desqualificação da multa.</p>	<p>sim</p>	<p>sim, pela fiscalização</p>	<p>não</p>	<p>Fingir, defraudar, mostrar o real como verdadeiro, dissimular a verdade</p>	<p>não</p>	<p>não</p>	<p>não</p>	<p>não</p>	<p>sim, cita negócio jurídico indireto (recurso a um negócio jurídico para se alcançar o mesmo objetivo característico de outra formação negocial típica), mas não é o caso se o caso seria ou não de negócio jurídico indireto.</p>	<p>O acóreo entendeu que não seria admissível a atribuição da receita a pessoa distinta daquela que presta o serviço e reconhece os respectivos custos. Embargos de declaração e recurso especial pendentes de apreciação.</p>

A análise sobre uso não técnico de institutos de direito civil não inclui críticas ao conceito e alcance conferidos pela decisão à análise do propósito negocial, pois este ponto não é enquadrado neste trabalho como um instituto de direito privado, por exemplo, a simulação, abuso de direito e fraude à lei.